



18031-21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

**IRPEG IRES
ACCERTAMENTO**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FEDERICO SORRENTINO	- Presidente -	R.G.N. 10831/2014
		Cron.
Dott. RICCARDO GUIDA	- Consigliere -	Rep.
Dott. LUIGI D'ORAZIO	- Consigliere -	Ud. 12/01/2021
Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI	- Consigliere -	cc
Dott. ANDREA VENEGONI	- Rel. Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 10831-2014 proposto da:

(omissis) SPA, ^(omissis) ^{SPA} elettivamente domiciliata in
 (omissis) , presso lo studio dell'avvocato
 (omissis) , che la rappresenta e difende
 unitamente agli avvocati (omissis) , (omissis)
 (omissis) , (omissis) , (omissis) ;

- ricorrente -

contro

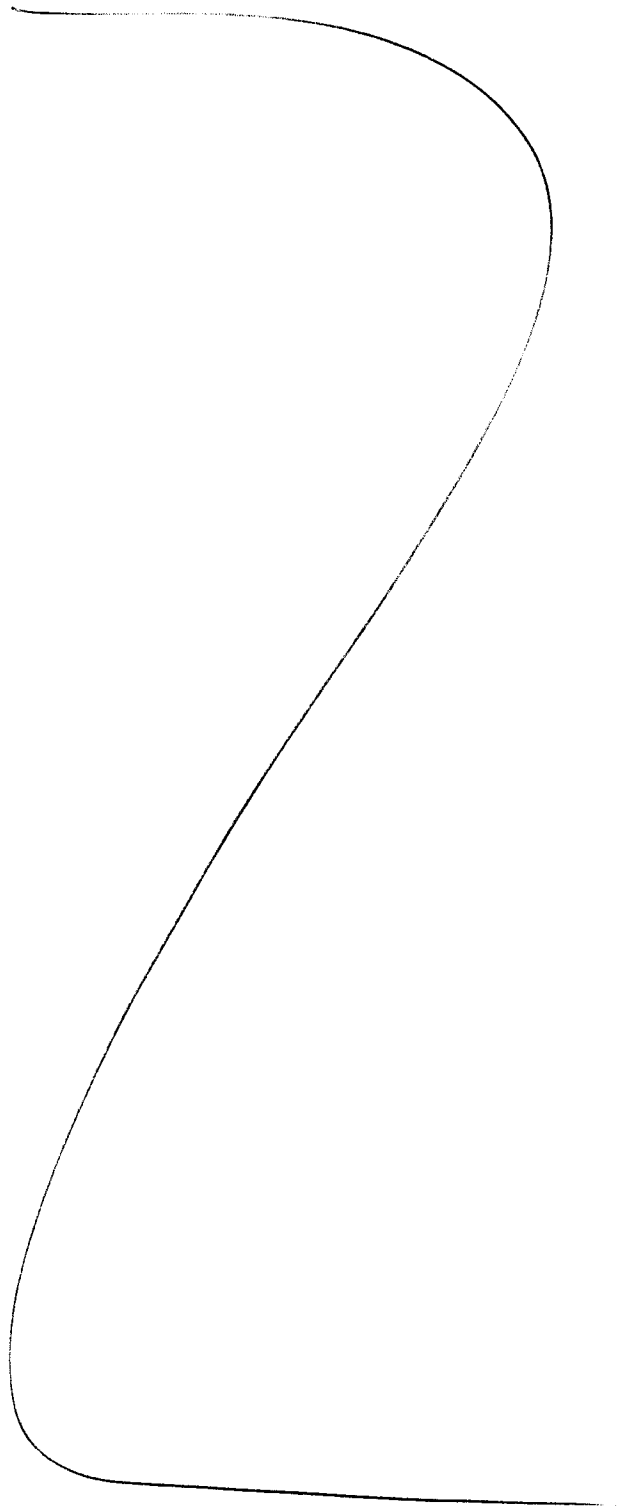
AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
 tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
 PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
 STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 147/2013 della COMM.TRIB.REG.

LOMBARDIA, depositata il 21/10/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 12/01/2021 dal Consigliere Dott. ANDREA
VENEGONI;



RITENUTO CHE:

Le società (omissis) spa e (omissis) spa ricorrono a questa Corte contro la sentenza della CTR della Lombardia che, nelle cause riunite 1658/13, 1659/13 e 1660/13, respingendo l'appello principale delle medesime ed accogliendo l'appello incidentale dell'ufficio, ha confermato l'avviso di accertamento "di secondo livello" n. (omissis) emesso ai fini ires per l'anno 2004 e notificato il 25.5.2010 ad entrambe le società, rispettivamente quale consolidante e consolidata, e l'atto di contestazione (omissis), notificato alla sola (omissis) spa in data 13.5.2011.

