

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 16 dicembre 2016, n. 26037

Ritenuto in fatto

1. — Con sentenza n. 6122/44/2014, depositata il 25 novembre 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (hinc: «CTR») rigettava l'appello proposto dalla contribuente s.n.c. E.P.M. di Pozzi Mario & C. e dai suoi soci Mario Pozzi, Antonia Manzoni, Marco Pozzi nei confronti dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 132/2/2013 della Commissione tributaria provinciale di Lecco (hinc: «CTP»), condannando gli appellanti alle spese del grado, liquidate in € 6.000,00.

Il giudice di appello premetteva che: a) con avviso di accertamento, l'Agenzia delle entrate, accertati costi indeducibili e detrazioni IVA per fatture relative ad operazioni inesistenti (come confessato dal "fornitore" Sergio Proserpio, già penalmente condannato per altre attività fraudolente), aveva rettificato la dichiarazione dei redditi presentata dalla suddetta società per l'anno 2003 disconoscendo la deducibilità di costi (per € 76.014,00) e, quindi, rettificato l'imponibile IRPEF, IRAP e l'IVA dovuta; b) con altri avvisi di accertamento aveva accertato maggiori imposte (IRPEF) nei confronti dei soci per effetto del predetto accertamento nei confronti della società; c) la società ed i soci avevano impugnato gli avvisi e la CTP aveva rigettato i ricorsi; d) i soccombenti avevano appellato la sentenza della CTP deducendo: d.1. — la violazione dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 (per mancata indicazione delle ragioni dell'applicabilità del "raddoppio dei termini di accertamento", data la notificazione tardiva del processo verbale di constatazione), d.2. — l'erronea applicazione dell'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, d.3. — la violazione degli artt. 10 della legge n. 212 del 2000 (omesso esame dell'eccezione di mancata instaurazione del contraddittorio) e 14, comma 4-bis, della legge n. 537 del 1993, d.4. — la mancata applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986, d.5. — la violazione degli artt. 112, 113, 115 e 116 cod.proc. civ., d.6. — il mancato riconoscimento della deducibilità, ai fini delle imposte dirette dei costi oggetto di recupero; e) l'appellata Agenzia, dopo aver eccepito l'inammissibilità dell'appello per mera riproposizione dei motivi di ricorso originari, rilevava: e.1. — che i movimenti bancari sui conti del Proserpio (il quale aveva rilasciato confessione per la falsità delle fatture ed era stato condannato in sede penale anche per questi fatti) erano spiegabili solo dall'attuazione del sistema fraudolento; e.2. — che l'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 non richiedeva alcun contraddittorio preventivo; e.3. — che i costi erano indeducibili per la falsità delle fatture; e.4. — che i fatti commessi comportavano obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., con conseguente raddoppio dei termini di accertamento (art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973).

Su queste premesse, la CTR, nel rigettare l'appello, rilevava che: a) il contraddittorio non era necessario nel procedimento di cui all'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973; b) la società aveva comunque partecipato alle operazioni di verifica fiscale presso la sua azienda ed aveva avuto sempre modo di interloquire; c) non v'erano elementi che potessero portare ad una conclusione diversa dall'oggettiva inesistenza delle prestazioni lavorative e, quindi, all'inesistenza di tale costo; d) la finalità di documentare inesistenti componenti di reddito emergeva anche a prescindere dalla confessione del Proserpio; e) il raddoppio del termine di accertamento era dimostrato dalle precisazioni fornite dall'Agenzia (delle



quali prendeva atto) e prescindeva dall'esito del procedimento penale (conclusosi con la condanna del Proserpio, reo confesso).

2. — Avverso la sentenza di appello, la società ed i soci, dichiarando un valore tra 26.000,00 e 52.000,00, hanno proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi e notificato il 20 – 22 maggio 2015 all'Avvocatura dello Stato.

