

23274/21



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE SESTA CIVILE - T**

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Mauro Mocci

Presidente

Dott. Michele Cataldi

Consigliere

Dott. Cosmo Crolla

Consigliere

Dott. Lucio Luciotti

Consigliere

Dott. Giuseppe Lo Sardo

Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA INTERLOCUTORIA**

sul ricorso iscritto al n. 7491/2020 R.G., proposto

**DA**

l'Agenzia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

**RICORRENTE**

**CONTRO**

la "S.r.l.", con sede in Roma, in persona dell'amministratore unico *pro tempore*, rappresentata e difesa dalla Prof. Avv. Livia Salvini, con studio in Roma, ove elettivamente domiciliata, nonché dall'Avv. Giovanni Panzera da Empoli, con studio in Milano, e dall'Avv. Fabio Mastrocola, con studio in Roma, giusta procura in margine al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

**CONTRORICORRENTE/RICORRENTE INCIDENTALMENTE**

**AVVERSO**

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il 29 novembre 2019 n. 6700/11/2019;

Oggetto

IRPEG IRES  
ACCERTAMENTO

Ud. 26/5/2021 CC

R.G.N. 7491/2020

Rep.

rom 23274

5127  
21

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata (mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 23, comma 9, del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito nella Legge 18 dicembre 2020 n. 176, con le modalità stabilite dal decreto reso dal Direttore Generale dei Servizi Informativi ed Automatizzati del Ministero della Giustizia il 2 novembre 2020) del 26 maggio 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

**RILEVATO CHE:**

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il 29 novembre 2019 n. 6700/11/2019, che, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per IRPEF, IRAP, IRES ed IVA relative all'anno d'imposta 2010, ha accolto l'appello proposto dalla

*S.r.l.*" nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 27 febbraio 2018 n. 4320/37/2018, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di primo grado, sul presupposto che l'innalzamento della soglia di rilevanza penale dell'art. 4 del D.L.vo 10 marzo 2000 n. 74, ad opera dell'art. 7, comma 1, lett. b, del D.L.vo 24 settembre 2015 n. 158, escludesse il raddoppio del termine per l'accertamento delle violazioni tributarie da parte dell'amministrazione finanziaria. La *S.r.l.*"

si è costituita con controricorso, proponendo ricorso incidentale avverso la sentenza impugnata con riguardo alla compensazione delle spese giudiziali. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ., la proposta formulata dal relatore è stata

notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. In vista dell'odierna adunanza, la controricorrente ha depositato memoria.

**CONSIDERATO CHE:**

**CON RIGUARDO AL RICORSO PRINCIPALE**

Con unico motivo, si deduce violazione degli artt. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (nel testo vigente *ratione temporis*) e 331 cod. proc. pen., nonché falsa applicazione dell'art. 1, comma 132, della Legge 28 dicembre 2015 n. 208, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria fosse decaduta dal potere accertativo a causa dell'abrogazione del reato previsto dall'art. 4 del D.L.vo 10 marzo 2000 n. 74 al momento della notifica dell'atto impositivo.

**CON RIGUARDO AL RICORSO INCIDENTALE**

Con unico motivo, si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 15, comma 1 e comma 2, 36, comma 2, n. 4 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente disposto la compensazione delle spese giudiziali senza alcuna motivazione circa la sussistenza delle gravi ed eccezionali ragioni per derogare al principio della soccombenza.

**RITENUTO CHE:**

1. La novità e la peculiarità della questione prospettata con il ricorso principale inducono il collegio alle seguenti considerazioni.
2. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in materia tributaria, la soglia di rilevanza penale di cui all'art. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, nel testo vigente *ratione temporis*, relativo al raddoppio dei termini per

l'accertamento, va valutata con riferimento al momento in cui è stata commessa la violazione ed effettuato l'accertamento, non rilevando che, successivamente, a seguito dell'annullamento di una parte della pretesa tributaria, sia venuta meno la soglia di punibilità e conseguentemente l'obbligo di denuncia penale, salvo che, in linea con quanto affermato dalla sentenza depositata dalla Corte Costituzionale il 25 luglio 2011 n. 247, l'amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso o strumentale della disposizione, al solo fine di fruire, ingiustificatamente, di un più ampio termine (in termini: Cass., Sez. 6<sup>-5</sup>, 30 giugno 2016, n. 13483).

**3.** A ben vedere, tale principio è stato affermato dalla giurisprudenza di legittimità in relazione ad una fattispecie in cui, dopo aver annullato in via di autotutela l'avviso di accertamento, l'amministrazione finanziaria aveva ridotto l'importo della pretesa impositiva, facendo venir meno la soglia di punibilità e l'obbligo di denuncia penale. Per cui, la sopravvenienza di un provvedimento amministrativo idoneo ad incidere sull'entità della pretesa fiscale – e, di riflesso, sulla rilevanza penale dell'infrazione agli obblighi tributari – non poteva inibire *ex post* il prolungamento del termine concesso all'amministrazione finanziaria per l'esercizio del potere di accertamento.