L'avviso di accertamento traeva origine da un processo verbale di constatazione del 2007 consegnato alla sola (omissis) spa, cui seguivano due avvisi di accertamento "di primo livello" di rettifica dei redditi solo di quest'ultima, n. (omissis) e n. (omissis); di questi, il primo veniva impugnato da (omissis) in separato giudizio, che si sviluppava fino a questa Corte dove dava origine al proc. n. 27647/13, mentre il secondo, notificato sia a (omissis) che a (omissis), non veniva impugnato e diventava, perciò, definitivo.

Successivamente veniva notificato alle due società, quali consolidante e consolidata, l'ulteriore avviso di accertamento "di secondo livello", impugnato nella presente controversia, come conseguenza dei precedenti, e lo stesso era notificato sul presupposto della ricorrenza dei requisiti di cui all'art. 43, comma 3, d.P.R. 600 del 1973, e cioè in presenza di violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale, nel caso di specie individuata nel reato di infedele dichiarazione dei redditi.

In particolare, le riprese a tassazione evidenziate già nel processo verbale di constatazione erano quelle relative alle deduzioni di quote di ammortamento.

Le società impugnavano l'avviso davanti alla CTP di Milano deducendo la tardività dello stesso, non ricorrendo i presupposti di cui al suddetto art. 43 e deducendo l'insussistenza nel merito delle riprese a tassazione, e (omissis) spa impugnava l'atto di contestazione, sempre davanti alla CTP di Milano, deducendo ugualmente la tardività dello stesso.

La CTP di Milano, con le sentenze 156 e 157/46/12, rigettava i ricorsi sia contro l'avviso di accertamento che contro l'atto di contestazione.

Le due contribuenti appellavano le sentenze, e presso la CTR della Lombardia venivano iscritti i procedimenti n. 1659/13 e 1660/13 per l'appello contro la sentenza n. 157/12 sull'avviso di accertamento, ed il procedimento n. 1658/13 per l'appello di (omissis) spa contro la sentenza n. 156/12 sull'atto di contestazione.

Negli appelli principali le contribuenti censuravano la sentenza per erronea interpretazione dell'art. 43 d.P.R. 600 del 1973, e deducevano violazione dell'art. 112 c.p.c. e contraddittorietà della motivazione. Nell'appello principale contro la sentenza sull'atto di contestazione (omissis) deduceva erronea interpretazione dell'art. 20 d. lgs. 546 del 1992 e dell'art. 43 d.P.R. 600 del 1973.

L'ufficio si costituiva con controdeduzioni ed appello incidentale.

La CTR riuniva i procedimenti e, con la sentenza impugnata, rigettava gli appelli delle contribuenti, accogliendo l'appello incidentale dell'ufficio.

Per la cassazione di tale sentenza ricorrono i contribuenti sulla base di nove motivi.

L'ufficio si è costituito con controricorso.

I contribuenti hanno depositato memoria ex art. 380-bis c.p.c. il 30.12.2020.

CONSIDERATO CHE:

Con il **primo motivo** le ricorrenti deducono violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., dell'art. 43, commi 1 e 3, d.P.R. 600 del 1973, anche in relazione agli artt. 102, 103 e 163 tuir, oltre che in relazione agli artt. 4 e 7 d. lgs. n. 74 del 2000, agli artt. 117-129 del tuir e 17 d.m. 9 giugno 2004 (ora abrogato) ed all'art. 110 c.p.

La CTR avrebbe errato nel ritenere che sussistessero i presupposti per il raddoppio dei termini di notifica dell'accertamento.

Con il **secondo motivo** deducono nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., per violazione degli artt. 32, comma 1, e 58, comma 2, d. lgs. n. 546 del 1992, anche in relazione agli artt. 7, 24 comma 1, e 61 del medesimo d. lgs.

Il giudice avrebbe errato nel ritenere legittima la produzione della copia della denuncia penale da parte dell'ufficio, per dimostrare la legittimità del raddoppio del termine, atteso che essa è avvenuta tardivamente in primo grado, e cioè solo in corso di causa e solo in copia per la CTP, senza copia per la controparte, e non è stata sanata con una nuova produzione in appello.

Con il **terzo motivo** deducono violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., dell'art. 2697 c.c., anche in relazione agli artt. 115 e 116 c.p.c. e dell'art. 331 c.p.p.

Proc. n. 10831/14

La sentenza impugnata non avrebbe rilevato il mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'ufficio circa la sussistenza dei requisiti per l'applicabilità del comma 3 dell'art. 43, con conseguente applicabilità del comma 1.

I suddetti tre motivi possono essere trattati congiuntamente perché attengono alla medesima questione, la sussistenza, nel caso di specie, dei presupposti per riconoscere il raddoppio del termine ai fini della notifica dell'avviso di accertamento.