3. — L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso notificato il 6 – 8 luglio 2015

4. — Con decisione del 15 giugno 2016, la causa viene rimessa alla quinta sezione ordinaria dalla sezione sesta civile tributaria («T»)

5. — I ricorrenti depositano memoria illustrativa.

6. — All'udienza di discussione, il PM solleva questione di legittimità costituzionale della nuova normativa sul raddoppio dei termini di accertamento in riferimento agli artt. 117 Cost e 6 CEDU.

Considerato in diritto

1. — Con il primo motivo del ricorso, i ricorrenti denunciano — in relazione agli artt. 360, primo comma, n. 4, e 161, primo comma, 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. — la nullità della sentenza per «omessa motivazione». Secondo i ricorrenti, la CTR — nell'affermare che, in ordine al raddoppio del termine di accertamento, prendeva atto delle precisazioni fornite dall'Agenzia e prescindeva dall'esito del procedimento penale (conclusosi con la condanna del Proserpio, reo confesso, per emissione di fatture false) — era incorsa in «omessa pronuncia» o «motivazione apparente», perché non aveva fornito in alcun modo le ragioni della ritenuta legittimità dell'applicazione dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Il primo motivo di ricorso non è fondato.

I ricorrenti denunciano come motivazione apparente od omessa pronuncia una pronuncia che, invece, è stata emessa dalla CTR, la quale ha applicato il raddoppio dei termini di accertamento, con ciò esprimendosi sul punto. Di qui il rigetto del motivo. Va comunque rilevato che la CTR ha sinteticamente dato anche conto delle ragioni di tale applicazione, richiamando il presupposto del "raddoppio", cioè la rilevazione degli elementi di un reato tributario punito ai sensi del d.lgs. n. 74 del 2000 commesso dal legale rappresentante della società, risultante dalla confessione e condanna penale del "fornitore" della s.n.c., tale Proserpio (prestazioni di manodopera mai effettuate, con uso fraudolento di fatture false). Sussiste, dunque, una adeguata motivazione delle ragioni del "raddoppio" che renderebbe infondata la deduzione di un vizio motivazionale della sentenza ove la denuncia di «omessa motivazione» fosse stata intesa dai ricorrenti in senso proprio, anziché (erroneamente) come sinonimo di «omessa pronuncia» o di «motivazione apparente» (il motivo non è formulato ai sensi del n. 5 del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ.).

Occorre aggiungere, sul piano terminologico e concettuale, che anche l'espressione "raddoppio dei termini di accertamento" è intesa impropriamente dai ricorrenti come "proroga dei termini ordinari" di accertamento. In realtà (come sottolineato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 247 del 2011), il raddoppio attiene solo alla commisurazione del termine di accertamento ed i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun



margine di discrezionalità per la loro applicazione. I termini raddoppiati, cioè, non si innestano su quelli "brevi" in base ad una scelta degli uffici tributari e non procedono secondo una "doppia fase", ma sono unitari e decorrono autonomamente allorché sussistano elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000. 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 "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi, unitari e distinti termini di accertamento.

2. — Con il secondo motivo del ricorso, i ricorrenti denunciano — in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. — la violazione e falsa applicazione «degli artt. 43, comma 2-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973, 57, comma 2-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, 10 della legge n. 212 del 2000», in riferimento sia alla società, sia ai singoli soci. Secondo i ricorrenti, la CTR ha violato le disposizioni evocate perché: a) il raddoppio dei termini di accertamento (per fatti che comportino l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000) non può operare allorché il termine ordinario sia già maturato al momento della denuncia (come nella specie, in cui il processo verbale di constatazione era stato notificato il 31 marzo 2011 ed il legale rappresentante della società era stato denunciato penalmente il 20 dicembre 2012 per il reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, quando il termine di decadenza era ormai decorso); b) l'art. 8 della legge n. 212 del 2000 vieta la proroga dei termini di prescrizione e di decadenza dell'azione accertativa; c) la legge delega n. 23 del 2014 prefigura una disciplina diversa, prevedendo la necessità di una denuncia entro il termine ordinario di decadenza; d) sul punto la sentenza ha omesso qualsiasi motivazione, limitandosi a «prendere atto» delle precisazioni dell'ufficio tributario; d) in ogni caso il raddoppio non sarebbe estensibile ai soci, soggetti terzi.

