



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 14

riunita con l'intervento dei Signori:

- MARINI INES MARIA LUISA Presidente
- INSINGA FILIPPO Relatore
- TRINCA COLONEL GIOVANNI Giudice
- 
- 
- 
- 

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n.  
depositato il

- avverso la sentenza n.  
Provinciale di MILANO  
contro:

emessa dalla Commissione Tributaria

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dagli appellanti:

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 1

SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N°

UDIENZA DEL

04/05/2017 ore 15:00

N°

**3486/2017**

PRONUNCIATA IL:

**04/05/2017**

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

**01/09/2017**

Il Segretario

ASSISTENTE TRIBUTARIO  
*Salvatore CAVALLERL*



### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tempestivo ricorso in data 08.07.2015 depositava ricorso in appello avverso la sentenza N. della Commissione Tributaria Provinciale di Milano – sezione n. 15, pronunciata il 06.06.2014, depositata il 27.11.2014, che respingeva il ricorso del contribuente. Contestualmente all'appello il contribuente *de quo* depositava istanza di discussione in pubblica udienza ex artt. 33 e 34 D.Lgs. 546/1992.

In data 30.07.2015 l'Agenzia delle Entrate di Milano si costituiva in giudizio depositando Controdeduzioni.

Su invito del Presidente il relatore espone i fatti e le questioni della controversia. Dopo di che il Presidente ammette le parti alla discussione, le quali si riportano a quanto depositato in atti.

Successivamente il Presidente dichiara chiusa la discussione e il collegio si ritira in Camera di Consiglio.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

Premesso che:

- l'Agenzia delle Entrate di MILANO notificava avvisi di accertamento per Irap e Iva anno 2007 a \_\_\_\_\_ a seguito di verifica fiscale nel corso di un procedimento penale nella quale risultava che la società \_\_\_\_\_ aveva emesso fatture per operazioni insistenti per Euro 25.280,00 nei confronti di società appartenenti allo stesso gruppo, omettendone la dichiarazione sia ai fini I.I.D.D. che ai fini Iva. Inoltre la società non ha tenuto ne esibito le previste scritture contabili;
- poiché le violazioni contestate comportano l'obbligo di denuncia ex art.331 c.p.p., l'ufficio ha ritenuto raddoppiati i termini per l'accertamento;
- avverso l'avviso di accertamento il ricorrente \_\_\_\_\_ proponeva ricorso eccependo:
  - a) La scadenza del termine per accertare e la insussistenza del presupposti per il raddoppio di tale termine;
  - b) La giuridica inesistenza della notifica dell'atto di accertamento effettuata direttamente per posta e non tramite agente della notificazione come previsto dall'art.29 del D.L. 78/2010 convertito con modificazioni nella Legge 122/2010;
  - c) Nullità dell'atto in quanto fondato sulla prova testimoniale;Chiede quindi l'annullamento dell'atto impugnato con vittoria di spese di giudizio.
- l'Agenzia delle Entrate di MILANO nella propria costituzione si riportava alle motivazioni dell'avviso di accertamento e del verbale di verifica, contestando specificatamente le eccezioni diparte ricorrente. Produceva inoltre copia di denuncia di reato alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano ex artt. 331 e 332 C.P.P.;
- la Commissione Tributaria Provinciale di MILANO, respingeva il ricorso condannando la parte ricorrente alla refusione delle spese di Giustizia liquidate in complessivi Euro 1.500,00 *per i seguenti motivi:*