Essi si possono riassumere, sinteticamente, nel senso che, secondo i ricorrenti, non vi erano i requisiti per il raddoppio del termine, la prova della denuncia è stata data con produzione tardiva, l'ufficio non ha dimostrato che sussistevano i presupposti per il raddoppio del termine.

Gli stessi sono infondati.

L'art. 43 d.P.R. 600 del 1973, dopo la modifica del 2006 (sulla cui applicabilità anche al 2004 si tornerà *infra*), nei primi tre commi recitava:

1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 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 e' stata commessa la violazione.

Sul meccanismo di funzionamento dell'art. 43 in un caso relativo al 2003, e quindi nello stesso quadro normativo della presente controversia, questa Corte (sez. V n. 13481 del 2020) ha affermato:

in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 2 600 del 1973 per l'IRPEF e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA consegue, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e alla I. 31 dicembre 2015, n. 208, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen.;

*la dizione legislativa rende chiaro che il raddoppio è legato **all'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio, che fa sorgere l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 331 citato, e non dipende dal suo accertamento in concreto;***

*come più volte chiarito da questa S.C., anche sulla scorta dei principi enunciati da Corte cost. n. 247 del 2011, il raddoppio opera pertanto **in presenza di tale presupposto astratto, indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia,** dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo (Cass., Sez. VI, 28/06/2019, n. 17586, Cass., Sez. V, 13/09/2018, n. 22337; Cass., Sez. VI, 30/05/2016, n. 11171);*

ciò naturalmente non rende di per sé legittimo qualunque accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria oltre il termine-base fissato dalla legge, dovendo al contrario essere evitato, come chiarito dalla Corte costituzionale nella citata sentenza n. 247 del 2011, un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni in esame al Proc. n. 10831/14



fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento;

tali precisazioni non sono tuttavia idonee a giustificare l'accoglimento del motivo di ricorso nel caso di specie;

la stessa sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011 ha infatti chiarito che, in caso di denuncia presentata oltre gli ordinari termini di decadenza o addirittura di accertamento compiuto senza denuncia, e sempre al fine di verificare l'uso pretestuoso del raddoppio dei termini, "il giudice tributario 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", con la precisazione però che "il correlativo tema di prova — e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario — è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato" (§ 5.3. della sentenza della Corte costituzionale);

da ciò discende che il contribuente, ove voglia contestare l'accertamento compiuto oltre il termine ordinario, dovrà denunciare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia e non potrà mettere in discussione la sussistenza del reato, né sotto il profilo dell'elemento oggettivo, né sotto quello dell'elemento soggettivo, né infine dal punto di vista del suo autore.

Ancora, in un caso relativo al 2007, questa Corte (sez. VI-5, ord. n. 17586 del 2019) ha affermato:

In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n.

600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, nei testi applicabili "ratione temporis", presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva ritenuto inoperante il raddoppio dei termini per mancata prova della comunicazione della "notitia criminis" entro il termine di decadenza ordinario).

E in un caso relativo al 2004 (sez. V, ord. n. 22337 del 2018):

In tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA consegue, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al d.lgs. n. 128 del 2015, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della stessa, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo.

Nella presente controversia, la CTR ha compiuto una valutazione aderente a questi principi, perché, in sostanza, ha valutato se sussistessero gli estremi per una denuncia, indipendentemente dal fatto che essa fosse stata presentata o meno. Poi, ha anche precisato che la stessa era stata presentata (sebbene, secondo il contribuente, sia stata prodotta tardivamente in giudizio), ma l'elemento diventa, alla luce del suddetto principio, pressoché irrilevante. Non è infatti determinante se la denuncia sia stata presentata, e tanto meno se e come sia stata prodotta in atti, quanto il fatto dell'esistenza in astratto dei presupposti per la sua presentazione, che la CTR ha ritenuto sussistenti.

Ancora, la discussione se nella specie sussistesse il *fumus* di superamento delle soglie per configurare il reato, così come l'analisi del dolo del reato, o della natura di reato proprio, ugualmente non rilevano ai fini della sola valutazione sul presupposto per ritenere operante il termine raddoppiato.

Sull'estensione del principio alla consolidante, sez. V n. 28356 del 2019, in un caso relativo al 2006, ha ammesso il raddoppio anche per la consolidante in quanto obbligata in solido.

Peraltro, la norma che ha introdotto la possibilità di raddoppio del termine (art 37 d.l. 223 del 2006), al comma 26 recita:

Le disposizioni di cui ai commi 24 e 25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Di conseguenza, essa opera anche con riferimento all'anno di imposta 2004 perché alla data di entrata in vigore del d.l. (2006) il 2004 era certamente una annualità per la quale erano ancora pendenti i termini dell'accertamento.

