



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI MILANO SEZ. STACCATA DI BRESCIA

SEZIONE 67

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	PALESTRA	BATTISTA	Presidente
<input type="checkbox"/>	SACCHI	MAURIZIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CALA'	ROSARIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			



ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2422/2016
depositato il 20/04/2016

- avverso la sentenza n.
di BRESCIA
contro:

emessa dalla Commissione Tributaria Provincia

proposto dall'appellante:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n°

SEZIONE

N° 67

REG.GENERALE

N° 2422/2016

UDIENZA DEL

12/09/2016 ore 09:00

N°
4933/64/2016

PRONUNCIATA IL:
12 SET 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

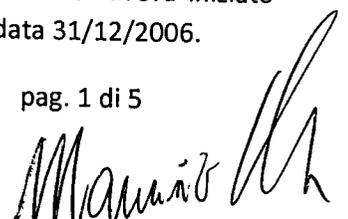
26 SET 2016
Il Segretario

Il Segretario di Sezione
Enzo D'Orta

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Considerato che:

- la Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, con Sentenza n. 668/05/15, depositata in data 23/09/2015, ha respinto il ricorso presentato da _____ avverso l'avviso d'accertamento n. _____ emesso dall'AGENZIA delle ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE di BRESCIA – UFFICIO CONTROLLI ai fini dell'I.R.PE.F., dell'Addizionale Regionale all'I.R.PE.F. e dell'I.V.A., con aggravio di sanzioni, interessi ed accessori, anno d'imposta 2005. L'avviso d'accertamento si inseriva nell'ambito del piano di controllo 2014 e traeva le sue origini e concreta rilevanza dalla segnalazione prot. N. 2012/119487, redatta dalla Direzione Regionale Lombardia dell'Agenzia delle Entrate – Ufficio Antifrode a carico della ditta individuale _____ la quale, a sua volta, traeva origine dalla segnalazione prot. n. _____ del 09/11/2012 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Veneto – Ufficio Antifrode. Dette segnalazioni venivano allegate all'avviso d'accertamento menzionato ex art. 7, comma 1, legge 212/2000. La ditta accertata aveva presentato la dichiarazione dei redditi Modello Unico Pf 2006 per l'anno d'imposta 2005, da cui emergeva un reddito complessivo dichiarato pari ad € 18.823,00 (quadro RN), un valore della produzione netta pari ad € 10.351,00 (quadro IQ) ed un credito I.V.A. pari ad € 46.373,00 (quadro VL). L'Ufficio, in concomitanza con l'emissione dell'avviso d'accertamento, aveva provveduto ad inviare la notizia di reato ex art. 331, c.p.p., alla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Brescia a seguito dell'ipotesi di reato emersa a carico di _____ ex art. 8, d.lgs. 74/2000, per emissione di fatture false: nel caso di specie erano, pertanto applicabili le disposizioni ex art. 43, comma 3, d.P.R. 600/1973 e dell'art. 57, d.P.R. 633/1972, che prevedevano il raddoppio dei termini per l'accertamento delle imposte dirette e dell'I.V.A.. Mediante l'avviso d'accertamento menzionato l'Ufficio recuperava maggiore I.R.PE.F. pari ad € 38.614,00, maggiore Addizionale Regionale all'I.R.PE.F. pari ad € 1.424,00, maggiore I.V.A. pari ad € 1.290.121,00, con aggravio di sanzioni pari ad € 2.904.320,25. L'attività d'indagine, volta a reprimere fenomeni d'evasione compiuti nel settore del commercio all'ingrosso di metalli ferrosi e semilavorati, portava alla luce illecite condotte della verificata _____ la quale aveva interposto fittiziamente nei propri acquisti *intra* ed *extra* comunitari diversi soggetti, cosiddetti *missing traders*, tra cui figurava la ditta individuale ricorrente, la quale si era interposta nelle forniture d'acciaio effettuate a favore della _____ da parte di soggetti comunitari, quali la società _____ di Madrid, la _____ di Monaco e la _____ (Finlandia). Mediante detto meccanismo la società veneta _____ rivolgendosi alla ditta del _____ per l'emissione di fatture per operazioni in realtà intercorse con le altre società summenzionate, maturava ingenti crediti I.V.A., di cui non avrebbe potuto disporre, qualora si fosse limitata a contabilizzare le fatture di acquisto emesse dai reali fornitori esteri. Il totale delle fatture emesse dalla ricorrente ditta individuale di _____ a favore della _____ ammontava ad € 984.234,22, oltre ad I.V.A. (aliquota del 20 %) pari ad € 196.846,84. La ricorrente aveva iniziato l'attività citata in data 15/10/2004, poi cessata dopo poco più di due anni in data 31/12/2006.



R.G.A.