- α) l'eccezione di decadenza del potere accertativo dell'ufficio prospettata dalla ricorrente non è fondata. Infatti non compete al Pubblico Ufficiale il compito di decidere se veramente il fatto sia punibile o se non lo sia, ad esempio per mancanza dell'elemento soggettivo o per la presenza di una discriminante o per una causa estintiva del reato, sotto quest'ultimo profilo, non rileva dunque che la denuncia sia stata in concreto presentata soltanto in epoca successiva al decorso del termine di prescrizione dei reati denunciati;
- β) in merito alla eccezione riguardante l'inesistenza della notifica dell'atto impugnato, come effettuata dall'ufficio, la Commissione rileva che la notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con A/R a norma delle disposizioni di cui all'art. 14 della L. 890/1982, in tal caso l'atto è notificato in plico chiuso e la notifica può avvenire anche a cura degli Ufficiali Giudiziari. Quando viene utilizzata tale modalità di notifica, è sufficiente una semplice raccomandata A/R non essendo necessario l'intervento dell'Ufficiale Giudiziario e delle forme di cui agli artt. 138 e ss. C.P.C., come previsto dall'art. 12 del D. Lgs 46/1999;
- γ) relativamente all'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento poiché fondato su prove testimoniali, la Commissione osserva che trattasi di eccezione priva di ogni fondamento. Si evidenzia, comunque, che a fronte delle specifiche motivazioni dell'avviso di accertamento e dell'allegato PVC. della G.D.F. parte ricorrente non produce alcuna prova che possa contrastare le prove prodotte dai verificatori relative all'emissione di fatture per operazioni inesistenti;
- π) ulteriore conferma sulla condotta omissiva del legale rappresentante della società è rilevabile dal verbale in questione (pag.10) ove si precisa *"che il legale rappresentante della società verificata è stato denunciato nonché condannato - nell'ambito del procedimento pendente n. i RGRN- per il reato di cui all'art.10 del D.Lgs n.74/2000"* fatto non smentito dalla ricorrente.

• appellava la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di MILANO, per i seguenti motivi:

- 1) si contesta la regolarità della Notifica in quanto effettuata direttamente per posta e non tramite agente della notificazione. La notifica diretta a mezzo A/R risulta valida espressamente solo per gli atti imposablei così detti C.D. secondari cioè che contengono la riliquidazione dell'imposta già determinata con gli atti imposablei primari. Per gli atti imposablei primari, è necessario che essi vengano notificati da un soggetto all'uopo abilitato (cioè agente della notificazione, messo Comunale) con la redazione di apposita relata di notifica sottoscritta da quest'ultimo, facente prova, fino a querela di falso circa le attività notificatorie che in essa si attestano di essere state effettuate;
- 2) l'illegittimità dell'impugnato atto per decorrenza dei termini ed insussistenza dei presupposti per il raddoppio dei termini è confermata anche dalla legge delega per la riforma del sistema fiscale prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'art. 31 del c.p.p., effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza. La ratio del mutato indirizzo del legislatore è

chiara: l'amministrazione non può, una volta spirato il termine ordinario, usare a proprio vantaggio il raddoppio di detti termini per notificare accertamenti per i quali è incorsa in decadenza<sup>1</sup>;

- 3) entrando nel merito si conferma la definizione di fatture emesse a fronte di operazioni non realmente effettuate e non invece, in base all'aspetto finanziario dell'operazione stessa, ovvero alla modalità con cui i documenti vengono saldati. Ne consegue che anche le modalità in cui vengono saldate le fatture e la successiva movimentazione delle risorse finanziarie non possano essere considerate elementi sostanziali per definire se operazioni compiute dalla società a monte fossero reali o inesistenti;

Chiede:

- di dichiarare l'infondatezza della pretesa tributaria con refusione di spese, diritti e onorari di causa;

l'Agenzia delle Entrate di MILANO, nelle proprie controdeduzioni, eccepisce:

- 1) l'inammissibilità dell'appello per violazione dell'art. 53 del D.Lgs. 546/1992 per difetto dei motivi specifici di impugnazione in quanto, dalla disamina dell'atto di impugnazione, emerge chiaramente come lo stesso sia di fatto una riproposizione dell'atto introduttivo con assenza di elementi che possano essere ricondotti a motivi di impugnazione della sentenza;
- 2) correttezza della notifica dell'avviso di accertamento. L'utilizzo della raccomandata con A/R è previsto nell'ambito del procedimento di notificazione degli atti del procedimento amministrativo Tributario; più precisamente, ai sensi dell'art 140 C.P.C., se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nel precedente art. 139, l'agente notificatore "deposita la copia nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento;
- 3) sul raddoppio dei termini per l'accertamento: supposta violazione dell'art. 42 del D.P.R. 600/73. Viene confermato il principio per cui il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia, dall'esistenza di cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria, dall'inizio dell'azione penale nonché dall'accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato;
- 4) legittimità e fondatezza dell'avviso di accertamento. Sulla base delle indagini espletate dalla Gdf è emerso che la società \_\_\_\_\_ ha emesso, nel periodo d'imposta 2007, fatture per operazioni inesistenti per Euro 25.280,00 nei confronti di altre società del " \_\_\_\_\_ ", in particolare a favore della \_\_\_\_\_ e della \_\_\_\_\_ aventi la medesima compagine sociale della \_\_\_\_\_ Nello specifico, gli accertamenti bancari

<sup>1</sup> Cfr sentenza n. 382/29/2014 della CTR della Lombardia.

effettuati a carico della verificata e delle società clienti, hanno evidenziato che le fatture per operazioni inesistenti emesse dalla società sono state tutte regolarmente incassate direttamente dai soci stessi.

Chiede:

- 1) in via pregiudiziale, dichiarare inammissibile l'appello di parte;
- 2) in via principale rigettare il ricorso perché infondato, confermando l'impugnata sentenza;
- 3) condannare la ricorrente al pagamento delle spese di lite come da nota spese allegata.

Tutto ciò premesso:

questa Commissione, esaminati gli atti di causa, visti i documenti prodotti, rilevato che:

- l'esame del principale motivo di appello impone la ricostruzione del quadro giuridico sul raddoppio dei termini dell'accertamento applicabile al caso in esame;
- La Legge di Stabilità per il 2016 ha riscritto, ai commi da 130 a 132 dell'articolo unico, la disciplina dei termini entro cui l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad esercitare, a pena di decadenza, il potere impositivo, eliminando – a partire dal 2016 – la possibilità di raddoppio dei termini in presenza di violazioni comportanti obbligo di denuncia, ai sensi dell'art.331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n.74/00 e introducendo un apposito regime transitorio che, per gli atti di accertamento relativi alle annualità fino al 2015, continua a contemplare la possibilità di raddoppio dei termini, seppur esclusivamente in presenza di determinate condizioni, tra cui la circostanza che la *notitia criminis* sia presentata o trasmessa all'Autorità giudiziaria competente entro i termini ordinari di accertamento;
- Quindi, il raddoppio dei termini di accertamento opera, anche per il passato, solo se la notizia di reato è stata inviata alla Procura della Repubblica entro la scadenza ordinaria del termine di accertamento<sup>2</sup>;
- Queste ultime condizioni riprendono quelle contenute nell'art.2 D.Lgs. n.128/15; la Legge di Stabilità 2016 non ha, tuttavia, riproposto la clausola di salvaguardia (a conferma degli avvisi di accertamento pregressi) contenuta nell'art.2, co.3 D.Lgs. n.128/15, che era stata appositamente introdotta per fare salvi gli effetti degli avvisi di accertamento e degli altri provvedimenti impositivi o sanzionatori notificati alla data di entrata in vigore del decreto sulla certezza del diritto (2 settembre 2015)<sup>3</sup>;

<sup>2</sup> Questo è l'orientamento che si sta consolidando nella giurisprudenza tributaria (C.T.R. Milano sentenza n. 386/2016, C.T.P. Reggio Emilia sentenza n. 90/2016, C.T.R. del Lazio sentenza n. 751/2016, C.T.R. della Lombardia, Sezione staccata di Brescia, sentenza n. 2838/2016) dopo che la Legge di Stabilità per il 2016 (L. n.208/15) ha modificato sul tema quanto previsto nell'art.2 D.Lgs. n.128/15