Inoltre, questa Corte (sez. V, ord. 22336 del 2018) ha rilevato che:

– non vengono in rilievo le modifiche introdotte, dapprima, dall'art. 2, primo e secondo comma, d.lgs. 3 agosto 2015, n. 128, che ha circoscritto il raddoppio dei termini di accertamento per violazioni penali solo ai casi in cui la denuncia è effettivamente presentata e trasmessa all'autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento, quindi, dall'art. 1, commi da 130 a 132, della I. 28 dicembre 2015, n. 208, che hanno, tra le altre disposizioni, eliminato la fattispecie del raddoppio dei termini ordinari;

- infatti, quanto alla prima modifica, in virtù dell'apposita norma di salvaguardia prevista dall'art. 2, d.lgs. n. 128 del 2015, la stessa non si applica alle violazioni punibili constatate in processi verbali notificati prima del 2 settembre 2015 e seguite dalla notifica di atti impositivi entro il 31 dicembre 2015, quali sono quelle in oggetto, in cui la notifica degli avvisi di accertamento è intervenuta tra il 2009 ed il 2010;

- quanto alla ulteriore modifica, il regime transitorio previsto dalla l. n. 208 del 2015 per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 - secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento, quali stabiliti dal secondo periodo del comma 132, opera, nel caso delle indicate violazioni penali, solo a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'amministrazione finanziaria entro il termine stabilito nel primo periodo del medesimo comma 132 - riguarda solo le fattispecie non regolate dal precedente regime transitorio, cioè i casi in cui non sia stato notificato un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) entro il 2 settembre 2015, in quanto, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, d.lgs. n. 128 del 2015 sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore di tale decreto (cfr. Cass. 16 dicembre 2016, n. 26037; Cass. 9 agosto 2016, n. 16728);

Alla luce di tutto questo, deve ritenersi che la CTR abbia ben valutato la questione.

Con il **quarto motivo** le contribuenti deducono violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., dell'art. 17 d.m. 9 giugno 2004 (ora abrogato), anche in relazione agli artt. 117-129 del tuir.

La CTR avrebbe errato laddove ha ritenuto che il merito dell'avviso di accertamento impugnato non potesse essere discusso in quanto un precedente avviso di accertamento di rettifica del reddito della sola consolidata, ritenuto presupposto dell'avviso impugnato in questa sede, era divenuto definitivo, per quanto, invece, i due accertamenti, ai sensi del d.m. 9 giugno 2004 allora vigente, dovessero considerarsi del tutto autonomi uno dall'altro, essendo stati emessi da uffici diversi ed essendo anche stato compiuto, in relazione all'avviso impugnato, un tentativo di definizione per adesione relativo alla sola consolidante.

Con il **quinto motivo** le contribuenti deducono violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., dell'art. 2909 c.c., anche alla stregua dell'interpretazione datane dalla costante giurisprudenza di codesta Ecc.ma Corte di Cassazione, ed anche in relazione agli artt. 117-129 del tuir e 17 del d.m. 9 giugno 2004 (ora abrogato).

Il riferimento compiuto dalla CTR al concetto di "giudicato esterno" sarebbe improprio, atteso che nella specie si fa riferimento ad un atto amministrativo e non ad una decisione giudiziaria; peraltro, oltre all'avviso n. (omissis), non impugnato, (omissis) fu anche destinataria di altro avviso coevo, avente n. (omissis), emesso non solo ai fini irap, ma anche ires, contenente le stesse riprese poi trasfuse nel primo, specifico ai fini dell'ires, e questo secondo era stato impugnato. Sull'oggetto delle riprese ai fini ires, al di là dell'atto formale in cui erano state poi inserite, non vi era stata quindi alcuna acquiescenza da parte delle contribuenti.

Con il **sesto motivo** deducono violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., dell'art. 112 c.p.c. e del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato da esso recato.

Anche in questo caso la CTR avrebbe errato a ritenere che delle riprese di merito non si potesse discutere per la definitività dell'avviso n. (omissis)

Con il **settimo motivo** deducono nullità della sentenza o del procedimento, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., in relazione all'art. 36, comma 2, d. lgs. n. 546 del 1992, anche in combinato con il successivo art. 61.

La CTR da un lato ha riconosciuto l'autonomia della posizione della consolidante rispetto alla consolidata, ma dall'altro, contraddittoriamente, ha affermato che il merito non poteva essere discusso nemmeno nei confronti della consolidante per la definitività dell'accertamento rispetto alla consolidata.


Anche questo gruppo di motivi può essere trattato unitariamente, perché attiene all'altra grande questione della presente causa: il rilievo della definitività dell'avviso n. (omissis) (non contestata), e, più in generale, il rapporto tra accertamento di primo livello e quello di secondo livello nel consolidato ante 2010, prima che fosse introdotto "l'accertamento unitario" con l'art. 40-bis d.P.R. 600 del 1973.