UD. 12/09/2016

Nell'anno d'imposta accertato la ricorrente aveva dichiarato di aver realizzato un volume d'affari totale pari ad € 6.205.244,00 (di cui € 984.234,22 nei confronti della _____), aumentato a totali € 28.778.940,00 nell'anno successivo 2006. Detti dati risultavano anomali, considerato che erano stati realizzati da una persona fisica priva di una solida struttura aziendale ed in un arco temporale ristrettissimo. Inoltre, a fronte dei ricavi menzionati, i redditi d'impresa dichiarati dal _____ negli anni 2005 e 2006 erano irrilevanti, rispettivamente pari ad € 18.823,00 e ad € 19.594,00, oltre al fatto che nessun rilevante versamento d'imposta risultava effettuato ad eccezione di alcuni pagamenti minimi e sporadici. I verificatori accertavano il ruolo di soggetto interposto _____ in quanto i fornitori esteri consegnavano la merce direttamente presso la verificata o presso i depositi della _____ in realtà ramo d'azienda della _____ che si occupava del deposito e dello stoccaggio della merce; numerosi C.M.R. (documenti di trasporto internazionale) risultavano alterati mediante indicazioni scritte a penna in aggiunta ai dati originari, per fare apparire la ricorrente, quale acquirente dei materiali, in realtà comprati direttamente dalla _____ presso i fornitori esteri; i d.d.t. redatti dalla ricorrente portavano la dicitura "vendita senza trasferimento merce in quanto giacente presso i vostri magazzini", a dimostrazione della carenza di una qualsiasi struttura aziendale in capo alla ditta individuale ricorrente stessa, stante, per altro, l'inesistenza di depositi in grado di ricevere e stoccare enormi quantità di merce. Con riferimento al fornitore monegasco _____ l'Ufficio richiedeva la collaborazione internazionale dell'Amministrazione finanziaria francese, onde reperire le fatture emesse da detta società nei confronti della ricorrente negli anni d'imposta 2005 e 2006. Dal raffronto di tali fatture con quelle emesse dalla ricorrente a favore della _____ aventi ad oggetto le stesse partite di merce, risultava che la ricorrente vendeva a quest'ultima a prezzi inferiori rispetto a quelli versati dalla _____ al proprio venditore, con ciò fatturando sottocosto. Questo rilievo confermava il ruolo della ricorrente quale soggetto interposto fittiziamente. I dati, gli elementi e le circostanze summenzionati venivano segnalati alla Direzione Provinciale di Brescia, la quale procedeva nell'effettuare un controllo finalizzato a verificare l'attendibilità dei dati dichiarati dalla ricorrente nei Modelli Unico/2006 e 2007. Al fine di instaurare un contraddittorio preventivo per consentire alla contribuente (ricorrente) di fornire chiarimenti circa i rapporti commerciali intercorsi con la _____ l'Ufficio notificava in data 12/06/2013 un primo invito ex artt. 32, comma 1, n. 3), d.P.R. 600/1973 e 51, comma 1, n. 3, d.P.R. 633/1972, con cui l'Ente impositore chiedeva al _____ di produrre la documentazione contabile relativa all'attività di impresa svolta negli anni d'imposta 2005 e 2006; seguiva la notifica di un ulteriore invito, avente le medesime finalità del primo. Il _____ chiedeva ripetutamente un rinvio dell'incontro con i rappresentanti dell'Ufficio e non dava mai seguito agli inviti di quest'ultimo, omettendo di esibire documentazione concernente la propria ditta individuale. Tenuto conto delle gravi violazioni riscontrate in capo alla ditta individuale del _____ e considerato il rifiuto di instaurare un contraddittorio con l'Ufficio, quest'ultimo procedeva ai sensi del disposto ex art. 39, comma 2, lett. d bis), d.P.R. 600/1973. Veniva rilevato che l'utilizzo di fatture fittizie consentiva di conseguire un indubbio vantaggio fiscale, per cui anche la cartiera introitava un compenso per l'attività illecita svolta (anno d'imposta 2005) calcolabile in € 98.423,42, pari al 10 % del totale

R.G.A

UD. 12/09/2016

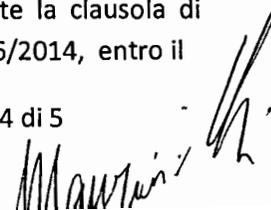
imponibile pari ad € 984.234,22 indicato complessivamente sulle fatture emesse dalla ricorrente nei confronti della A tale reddito calcolato induttivamente l'Ufficio aggiungeva quello indicato in € 18.823,00. Relativamente all'I.V.A., stante il rifiuto di esibizione dei documenti contabili, l'Ufficio disconosceva quella a credito pari ad € 1.290.121,00, portata in detrazione ed indicata nel quadro VF, rigo 20 del Modello Unico/2006. La contribuente presentava ricorso, contestando unicamente l'intervenuta decadenza del potere accertativo dell'Ufficio, per cui nel merito l'avviso d'accertamento risultava legittimo pienamente. L'Ufficio evidenziava quest'ultimo aspetto sostanziale, contestando la ritenuta decadenza del proprio operato. La Commissione adita respingeva le doglianze della ricorrente;

