

### **Svolgimento del processo**

1-La Edilizia Alfa s.n.c., svolgente attività di costruzioni edili, d'ora in poi anche la "Società", nonché i soci in proprio, ricorrevano nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Bergamo, avverso altrettanti avvisi di accertamento emessi ai fini della determinazione del reddito, Irap, Iva, relative sanzioni ed interessi, per la "Società", nonché dell'Irpef, relative addizionali, sanzioni ed interessi, per i soci, per gli anni d'imposta 2003, 2004, 2005; l'Agenzia, negli atti impugnati, assumeva che la "Società" avrebbe "utilizzato" fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, relative a sponsorizzazioni di gare automobilistiche, deducendo, illegittimamente, i relativi costi e la relativa Iva; l'Agenzia assume, anche, che gli stessi, comunque, sarebbero non inerenti posto che la Società avrebbe un unico cliente, che assorbirebbe tutta la propria capacità lavorativa, e non si giustificerebbe, secondo la comune esperienza imprenditoriale, la necessità e la proficuità di sopportare un tal genere di costi; i Ricorrenti, in sede di gravame introduttivo, eccepivano, pregiudizialmente, l'illegittimità degli atti impugnati per lo spirare dei termini decadenziali, mentre, nel merito, deducevano, in uno con produzioni documentali, l'infondatezza delle assunzioni dell'Agenzia essendo stati, i costi, realmente sopportati ed essendo, gli stessi, inerenti come sarebbe dimostrato dall'incremento del fatturato ottenuto; la CTP di Bergamo, con la sent. n. 849/08/14, respingeva i ricorsi sul presupposto, pregiudiziale, che il termine decadenziale non fosse spirato, essendosi raddoppiato ai sensi dell'art. 43, comma 3, DPR 600/73, posto che in data 20.11.2012 era stata presentata denuncia alla locale Procura della Repubblica, per violazione dell'art. 2, DLgs n. 74/2000, e che, nel merito, l'Agenzia abbia, fondatamente, dimostrato la carenza di inerenza delle suddette prestazioni di sponsorizzazione; i Ricorrenti appellano la sentenza chiedendone la totale riforma, riproponendo le doglianze di prime cure avverso gli atti impugnati e deducendo che, *medio tempore*, è intervenuta la sent. n. 73/13 del G.U.P. di Bergamo che ha dichiarato il non luogo a procedere nei confronti del legale rappresentante della "Società"; all'udienza dibattimentale le parti si riportano e confermano le proprie eccezioni e deduzioni scritte.

### **Motivi della decisione**

2- In via pregiudiziale va affrontata l'eccezione, sollevata dai Ricorrenti, in prime cure, e riproposta come motivo di appello, in ordine alla nullità degli atti impugnati, per tardività della loro notifica, stante la decadenza in cui sarebbe incorsa l'Agenzia, posto che, alla fattispecie dedotte in giudizio, non sarebbe applicabile la normativa di cui agli artt. 56, comma 3, DPR 633/72 e 43, comma 3, DPR 600/73, per la quale "In caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p. (per cui "Salvo quanto stabilito dall'art. 347, i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito" N. d.R.) per uno dei reati previsti dal DLgs 10.3.2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione"; la volontà del Legislatore, così come desumibile dal passo della Relazione Ministeriale all'art. 37 DL 223/2006, aiuta, in parte, a ricostruire la portata della norma sul raddoppio dei termini decadenziali; ci spiega il Legislatore che "tali modifiche nascono dall'esigenza di garantire la possibilità di utilizzare, per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario, gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria"; la portata della norma può, dunque, ricostruirsi, sistematicamente, nel senso che l'Agenzia goda del raddoppio dei termini decadenziali purché compri, in sede di avviso di accertamento, l'esistenza di un fatto che comporti, in ipotesi, l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p., (invero non è richiesto il suo materiale inoltro), per uno dei reati previsti dal DLgs 74/2010, emerso

nel corso di indagini condotte dall'Autorità Giudiziaria ed addebitabile al contribuente accertato od al suo legale rappresentante; da evidenziare inoltre, che:

i) poiché nel DLgs 74/2000 non esistono violazioni che non comportino l'obbligo di denuncia, il richiamo allo stesso va interpretato come una sottolineatura dell'esigenza che questo, in ipotesi, possa scattare solo quando il fatto addebitato integri, concretamente, appieno, tutti gli elementi costitutivi di uno dei reati di cui al DLgs stesso (ad es. non sussista un mancato superamento di soglie di punibilità, non sussistano obiettive condizioni d'incertezza sulla portata della norma tributaria);

ii) la normativa non ha introdotto, esplicitamente, una pregiudiziale penale, né può affermarsi che la stessa sia stata introdotta implicitamente, stante la contrarietà del sistema ad una tale ipotesi (sul punto cfr., da ultimo, *ex plurimis* Cass. 2010/11785);