Sul punto, va anche premesso che, con ricognizione che la Corte può sempre compiere sulla propria giurisprudenza, è emerso, come poi confermato anche dal contribuente in memoria, che il giudizio sull'avviso di accertamento n. (omissis) è stato definito davanti a questa Corte (proc. r.g. n. 27647/13) con decreto n. 23206 del 2020 che ha dichiarato estinto il giudizio per avvenuta definizione agevolata. Non risulta l'esito del giudizio davanti alla CTR, ma

ricorrente a questa Corte era l'Agenzia, per cui si può ritenere che il giudizio di appello si fosse concluso con esito favorevole alla società.

Nel caso di specie si presentano una questione di diritto (gli effetti della definitività dell'accertamento di primo livello emesso nei confronti della consolidata rispetto a quello di secondo livello emesso nei confronti della consolidante), ma anche una questione di fatto relativa allo svolgimento concreto dei fatti specifici.

La questione di diritto non ha molti precedenti nella giurisprudenza di questa Corte; una pronuncia che può fornire degli spunti è sez. V, n. 30348 del 2019, relativa però a fattispecie diversa, ed anch'essa senza precedenti specifici. In essa (su cui si tornerà nel prosieguo) è stato affermato che **se la consolidata, che aveva impugnato il proprio accertamento, poi lo definisce con adesione, gli effetti dell'adesione si estendono anche all'accertamento della consolidante, se questa ha dichiarato espressamente di volersi avvalere dei risultati dell'adesione, anche se l'accertamento di secondo livello è diventato definitivo.**



Quindi la definitività dell'accertamento di secondo livello non impedisce che a quest'ultimo si possano estendere gli effetti di un procedimento relativo alla controllata. Tuttavia, va osservato che in quel caso la consolidante non aveva partecipato al procedimento di definizione con adesione della consolidata, per cui la sopravvenuta definizione del procedimento per adesione si pone in effetti come fatto nuovo dell'obbligazione dipendente, ed anche favorevole, che quindi può avere effetto estensivo nei confronti del coobbligato che non ha partecipato allo stesso procedimento, anche qualora il suo accertamento sia divenuto definitivo.

Anche sez. V n. 21824 del 2018, citata dal contribuente in memoria, si riferisce ad una fattispecie non del tutto sovrapponibile alla Proc. n. 10831/14

presente. In quel caso si evince che vi sarebbe stata la notifica dell'accertamento di primo livello a consolidata e consolidante, non impugnato.

Successivamente, la notifica di quello di secondo livello alla consolidante, impugnato.

Sembra che la consolidante avesse ricevuto anche altro avviso per altri anni, impugnato e nel quale aveva ottenuto una sentenza favorevole definitiva.

Poiché il presupposto degli accertamenti era comune, era lo stesso, la sentenza afferma che la sentenza favorevole sull'avviso di accertamento di secondo livello impugnato si estende anche agli anni della controversia in questione, prevalendo anche sugli accertamenti di primo livello non impugnati.

Appare, quindi, una fattispecie diversa dalla presente perché tratta della prevalenza del giudicato giudiziale su un atto amministrativo definitivo.

Il presente caso, invece, è diverso anche in via di fatto perché si discute dell'efficacia della definitività dell'accertamento di primo livello non impugnato, rispetto a quello di secondo livello.

L'art. 127 tuir nella versione applicabile nel 2004 affermava:

1. Ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile per le maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi, riferite al proprio reddito complessivo, per le somme che risultano dovute, con riferimento alla propria dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600,

nonche' per le violazioni degli obblighi strumentali per la sua determinazione.

2. La societa' o l'ente controllante e' responsabile per le maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi, riferite al proprio reddito complessivo, per le somme che risultano dovute, con riferimento alla propria dichiarazione, a seguito dell'attivita' di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonche' per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui all'articolo 122 **ed e' altresì solidalmente responsabile per le somme dovute ai sensi del comma 1, con ciascuna societa' controllata.**

3. **Nel caso di omesso versamento dovuto in base alla dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 122, le somme che risultano dovute sono richieste prioritariamente alla societa' o ente controllante.**

4. **L'eventuale rivalsa della societa' o ente controllante nei confronti delle societa' controllate** perde efficacia qualora il soggetto controllante ometta di trasmettere alla societa' controllata copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica ricevuta anche in qualita' di domiciliatario secondo quanto previsto dall'articolo 119.

Prevedeva, quindi, in una certa misura, la solidarietà della controllante per quanto dovuto dalla controllata.