Il secondo motivo di ricorso è infondato, sotto tutti i profili e con riguardo sia alla società che ai soci.

2.1. — Occorre in proposito premettere un resoconto diacronico della normativa in tema di raddoppio dei termini di accertamento.

2.1.1. — Gli artt. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 (commi inseriti, rispettivamente, dal comma 24, per le imposte sui redditi, e 25, per l'IVA, dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, in vigore dal 4 luglio 2006), stabilivano che, «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 [cioè, nel testo applicabile *ratione temporis* al periodo d'imposta 2003: in caso di presentazione della dichiarazione, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, aumentato — nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione — di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno successivo a quello di notificazione della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data di consegna di tali documenti; nonché, in caso di omessa presentazione della dichiarazione, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata] sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione». Il comma 26 del suddetto art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006, quale convertito dalla legge, prevede che «Le disposizioni di cui ai commi 24



[relativo alle imposte sui redditi] e 25 [relativo all'IVA] 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 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [relativo alle imposte sui redditi] e dell'art. 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [relativo, come visto, all'IVA]».

2.1.1.1.— Secondo la lettura di tali disposizioni data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011 e dalla giurisprudenza di questa Corte di legittimità (tra cui, in particolare, dalle pronunce n. 20043 e n. 9974 del 2015): a) il raddoppio dei termini per l'accertamento si applica anche alle annualità d'imposta anteriori a quella pendente al momento dell'entrata in vigore delle disposizioni indicate (4 luglio 2006), perché queste, stabilendo il prolungamento dei termini non ancora scaduti alla data dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006, incidono necessariamente (protraendoli) sui termini di accertamento delle violazioni che si assumono commesse prima di tale data; b) questo effetto deriva non dalla natura retroattiva delle norme, ma dall'applicabilità ex nunc della protrazione dei termini in corso, nel rispetto del principio secondo cui, di regola, «la legge non dispone che per l'avvenire» (art. 11, prima parte del primo comma, delle disposizioni preliminari al codice civile; analogamente, l'art. 3, comma 1, della legge n. 212 del 2000, stabilisce che «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo»); b) il "raddoppio" deriva dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia (in specie, Cass. n. 1171 del 2016), dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, restando irrilevante, in particolare, che l'azione penale non sia proseguita o sia intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna (dato anche il regime del cosiddetto "doppio binario" tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dall'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000); c) detto obbligo di denuncia sorge quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi di un reato previsto dal d.lgs. n. 74 del 2000 (anche se sussistano cause di non punibilità impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento, al pari dell'antigiuridicità e del dolo, resta riservato all'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita; c) il medesimo obbligo opera in base a condizioni obiettivamente rilevabili, considerato che anche il pubblico ufficiale non potrebbe liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, dovendola presentare prontamente, pena la commissione del reato di cui all'art. 361 cod. pen. per il caso di ritardo od omissione nella denuncia; d) il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione dell'atto impositivo o di contestazione delle sanzioni, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza (cioè circa la sussistenza di una notitia criminis dotata di fumus) ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale delle menzionate disposizioni al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento; e) in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l'onere di provare i presupposti dell'obbligo di denuncia penale (non certo l'esistenza del reato) è a carico dell'amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo.

2.1.1.2.— Come già accennato al punto precedente (sub 1.), i termini raddoppiati non si innestano su quelli "brevi" ordinari, ma operano autonomamente allorché si riscontrino



elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000. In particolare, come chiarito anche qui dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 247 del 2011 con riferimento ai primi due commi dell'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, i termini "brevi" ordinari operano in presenza di violazioni tributarie per le quali non sorge l'obbligo di denuncia penale per reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000; mentre i termini raddoppiati operano in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia. È, perciò, irrilevante che detto obbligo, come sopra osservato, possa insorgere anche dopo il decorso di un periodo pari a quello del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine: ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo di denuncia, perché essa soltanto connota obiettivamente, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento.