iii) sarà pertanto, il Giudice Tributario a dover valutare, autonomamente, in modo prognostico, sulla base del fascicolo di causa se, il fatto dedotto dall'Agenzia in avviso di accertamento, integri o meno gli estremi di un'ipotesi di reato ex DLgs. 74/2000 e la sussistenza, in ipotesi, del richiamato obbligo di denuncia onde accertare la legittimità dei presupposti del raddoppio dei termini; se la valutazione sarà positiva scatterà, legittimamente, il raddoppio dei termini decadenziali;

iiii) l'operatività della norma non è influenzata, pertanto, né dall'inizio, eventuale, dell'azione penale, né dall'esito del giudizio penale: i due giudizi sono del tutto autonomi e non si influenzano; rimane, da ultimo, da approfondire la problematica che più ha movimentato il dibattito dottrinario e giurisprudenziale in ordine alla normativa de qua: se cioè la sua applicabilità sia subordinata, o meno, al fatto che la *notitia criminis* sia emersa antecedentemente allo spirare del normale termine decadenziale; se insomma il raddoppio del termine possa avvenire, anche a seguito dell'emersione della *notitia* una volta spirato il suddetto termine ordinario; a questo Giudice è ben nota la sent. n. 247/2011 della Corte costituzionale che, dichiarando non fondate le eccezioni di legittimità costituzionali, in relazione agli artt. 3, 24, 25, 97 della Costituzione, sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, in ordine alla normativa *de qua*, nella parte in cui prevede il raddoppio dei termini senza prevedere che la *notitia criminis* sia emersa anteriormente allo scadere del termine decadenziale ordinario, in questo modo prorogando o riaprendo termini ormai scaduti, ha "sposato" la linea interpretativa secondo cui il raddoppio dei termini è legittimo anche se la *notitia criminis* sia emersa dopo lo spirare dei termini ordinari; la corte ha dichiarato non fondate le eccezioni sollevate dal Giudice remittente evidenziando come, lo stesso, muovesse dall'erronea interpretazione che la norma prevedesse un'unica specie di termini decadenziali, "riaperti", mentre le specie sono due; spiega la corte che "Sotto questo aspetto non può parlarsi di "riapertura o proroga di termini scaduti" né di "reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti", perché i termini "breve" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento. Più precisamente, i termini "breve" di cui ai primi due commi dell'art. 57 del DPR n. 633 del 1972 operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale di reati previsti dal DLgs n. 74 del 2000; i termini raddoppiati di cui al terzo comma dello stesso art. 57 operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia. È, perciò, del tutto irrilevante che detto obbligo, come osservato al punto 3.1., possa insorgere anche dopo il decorso del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento."; benché autorevolmente proposta, questo Giudice non ritiene di poter condividere questa interpretazione; invero è proprio la base argomentativa centrale della Corte ("perché i termini "breve" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie *ab origine* diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento") che non è, logicamente, condivisibile; infatti va considerato che

l'elemento materiale dell'ipotetico reato, ad esempio anche, il mero, superamento delle soglie quantitative di evasione, che, di fatto, fa già emergere la *notitia criminis*, con obbligo di denuncia a carico dei pubblici ufficiali, invero senza alcun margine di discrezionalità, è rilevato dagli stessi sulla, sola, base dell'insieme delle violazioni, ipoteticamente, commesse dal contribuente nella dichiarazione dell'imponibile e dell'imposta così come risultanti dal p.v.c. e dall'avviso di accertamento; in quest'ottica, insomma, il "raddoppio dei termini non attiene affatto ad una presunta fattispecie di rilevanza penale distinta o distinguibile dalle altre violazioni tributarie, ma all'accertamento tout court"; insomma, se il "tutto", illeciti amministrativi e penali, ha origine dal medesimo accertamento, non vi è motivo, logico, per riconnettervi due specie diverse di termini decadenziali: il termine è di una specie sola; e questo termine viene raddoppiato nel caso emerga una fondata *notitia criminis*, con la conseguenza che questo termine viene prorogato solo nel caso in cui la fondata *notitia criminis* emerga prima del suo spirare.

3- Facendo ora applicazione di questi principi alle fattispecie dedotte in giudizio va affermata la fondatezza dell'appello posto che la *notitia criminis* è emersa, come precisato dal Giudice di prime cure, in data 20.11.2012 cioè ben dopo lo spirare dei termini decadenziali ordinari per gli anni d'imposta accertati che sono per il 2003 il 31.12.2009, per il 2004 il 31.12.2010, per il 2005 il 31.12.2011;  
in conclusione i motivi di appello sono fondati e pertanto, in riforma dell'impugnata sentenza, vanno annullati gli atti impugnati in prime cure;

sussistono giusti motivi, stante il non univoco orientamento giurisprudenziale, per la compensazione delle spese di giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Commissione, in accoglimento dell'appello, riforma l'impugnata sentenza ed annulla gli atti impugnati in prime cure; spese di giudizio compensate.