**4.** Diversa è l'ipotesi ora *sub iudice*, in cui la soglia di punibilità della condotta imputabile al contribuente è stata variata dalla sopravvenienza di una riforma della norma incriminatrice, che ha elevato l'ammontare della imposta evasa ai fini della consumazione del reato tributario.

Per cui, allorquando la rilevanza penale dell'inadempienza agli obblighi tributari assurga ad elemento costitutivo di una norma amministrativa, occorre chiedersi se l'eventuale modifica *in*

*melius* della norma incriminatrice possa o meno esplicitare efficacia retroattiva (ex art. 2, comma 2, cod. pen.) anche nel procedimento diretto all'accertamento della violazione tributaria, nel senso di inibire o caducare i riflessi conseguenti alla qualificazione originaria della fattispecie concreta, nel cui consolidamento – ai fini dell'esercizio della potestà impositiva – l'amministrazione finanziaria aveva fatto affidamento.

**5.** Secondo la controricorrente, che richiama a sostegno l'osservanza del principio *tempus regit actum*, *«l'amministrazione deve verificare, al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento, la sussistenza dei presupposti per l'esercizio del potere impositivo, primo tra tutti la pendenza dei termini per l'accertamento. Con la conseguenza che, se, come avvenuto nel caso di specie e come pacificamente riconosce la stessa Amministrazione, al momento in cui è effettuato l'accertamento, è esclusa la rilevanza penale della condotta, viene meno ex se la possibilità di ricorrere legittimamente al "raddoppio" del termine di accertamento, a prescindere dalla circostanza che – al momento del "redatto pvc" ovvero durante le "fasi di iniziativa/istruttoria dello stesso procedimento amministrativo tributario" – sussistesse, in astratto, una tale rilevanza penale».*

**6.** Di contro, nella prospettiva della ricorrente, l'astratta punibilità della condotta ascrivibile al contribuente ex art. 4 del D.L.vo 10 marzo 2000 n. 74, ai fini del raddoppio del termine di accertamento ex artt. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nel testo introdotto dall'art. 37, comma 24 e comma 25, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito, con modificazioni, nella Legge 4 agosto 2006 n. 248, ed ex art. 1, comma 132, della Legge 28 dicembre 2015 n. 208, deve essere valutata con

esclusivo riguardo «*al periodo di imposta in cui la violazione era stata commessa*» e, quindi, all'epoca in cui l'obbligo della denuncia penale per la polizia tributaria ex art. 331 cod. proc. pen. era insorto, per cui l'eventuale sopravvenienza di un'*abolitio criminis* (nella specie, per effetto dell'art. 4, comma 1, lett. a, del D.L.vo 24 settembre 2015 n. 158, che ha innalzato la soglia di punibilità per il reato di dichiarazione infedele al di sopra del limite di € 150.000,00 con decorrenza dal 22 ottobre 2015) non può abbreviare *ex post* la durata prevista per la decadenza dell'amministrazione finanziaria ai fini dell'emanazione dell'avviso di accertamento, che è stato notificato in pendenza del termine raddoppiato.

Diversamente, a suo dire, si dovrebbe ammettere che l'efficacia retroattiva del trattamento penale più favorevole, ampliando la sfera operativa dell'art. 2, comma 2, cod. pen. oltre la parziale abolizione del reato, possa annullare *ex post* la duplicazione del termine di decadenza per l'accertamento della pretesa impositiva, anche quando l'amministrazione finanziaria, confidando sul tenore vigente *ratione temporis* della norma tributaria, abbia adottato l'atto impositivo soltanto dopo l'entrata in vigore della modifica apportata alla norma penale. A maggior ragione, poi, come nel caso di specie, quando, ai fini dell'esercizio del potere di accertamento, il primo quadriennio era già decorso (1 gennaio 2011/31 dicembre 2014) ed il secondo quadriennio (1 gennaio 2015/31 dicembre 2018) era ancora in corso al momento dell'entrata in vigore dell'*abolitio criminis* (22 ottobre 2015) e della notifica al contribuente dell'avviso di accertamento (8 aprile 2016).

7. Pertanto, valutandosi, alla stregua delle delineate prospettazioni, che la complessità della questione escluda la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 375 cod. proc.

civ., non resta che rinviare la causa a nuovo ruolo dinanzi alla Sezione Tributaria a norma dell'art. 380-bis, comma 5, cod. proc. civ..

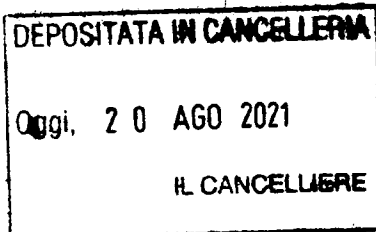
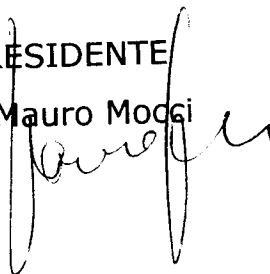
**P.Q.M.**

La Corte rinvia la causa a nuovo ruolo dinanzi alla Sezione Tributaria e manda alla Cancelleria per i conseguenti adempimenti.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 26 maggio 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Mauro Mucci



IL CANCELLIERE  
Enrico PETTINE