- in data 20/04/2016 la ditta individuale di , rappresentata e difesa dall'avv. ha presentato atto d'appello, ribadendo ed approfondendo gli assunti esposti in primo grado di giudizio, contestando la Sentenza impugnata, chiedendone la riforma, previa sospensione della richiesta derivante dall'iscrizione a ruolo delle imposte liquidate e sanzionate; spese processuali, relativamente ad entrambi i gradi di giudizio, rifuse;
- in data 27/05/2016 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Brescia – Ufficio Legale ha presentato controdeduzioni in opposizione alle deduzioni dell'appellante ed ha chiesto il rigetto dell'istanza di sospensione della Sentenza di primo grado, il rigetto dell'appello e la conferma della Sentenza impugnata; spese processuali, relativamente ad entrambi i gradi di giudizio, rifuse;
- la Commissione, tenuto conto di quanto esposto e motivato, in diritto e nel merito, in narrativa, nonché della normativa ivi esposta, cui fa esplicito e specifico riferimento nella presente sede ai fini del decidere, oltre alla normativa di riferimento: artt. 32, 39, comma 2 e 43 d.P.R. 600/1973; artt. 51, 54 e 57 d.P.R. 633/1972, art. 331, c.p.p.; d.lgs. 74/2000; decreti legislativi 471/1997 e 472/1997; art. 20, d.P.R. 602/1973; osserva preliminarmente che la richiesta di sospensione dell'esecutività della Sentenza impugnata e delle conseguenze relative trova assorbimento nella presente decisione di merito. Ciò premesso va rilevato che l'avviso d'accertamento, per cui è causa, è stato notificato in data 19/06/2014, in vigore dell'art. 43, d.P.R. 600/1973 e dell'art. 57, comma 3, d.P.R. 633/1972, norme per le quali erano state introdotte delle variazioni rispettivamente dai commi 24 e 25, d.l. 223/2006, secondo cui "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 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 è stata commessa la violazione". Successivamente detti articoli sono stati modificati due volte in data 02/09/2015 ed in data 01/01/2016; tuttavia, al tempo della notifica dell'avviso d'accertamento impugnato nel presente contenzioso, cioè in data 19/06/2014, tali modifiche non erano ancora vigenti, per cui, in ossequio al principio del *tempus regit actum*, trova applicazione la formulazione originaria della normativa menzionata, comportante il raddoppio dei termini. Da ciò deriva che il termine ultimo, ai fini della notificazione dell'avviso d'accertamento menzionato, coincideva col 31/12/2014, per cui l'Ufficio ha agito nei termini di legge (Corte Costituzionale, Sentenza n. 247/2011). Con riferimento alle statuizioni della Corte Costituzionale, concretizzatosi

R.G.A.

UD. 12/09/2016

l'obbligo di denuncia penale, automaticamente l'Ufficio poteva usufruire del raddoppio dei termini *ab origine* della vicenda processuale tributaria, prescindendo dalle vicende del procedimento penale, da cui conseguiva il raddoppio stesso. La proroga dei termini decadenziali ex art. 37, commi 24 e 25, d.l. 223/2006 (Bersani-Visco) trova fondamento nella necessità di garantire all'Ufficio un maggior tempo per accertare l'effettiva capacità contributiva del contribuente (art. 53 Cost.), traente giustificazione nella possibile sussistenza di violazioni maggiormente gravi e di difficile controllo rispetto alla normalità. La limitazione alla suddetta proroga si trova nel comma 26, art. 37, citato, laddove si legge "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'art. 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633". Il decreto legge n. 223/2006 è entrato in vigore in data 04/07/2006, ex art. 41, stesso d.l., per cui, essendo a tale data ancora pendente il termine per procedere all'accertamento, ne derivava che il raddoppio dei termini era pienamente legittimo. L'appellante pone l'accento sul potere arbitrario concesso all'Ufficio, qualora la denuncia penale venga posta in essere dopo lo spirare del termine ordinario di accertamento, eccependo che ciò darebbe vita alla "soggezione del contribuente all'azione accertativa dell'erario per periodi di tempo indefiniti od eccessivamente lunghi ...". In punto va evidenziato che la Corte Costituzionale ha chiarito che l'obbligo di denuncia penale può sorgere anche dopo il termine ordinario ed ha escluso la sussistenza di danni a carico del soggetto accertato. In merito all'eccezione dell'appellante circa la soggezione all'operato accertativo effettuato nei confronti del contribuente, la Consulta ha statuito che il termine concesso all'Ufficio non è indeterminato, "... in quanto esse, in presenza del suddetto obbligo di denuncia penale, è individuato dalla normativa in modo certo; e cioè a) entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; b) entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. ...". Ancora, gli articoli 43, comma 3, d.P.R. 600/1973 e 57, d.P.R. 633/1972 sono stati modificati dall'art. 2, d.lgs. 128/2015, entrato in vigore in data 02/09/2015, non applicabile alla fattispecie, che ci occupa, stante l'avvenuta notifica dell'avviso d'accertamento, di cui è causa, in data 19/06/2014. Detta ultima norma ha aggiunto ai menzionati articoli 43, comma 2, e 57, comma 3, "Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia stata presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti.". Contemporaneamente la clausola di salvaguardia contenuta nel comma 3, art. 2, d.lgs. 128/2015 fa "... salvi gli effetti ... dei processi verbali di constatazione ... dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data", 02/09/2015, data di entrata in vigore del d.lgs. 128/2015, "sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.". Il primo dei due presupposti non concerne la fattispecie in esame, poiché il processo verbale di constatazione è stato redatto nei confronti della _____ e, per altro, consegnato a quest'ultima in data 27/07/2012, quindi entro il 02/09/2015, ed il secondo presupposto è stato rispettato, stante la clausola di salvaguardia, per avvenuta notifica dell'atto impositivo alla ricorrente in data 19/06/2014, entro il