La norma suddetta e, in qualche modo, la sentenza sopra citata sembrano quindi indicare che, nel sistema vigente all'epoca, non vi era una assoluta indipendenza tra accertamento di primo livello e quello di secondo (il fatto che fossero emessi da uffici diversi non appare elemento determinante), e questo, nel presente caso, dovrebbe

portare a ritenere che se l'accertamento di primo livello era divenuto definitivo, il legame con quello di secondo livello impedirebbe di ridiscutere il merito del primo. Del resto, per fare una analogia con un caso diverso, ma in cui viene in rilievo la questione del rapporto tra avvisi di accertamento, esiste un corposo orientamento giurisprudenziale secondo cui se la società a ristretta base non ha impugnato l'accertamento relativo al proprio reddito, nella controversia sull'accertamento relativo al reddito da partecipazione dei singoli soci è preclusa la possibilità di contestare nuovamente il maggior reddito societario accertato con il primo avviso, potendo il socio solo dimostrare che, eventualmente, lo stesso non è stato distribuito.

Ancora, la dottrina tributaria ha spesso configurato il rapporto tra accertamento di primo livello e quello di secondo livello nel sistema ante 2010 in termini di pregiudizialità-dipendenza, tanto che, si è affermato, a rigore, il giudizio sull'accertamento di secondo livello avrebbe dovuto essere sospeso in attesa della definizione di quello sull'accertamento di primo livello. Infatti, il sistema del "consolidato" fino al 2010 era, in realtà, un sistema di obbligazioni dipendenti; dall'obbligazione principale, della consolidata, discendeva quella dipendente, della consolidante.

Si è anche affermato, al riguardo, che i principi civilistici in tema di solidarietà nelle obbligazioni dipendenti sono applicabili in materia tributaria solo in termini relativi.

Infatti, pur operando in materia civilistica, ex art 1306 c.c., la non propagazione degli effetti sfavorevoli del giudicato ai condebitori, ma solo degli effetti favorevoli, i principi civilistici delle obbligazioni dipendenti/solidali non sono applicabili in toto in materia tributaria, dove vi è un interesse pubblico alla riscossione del tributo. Autorevolissima dottrina processual-tributaria, ricordando che "i fatti

giuridici influenti sull'obbligazione principale modificano un elemento della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dipendente" ha fatto espressamente l'esempio per cui l'obbligato dipendente non può contestare i fatti dell'obbligazione principale una volta che l'atto di imposizione relativo a quest'ultima è divenuto definitivo.

Il problema è, piuttosto, quello del contraddittorio, cioè in che termini l'obbligato dipendente ha avuto la possibilità di interloquire nel procedimento di imposizione relativo all'obbligazione principale.

Del resto, la *ratio* della giurisprudenza sopra citata in materia di società a ristretta base è proprio la conoscibilità dell'accertamento societario anche da parte dei soci, alla luce della ristretta composizione della persona giuridica.

In questo senso, nella presente controversia è importante osservare che, secondo quanto afferma la CTR, l'accertamento di primo livello n. 1124 era stato notificato sia alla consolidata che alla consolidante e non fu impugnato da nessuna di esse. La circostanza è confermata dallo stesso contribuente anche in memoria: l'avviso 1124 è stato notificato sia a (omissis) che ad ^(omissis).

Anche la consolidante, quindi, era perfettamente a conoscenza dell'avviso di accertamento di primo livello che ha rappresentato il presupposto di quello di secondo livello, specifico nei suoi confronti.

Essa era, quindi, perfettamente consapevole del fatto che quell'accertamento avrebbe avuto riflessi sul consolidato e, se non è stato impugnato dalla consolidata, quindi, non può dolersi degli effetti prodotti dalla definitività dello stesso.

Peraltro, questa considerazione non risolve del tutto la controversia.

I ricorrenti hanno, infatti, sollevato una questione di fatto, con riflessi processuali, specifica della presente causa.


In particolare, il contribuente sottolinea che gli stessi rilievi dell'avviso 1124 erano stati inseriti anche nell'avviso 1122 che non era emesso solo ai fini irap, ma anche ires, almeno nella sostanza, e quest'ultimo era stato impugnato; quindi, il merito dei rilievi ai fini ires era stato impugnato con l'avviso 1122.

Ora, la causa sull'avviso 1122 è quella cui si è fatto cenno in precedenza, dichiarata estinta da questa Corte per intervenuta definizione agevolata, con verosimile giudizio di merito favorevole al contribuente, poiché ricorrente era l'Agenzia.

In altre parole, il contribuente sostiene che l'accertamento n. 1124 sarebbe relativo solo all'ires per motivi formali dovuti alla modalità con cui, secondo circolari interne, l'Agenzia procedeva in questi casi, ma nella sostanza tutti i rilievi ai fini ires sarebbero anche nell'accertamento n. 1122 impugnato e che, verosimilmente, deve essere stato almeno in parte annullato dalla CTR.