2.1.1.3. — Sono perciò non conferenti le censure dei ricorrenti basate sulla circostanza che nella specie il termine ordinario era già maturato al momento della denuncia (presentata nel «dicembre 2010») o che l'art. 8 della legge n. 212 del 2000 vieta la proroga dei termini di prescrizione e di decadenza dell'azione accertativa. È infatti evidente che: a) il termine "lungo" nasce da una fattispecie diversa da quella che genera un termine "breve" ed è da questa indipendente; b) la denuncia non è necessaria al fine della operatività del "raddoppio" del termine e, quindi, è indifferente se sia intervenuta prima o dopo la scadenza di un (inapplicabile alla fattispecie) termine "breve" o, addirittura, se non sia stata affatto presentata; c) l'art. 8 della legge n. 212 del 2000 è legittimamente derogato dalla normativa speciale sul "raddoppio dei termini" di accertamento, perché lo Statuto dei diritti del contribuente ha rango di legge ordinaria e non può assurgere a quello di "meta-Orma sulla produzione di norme tributarie" prevalente su una fonte speciale pari ordinata e parimenti efficace.

2.1.1.4. — Nella specie, la CTR ha applicato la fin qui descritta normativa e si è conformata alla indicata interpretazione, accertando in concreto il ricorrere delle condizioni legittimanti l'applicazione del termine lungo di accertamento ("raddoppiato"), in ragione del coinvolgimento della società nell'uso fraudolento di fatture false per operazioni inesistenti, in «attuazione del sistema fraudolento» instaurato tra la società ed il falso "fornitore" Proserpio. Da ciò il giudice di appello ha correttamente tratto la conseguenza della tempestività della notificazione dell'atto impositivo alla società.

2.1.2. — In una fase temporale successiva, gli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo sopra riportato) sono stati modificati, rispettivamente, dai commi 1 e 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, in vigore dal 2 settembre 2015 (emesso in attuazione della delega di cui al comma 3 dell'art. 8 della legge n. 23 del 2014, in vigore dal 27 marzo 2014, e secondo il quale: «Il Governo è delegato altresì a definire, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi»).

In forza dei suddetti commi 1 e 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, il raddoppio dei termini di accertamento in caso di violazioni penali opera solo se la denuncia è effettivamente presentata e trasmessa all'autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento. Tali modifiche, però, non hanno inciso



sull'applicazione al caso di specie della sopra ricordata precedente normativa. Le indicate sopravvenute disposizioni, infatti, in virtù dell'apposita norma di salvaguardia (regime transitorio) posta dai due periodi del comma 3 dell'art. 2 dello stesso d.lgs., non si applicano 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 («3.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 del presente decreto. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929: n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015»).

Le nuove norme che esigono, per il raddoppio, l'effettiva e tempestiva denuncia penale, non si applicano, quindi, al caso di specie, in cui, per l'anno d'imposta 2003, il processo verbale venne notificato il 31 marzo 2011 (anziché, per il 2 settembre 2015) e gli avvisi di accertamento vennero notificati alla società ed ai soci il 6 dicembre 2011 (cioè entro il 31 dicembre 2015), con denuncia penale del legale rappresentante della società in data 20 dicembre 2012 per il reato previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 (come riferiscono gli stessi ricorrenti).

2.1.3. — Infine, l'art. 1, commi 130, 131 e 132 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 (in vigore dal 1° gennaio 2016), nel modificare ulteriormente gli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, ha escluso il raddoppio dei termini ed ha fissato un termine di accertamento più lungo di quello ordinario precedente.