R.G.A.

UD. 12/09/2016

31/12/2015. Ai sensi della legge 208/2015 è intervenuta una ulteriore modifica legislativa, a partire dall'01/01/2006, degli articoli 43, d.P.R. 600/1973 e 57, d.P.R. 633/1972, disponente che gli avvisi d'accertamento dovevano essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione oppure, nel caso di dichiarazione omessa, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Ex art. 1, comma 132, legge 208/2015, viene puntualizzato che, nel caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia penale per i reati previsti dal d.lgs. 74/2000, i termini sono raddoppiati, ma "... il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo. ...". In base a quest'ultima modifica il contenuto degli articoli 43, comma 3, e 57, comma 3, come modificati dal d.lgs. 128/2015, non viene variato, salvo il fatto che non viene riportata la clausola di salvaguardia, prevista dal medesimo d.lgs.. Per l'effetto di quest'ultima modifica l'appellante ha eccepito che, essendo la notizia di reato stata trasmessa oltre il termine ordinario per procedere all'accertamento e non essendo stata riproposta la notizia di reato, quale *novatio legis* della legge 208/2015, l'Ufficio avrebbe agito illegittimamente, considerando, per contro, legittimo il raddoppio dei termini. A detta conclusione è pervenuta la Commissione Tributaria Regionale (CTR) di Milano con la Sentenza n. 386/05/16 del 22/01/2016. La tesi è illegittima, in quanto si fonda sulla Sentenza della CTR di Milano testé menzionata, ed è, a sua volta, fondata sul presupposto dell'implicita abrogazione della disciplina transitoria, con riferimento alla clausola di salvaguardia, non richiamata dalla legge 208/2015. Tale interpretazione non è fondata, stante il fatto che gli atti, di cui è causa, sono in ogni caso regolati dalle leggi vigenti nel tempo in cui sono stato emessi (*tempus regit actum*). La clausola di salvaguardia, prevista da d.lgs. 128/2015 aveva come finalità peculiare il rendere salve le attività in corso, non concluse, dalla Guardia di finanza e dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, nel rispetto dei dettati ex artt. 53 e 97 della Costituzione. Ciò premesso e considerato l'appello va respinto. Nel merito l'appellante, anche in sede di odierna udienza, nulla ha eccepito legittimamente, né fondatamente mediante la produzione di prove documentali avverso quanto accertato e motivato dall'Ufficio, nonché deciso e motivato dalla Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, con la Sentenza n. 668/05/15, come esposto e precisato in narrativa, cui la Commissione giudicante nella presente sede d'appello fa esplicito e specifico riferimento ai fini del decidere nella presente sede;

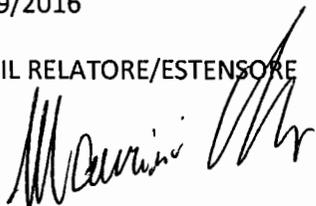
- le spese processuali seguono la soccombenza;
- ogni altra deduzione trova assorbimento nella parte motiva esposta;

P. Q. M.

Conferma la Decisione impugnata. Condanna l'appellante al pagamento delle ulteriori spese di lite, che liquida in euro 40.000,00 (quarantamila/00).

Brescia, 12/09/2016

IL RELATORE/ESTENSORE



IL PRESIDENTE