Tuttavia, il fatto che, come espressamente riconosciuto dal contribuente, i rilievi specifici ai fini ires fossero stati inseriti in un atto dedicato a tale imposta, che, evidentemente, non conteneva solo la motivazione degli stessi, ma anche la liquidazione e quindi ne scolpiva il momento impositivo, unitamente alla nota natura del giudizio tributario come giudizio di impugnazione di un atto, fanno sì che la mancata impugnazione dello stesso abbia l'effetto di rendere definitivo quanto in esso contenuto, essendo irrilevante che gli stessi rilievi fossero contenuti anche in un altro atto che, però, dal punto di vista impositivo riguardava un'altra imposta. Infatti, dalla pagina, in atti, dell'avviso n. 1122 in cui è indubbiamente presente la dizione "il presente recupero rileva sia ai fini IRES che IRAP", tuttavia per l'ires si

Proc. n. 10831/14



rinvia espressamente al separato accertamento effettuato ai fini del consolidato.

Appare, quindi, condivisibile la conclusione della CTR secondo la quale l'accertamento n. 1122 riguarda specificamente l'irap, e quindi la sua impugnazione non può avere effetti sul giudizio in corso.

Con l'**ottavo motivo** deducono violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., dell'art. 100 c.p.c.

La CTR ha accolto l'appello incidentale dell'ufficio per quanto questi fosse già vittorioso in primo grado e non avesse alcun interesse all'appello incidentale.

I ricorrenti sostengono che, essendo stato l'ufficio totalmente vittorioso in primo grado, non vi era motivo per lo stesso di proporre il ricorso incidentale accolto nella sentenza della CTR impugnata.

Dagli atti emerge che l'appello incidentale sarebbe stato proposto dall'ufficio in relazione al fatto che la CTP, nella sentenza di primo grado relativa a questa controversia, avrebbe imposto all'ufficio di tenere conto degli effetti della sentenza n. 4/17/11 della CTP di Milano emessa nei confronti di (omissis) e relativa, da quanto si comprende, alla controversia sull'avviso di accertamento n. 1122 relativo all'irap, in cui la CTP aveva annullato alcune riprese, che evidentemente la CTP nel presente giudizio aveva ritenuto rilevanti anche ai fini ires.

La questione è connessa a quella sopra considerata relativa ai due accertamenti irap ed ires.

Ora, in primo luogo va rilevato che nel ricorso non è riportato né il contenuto della sentenza di primo grado della presente controversia, né della sentenza n. 4/17/11 della CTP che, seppure riguardante altro giudizio, è divenuta però rilevante anche nel presente. La riproduzione

di entrambe le pronunce, nelle parti rilevanti, sarebbe stata certamente auspicabile per la migliore comprensione del motivo.

Peraltro, così ricostruita la situazione, il ricorso incidentale appariva giustificato, in quanto nel presente giudizio, il richiamo da parte della CTP alla sentenza n. 4/17/11 dell'altro giudizio determinava una parziale soccombenza dell'ufficio e, almeno implicitamente, determinava una osmosi tra i due giudizi della decisioni ai fini ires, che è quanto l'ufficio ha voluto contestare e quanto la CTR ha, alla fine escluso, come conseguenza delle considerazioni che nell'esame dei precedenti motivi sono state ritenute corrette.

Il motivo è, pertanto, infondato.

Con il **nono motivo** deducono violazione e/o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., dell'art. 20 d. lgs. n. 472 del 1997, anche in relazione all'art. 43, commi 1 e 3, d.P.R. n. 600 del 1973, e/o all'art. 16 del medesimo d. lgs. n. 472 del 1997.

Anche l'atto di contestazione sarebbe stato tardivo ai sensi del suddetto art. 20, essendo stato notificato oltre la scadenza del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

In memoria la società ha poi dedotto l'applicazione dello *ius superveniens* di cui al d. lgs 158 del 2015.

Il motivo è infondato quanto alla dedotta tardività dell'atto, mentre meritano accoglimento le considerazioni sullo *ius superveniens*.

L'art. 20, comma 1 e 2, d. lgs 472 del 1997 nella versione applicabile dal 2000, e senza tenere conto della modifica del 2018, affermava:

1. *L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31*

dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3.

2. Se la notificazione e' stata eseguita nei termini previsti dal comma 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido, il termine e' prorogato di un anno.

Nel 2018 è stata prevista una proroga del termine del comma 1 di due anni per le violazioni commesse fino al 2015, che non appare applicabile nella specie, in cui l'atto era già stato emesso anteriormente.

Nella presente vicenda, è pacifico che l'atto di contestazione è stato notificato alla consolidata il 13.5.2011.