2.1.3.1. — Più in dettaglio, i commi 130 e 131 hanno fissato: a) quale termine decadenziale per gli accertamenti IVA, il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (comma 130, nella parte in cui ha sostituito il comma 1 dell'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972: per la notificazione degli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (comma 130, nella parte in cui ha sostituito il comma 2 dell'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972: per la notificazione degli accertamenti previsti nel primo comma dell'articolo 55 dello stesso d.P.R.); b) con riferimento al termine decadenziale nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza dell'IVA detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, un differimento del termine di decadenza relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile corrispondente ad un periodo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e quello di consegna dei documenti richiesti dall'ufficio se tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna intercorra un periodo superiore a quindici giorni (comma 130, nella parte in cui ha sostituito il comma 3 dell'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972); c) quale termine decadenziale per la notificazione degli accertamenti delle imposte sui redditi, il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (comma 131, nella parte in cui ha sostituito il comma 1 dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973), ovvero il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (comma 131, nella parte in cui ha sostituito il comma 2 dello stesso art. 43).



2.1.3.2. – Tuttavia, il comma 132 dello stesso art. 1 della legge n. 208 del 2015 ha previsto un regime transitorio secondo il quale la nuova disciplina dei due precedenti commi (130 e 131) si applica agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 ed ai periodi successivi, mentre, per i periodi d'imposta precedenti, i termini del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione o del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata sono raddoppiati (per il periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione) in caso di violazioni che comportano obbligo di denuncia penale per i reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2001, a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'amministrazione finanziaria entro il termine di scadenza del 31 dicembre del quinto anno successivo alla dichiarazione o del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (comma 132, in vigore dal 1° gennaio 2016: «132. Le disposizioni di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all'articolo 43, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d'imposta precedenti, 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 ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; 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. Resta fermo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni.»)

2.2. – Alla fattispecie in esame è, dunque, applicabile *ratione temporis* il regime transitorio introdotto dal secondo periodo del sopra citato comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 (in vigore dal 2 settembre 2015), secondo cui «Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015».

Tale disposizione va intesa nel senso che, in relazione agli atti impositivi o di contestazione di sanzioni notificati entro il 31 dicembre 2015, le modifiche apportate dal d.lgs. n. 128 del 2015 agli artt. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 (con le quali si stabilisce che il raddoppio dei termini di accertamento – per il caso di obbligo di denuncia per reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 – opera solo se la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria



dei termini di accertamento [cioè entro il 31 dicembre del quarto o quinto anno successivo, rispettivamente, alla dichiarazione o alla data in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata]) non si applicano allorché il processo verbale di constatazione sia stato notificato o comunque portato formalmente a conoscenza del contribuente entro il 2 settembre 2015.

2.3. – Nel caso in esame, come visto, ricorrono le condizioni di fatto previste dal sopra citato secondo periodo del comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 (anno d'imposta 2003; processo verbale notificato il 31 marzo 2011, cioè anteriormente al 2 settembre 2015; avvisi di accertamento notificati alla società ed ai soci il 6 dicembre 2011, cioè entro il 31 dicembre 2015), con conseguente applicazione del testo previgente degli artt. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, terzo comma, del U.P.R. n. 633 del 1972 e, quindi, con esclusione della necessità di presentare la denuncia penale ai fini del cosiddetto raddoppio dei termini (secondo l'interpretazione di detto testo previgente, contenuta nella sopra ricordata sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011), stante l'astratta sussistenza, al momento della constatazione (anno d'imposta 2003; processo verbale notificato il 31 marzo 2011) di elementi idonei a far insorgere l'obbligo di denuncia per un reato commesso in riferimento alla dichiarazione presentata nel 2004 per i redditi del 2003 e previsto dal d.lgs. n. 74 del 2000 (secondo la disciplina penale a quel tempo applicabile);

2.4. – Sorge a questo punto il problema del coordinamento tra la normativa transitoria del d.lgs. n. 128 del 2015 e quella transitoria della legge n. 208 del 2015, entrata in vigore dopo pochi mesi. Tuttavia il conflitto tra le due norme è solo apparente e si deve ritenere che la norma transitoria più recente non sia incompatibile con la precedente e che, quindi, non abbia effetto abrogativo/sostitutivo del precedente regime transitorio.