<sup>3</sup> La previsione di tale clausola era stata, peraltro, ritenuta inapplicabile dalla CTP di Torino che, nella sentenza n. 2019/15/15 ha sancito l'illegittimità del raddoppio dei termini operato avvalendosi della menzionata clausola (quindi in virtù della presentazione di una denuncia penale a termine ordinario oramai scaduto) ed ha affermato che "la clausola di salvaguardia prevista dalla nuova normativa è inapplicabile poiché presenta, oltre all'evidente ed unico fine di tutela delle casse erariali, gravi profili di incostituzionalità in quanto configura un'ingiustificata

- La giurisprudenza tributaria di merito, valorizzando la mancata riproposizione della clausola di salvaguardia da parte della Legge di Stabilità per il 2016, ha concluso per l'intervenuta abrogazione di tale clausola alla luce della normativa sopravvenuta, considerato che, disciplinando le norme in esame la medesima materia, non poteva farsi applicazione del principio di specialità.
- Sulla base di tali considerazioni il raddoppio dei termini di accertamento non opera, anche per gli atti impositivi notificati prima del 2 settembre 2015, se la denuncia penale per uno dei reati tributari di cui al D.Lgs. n.74/00 è stata presentata dopo la scadenza del termine ordinario di decadenza e ciò in base alla disciplina contenuta nella Legge di Stabilità per il 2016<sup>4</sup>.
- La norma transitoria contenuta nella Legge di Stabilità 2016, abrogando la "clausola di salvaguardia"<sup>5</sup> contenuta nel precedente D.Lgs. n.128/15, ha chiaramente disposto che per gli avvisi di accertamento aventi ad oggetto i periodi d'imposta precedenti al 2015, il raddoppio dei termini opera soltanto se la comunicazione di reato è intervenuta prima della scadenza dei termini ordinari.
- Nel caso di specie la denuncia del reato alla Procura della Repubblica di Milano ha avuto luogo 05.07.2013 quindi ben oltre il termine ordinario quadriennale scadente il 31.12.2012, mentre l'avviso di accertamento è stato notificato alla Società in data 15/10/2012 per il periodo d'imposta 2007;
- che ai sensi dell'art. 15 D.Lgs. 546/1992 la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate in Euro 2.000,00 oltre accessori di legge

P.Q.M.

**LA COMMISSIONE,  
ACCOGLIE L'APPELLO E CONDANNA L'UFFICIO AL PAGAMENTO  
DELLE SPESE DEL GRADO LIQUIDATE IN COMPLESSIVI EURO 2.000,00,  
OLTRE AGLI ACCESSORI DI LEGGE.**

Così deciso il 04.05.2017.

Il-Relatore-Estensore: *Filippo Sturino*

Il Presidente  
(Dott.ssa Ines Maria Luisa MARINI)

*disparità di trattamento tra contribuenti assoggettati a diversi termini di accertamento ed a diverse modalità di raddoppio degli stessi solo in conseguenza del momento in cui viene formulata la notizia di reato e/o del momento in cui hanno subito la notifica dell'avviso di accertamento".*

<sup>4</sup> Ex multis, cfr. sentenza n. 2838/2016, della CTR della Lombardia, Sezione staccata di Brescia, la quale ha stabilito che per gli avvisi relativi ai periodi d'imposta precedenti (fino al 2015), l'applicazione dei previgenti termini ordinari di accertamento e l'operatività del raddoppio opera soltanto in presenza di *notitia criminis* trasmessa all'Autorità giudiziaria competente prima della scadenza dei termini ordinari (art.1, co.132, per il quale "il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini").

<sup>5</sup> Introdotta per la prima volta nella manovra di luglio del 2011 (DL 98) e più volte modificata, la clausola di salvaguardia è la norma che prevedeva l'aumento automatico dell'Iva nel caso lo Stato non fosse riuscito a reperire le risorse pianificate. In generale è uno degli strumenti attraverso il quale un governo cerca di "salvaguardare" i vincoli Ue di bilancio dalle spese previste nella manovra. Le misure espresse dalle clausole possono essere di vario tipo: contrazione della spesa pubblica e/o aumento delle tasse e delle imposte.