In primo luogo va osservato che, poiché l'anno di imposta di cui si discute è il 2004, la violazione in relazione alla quale sono state irrogate le sanzioni (infedele dichiarazione) è stata posta in essere con la presentazione della dichiarazione nel 2005, e quindi il termine ordinario del comma 1, cioè il "31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' avvenuta la violazione" deve intendersi il 31.12.2010.

Lo stesso ricorrente afferma che sono stati notificati i seguenti atti:

avviso di accertamento di primo livello n. 1122 e 1124 a (omissis),
ed avviso di accertamento di primo livello n. 1124 a (omissis) ,
il 24.8.2009

avviso di accertamento di secondo livello, sia alla consolidante che
alla consolidata il 25.5.2010.

atto di contestazione, alla consolidata (omissis), il 13.5.2011.

Poichè la CTR evidenzia che le sanzioni sono state contestate anche alla consolidante, coobbligata solidale, con l'avviso di accertamento notificato il 25.5.2010 (anziché separarle in un autonomo atto di contestazione) - circostanza, tra l'altro, confermata anche dalla stessa ricorrente a pag. 10 del ricorso -, essa afferma che si è in questo modo verificata la condizione di cui all'art. 20 comma 2, con proroga del termine di un anno.

Del resto, l'art. 17 del d. lgs. 472 del 1997 fino al 2011 dava la facoltà all'ente impositore di irrogare direttamente, con l'avviso di accertamento, le sanzioni relative al tributo cui la violazione si riferiva, e quindi al di fuori della procedura di cui all'art. 16. Di conseguenza, l'irrogazione delle sanzioni per l'ires, dovuta a livello di consolidato, contenuta nell'avviso di accertamento di "secondo livello" notificato il 25.5.2010 alla consolidante, era un atto del procedimento sanzionatorio compiuto nei confronti di uno degli obbligati solidali entro il termine (31.12.2010) di cui all'art. 20 comma 1 d. lgs 472 del 1997; ciò ha, pertanto, integrato la situazione di cui all'art. 20 comma 2, legittimando la proroga di un anno per l'irrogazione delle sanzioni all'altro obbligato solidale, la consolidata, atteso che la stessa consolidata ha precisato che anche l'atto di contestazione del 2011 si riferiva alle violazioni relative all'avviso di accertamento di "secondo livello", e quindi allo stesso procedimento sanzionatorio di cui alla prima irrogazione avvenuta con l'avviso di accertamento notificato il 25.5.2010.

E' fondata, invece, ^{l'esistenza} ~~il motivo nella parte in cui,~~ ^{con cui} in memoria, deduce l'intervenuto *ius superveniens* in materia sanzionatoria di cui al d. lgs. 158 del 2015.

Premesso che tale circostanza non poteva essere dedotta in ricorso, in quanto quest'ultimo è datato aprile 2014 ed è quindi anteriore alla

nuova normativa, in memoria il contribuente ha esposto che con l'atto di contestazione gli è stata applicata la sanzione nella misura minima che, prima della modifica, consisteva nel 100% della maggiore imposta accertata con l'accertamento di secondo livello. Con lo *ius superveniens*, la misura minima ammonta al 90%.

Questa Corte ha affermato che l'applicazione dello *ius superveniens* sopravvenuto in materia tributaria richiede l'allegazione della circostanza che lo stesso ha un impatto nello specifico caso concreto (sez. V, ord. n. 31062 del 2018; sez. V, ord. n. 19286 del 2020).

Ciò dovrebbe avvenire con la produzione dello stralcio dell'atto da cui emerge l'applicazione della sanzione o, ritiene questo collegio, quanto meno con il riferimento specifico ad esso. Ciò è quanto avvenuto nel caso di specie dove, pur senza riprodurre la precisa formulazione letterale dell'atto, la contribuente ha precisato in memoria che le è stata irrogata la sanzione minima del 100% della maggiore imposta accertata.

Tenuto conto della particolarità del caso e del fatto che già l'Agenzia ha ritenuto di applicare la sanzione minima, la stessa è oggi di importo inferiore, in virtù appunto della normativa sopravvenuta; ne consegue che è giustificato l'annullamento della sentenza impugnata sul punto, con rinvio alla CTR per rideterminazione della sanzione, la quale resta sempre una questione basata sulle circostanze fattuali del caso concreto, e quindi propria del giudizio di merito.

P.Q.M.

Accoglie ^{l'istanza} il ~~motivo~~ di cui in memoria del contribuente sullo *ius superveniens* applicabile alle sanzioni.

Cassa sul punto la sentenza impugnata, rinviando alla CTR della Lombardia, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio.

Proc. n. 10831/14

Rigetta i restanti motivi.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12 gennaio 2021.

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 23 GIU 2021



Il Funzionario Giudiziario
Dott.ssa Sabrina Pratti



Il Funzionario Giudiziario
dott.ssa Sabrina FACITTI