Tale conclusione, secondo cui è irrilevante, ai fini della causa in esame, la sopravvenienza della successiva disciplina di cui all'art. 1, commi 130, 131 e 132 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 (in vigore dal 1° gennaio 2016), la quale è priva di una espressa e puntuale regolamentazione in proposito, si giustifica in base agli ordinari criteri regolativi della successione nel tempo delle leggi tributarie (artt. 11 delle preleggi e 3 della legge n. 212 del 2000) nonché in base alle seguenti considerazioni: a) il regime transitorio previsto dalla legge n. 208 del 2015 per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 (regime secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento di 4 o 5 anni, 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, cioè entro il termine di 5 o 7 anni, a seconda che la dichiarazione sia stata presentata o no) 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 (primo periodo del comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, in vigore dal 2 settembre 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 del presente decreto.»]), o comunque gli altri casi i cui effetti non siano «fatti salvi» dal medesimo sopra ricordato secondo periodo del comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 [«Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente



decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015»]; b) la funzione del regime transitorio di cui al comma 132 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 è solo quella di regolare le fattispecie della lex anterior in considerazione della successione di leggi nel tempo e, quindi, di disciplinare diversamente il precedente regime ordinario (non anche quello transitorio sopra esposto) del raddoppio dei termini di accertamento, previsto dal d.lgs. n. 128 del 2015 (regime ordinario in forza del quale il raddoppio dei termini ordinari [di 4 o 5 anni, a seconda che sia stata presentata o no la dichiarazione] opera solo se la denuncia penale da parte dell'Amministrazione finanziaria – espressione che, a tali fini, deve ritenersi comprensiva anche della Guardia di finanza – sia presentata o trasmessa entro la suddetta scadenza ordinaria dei termini); c) una diversa interpretazione – secondo cui il regime transitorio previsto dal citato comma 132 abrogherebbe (per nuova regolamentazione della materia: "diritto transitorio") il precedente regime transitorio stabilito dal comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 rendendo così inoperante il raddoppio dei termini – non solo ometterebbe di tener conto del sopra indicato più limitato ambito temporale del nuovo regime transitorio, ma comporterebbe l'inutile ed irragionevole conseguenza (rilevante anche ai sensi dell'art. 3 Cost.) dell'illegittimità (ex post) dell'attività ispettiva a suo tempo correttamente intrapresa e svolta dall'amministrazione in base al regime di raddoppio dei termini di accertamento all'epoca vigente (raddoppio da 4 a 8 o da 5 a 10 anni, senza necessità di una effettiva presentazione della denuncia), data la retroattiva introduzione di una disciplina secondo cui (in base al tenore letterale della disposizione, che rinvia al «primo periodo») il raddoppio dei termini fino a 8 o 10 anni opererebbe solo ove la denuncia penale fosse stata a suo tempo presentata o trasmessa entro 5 o 7 anni (quindi, in alcuni casi, perfino dopo il decorso dell'originario termine di accertamento di 4 o 5 anni).

2.5. – In conclusione e riassuntivamente, va affermato che, in tema di termini per l'accertamento tributario stabiliti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 (per le imposte sui redditi) e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (per l'IVA): a) il regime transitorio introdotto dal comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 (in vigore dal 2 settembre 2015) non è abrogato dal successivo regime transitorio previsto dal comma 132 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 (in vigore dal 10 gennaio 2016); b) il primo regime transitorio (d.lgs. n. 128 del 2015) stabilisce che i commi 1 e 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 non si applicano né in relazione agli avvisi di accertamento, ai provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie ed agli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data del 2 settembre 2015, né in relazione agli inviti a comparire di cui all'articolo 5 del d.lgs. n. 218 del 1997, notificati alla data del 2 settembre 2015, né in relazione ai processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'art. 24 della legge n. 4 del 1929, dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015; e) il secondo regime transitorio (legge n. 208 del 2015) disciplina diversamente il regime ordinario del raddoppio dei termini di accertamento previsto dai commi 1 e 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, disponendo che i commi 130 e 131 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 non si applicano agli avvisi relativi ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016 e introducendo per tali periodi d'imposta anteriori una specifica



normativa transitoria per le sole ipotesi in cui a detti periodi non sia applicabile il precedente regime transitorio dettato dal d.lgs. n. 128 del 2015.

In questi sensi va ribadito, integrato e precisato l'orientamento già espresso da questa Corte nella sentenza n. 16728 del 2016, secondo cui «in tema di accertamento tributario, i 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, nella versione applicabile *ratione temporis*, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati».

2.6. – La ritenuta inapplicabilità al caso di specie della nuova disciplina sul raddoppio dei termini di accertamento, introdotta dal d.lgs. n. 128 del 2015 e dall'art. 1, commi 130, 131 e 132 della legge n. 208 del 2015, rende non rilevante la questione di legittimità costituzionale – sollevata in riferimento agli artt. 117 Cost e 6 CEDU – della menzionata nuova disciplina.

2.7. – Con riferimento ai soci della s.n.c., la controricorrente Agenzia ha eccepito la novità della deduzione dei soci ricorrenti di inestensibilità nei loro confronti del raddoppio dei termini di accertamento quale conseguenza della notificazione solo alla società del processo verbale di constatazione contenente la contestazione di fatti di reato previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000. In proposito i ricorrenti hanno omesso sia di specificare il luogo processuale in cui hanno in precedenza (eventualmente) esposto tale difesa, sia di precisare il contenuto specifico della medesima precedente difesa. L'omissione comporta l'inammissibilità del motivo per difetto di autosufficienza.

Occorre comunque rilevare che la censura sarebbe in ogni caso infondata, sia perché l'addebito fiscale ai soci della s.n.c. consegue all'accertamento legittimamente effettuato nei confronti della società, sia perché la posizione di coamministratori disgiuntivi (in difetto di prova contraria) dei soci della s.n.c., ai sensi dell'art. 2257 cod. civ., se non di amministratori congiuntivi (art. 2258 cod. civ.), e, in ogni caso, l'amplissimo potere di controllo previsto dall'art. 2261 cod. civ., escludono la natura di terzi dei soci rispetto alla società, nonché la necessità di una distinta notificazione ai singoli soci del processo verbale di constatazione contenente la contestazione di fatti di reato commessi da un (co)amministratore nell'esercizio delle sue funzioni e in vista di un vantaggio (illecito) comune, costituito dal maggiore reddito sociale imputato per trasparenza ai soci ai sensi dell'art. 5 del TUR e derivante da operazioni oggettivamente inesistenti e falsamente fatturate (con conseguenti dichiarazioni infedeli IRPEF anche dei singoli soci). È qui sufficiente ricordare, con argomento a fortiori, che questa Corte ha già ritenuto applicabile il raddoppio dei termini ai soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa (sentenza n. 20043 del 2015).

A ciò deve aggiungersi che la CTR ha anche accertato in punto di fatto (rilievo non specificamente censurato) un coinvolgimento dell'intera società in nome collettivo (e, quindi, anche di tutti i suoi soci) «nell'uso fraudolento di fatture false», in «attuazione del sistema fraudolento» instaurato tra la medesima società (ed i suoi soci), da un lato, ed il Proserpio, "fornitore" confesso di prestazioni lavorative inesistenti ed integranti costi sociali in realtà non sostenuti, dall'altro.



3. – Le spese di lite seguono la totale soccombenza dei ricorrenti e si liquidano come da dispositivo.
4. – Ricorrono le condizioni per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti in solido alle spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in favore della controricorrente Agenzia in complessivi € 6.000,00 per compensi, oltre eventuali spese prenotate a debito; ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti in solido, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

