

C.T.P. di Lecce - Sentenza 11 novembre 2015, n. 3736

Fatto

Nel periodo di imposta 2004 la (...) ha conseguito componenti positivi di redditi per Euro 4.724.470,00, giusta fatture nn. 1 e 2 emesse nei confronti della (...) aventi scaturigine in due contratti di opzione all'acquisto (di energia elettrica e certificati verdi di futura produzione, di seguito CV) con detta (...) in data 30.11.2004.

La (...) è stata successivamente oggetto il 27.11.2013 di processo verbale di constatazione redatto dalla GdF - Nucleo P.T. di Bolzano, con il quale, in relazione al periodo d'imposta 2006, sono stati sollevati i seguenti due rilievi:

A. Erronea imputazione temporale ai fini IRES di ricavi derivanti dalla cessione a terzi di una opzione di acquisto di certificati verdi ed energia elettrica (riconducendo la intervenuta cessione del diritto di opzione per l'acquisto di energia elettrica e CV ad un acconto dell'acquisto medesimo).

B. Erronea imputazione temporale di costi e ricavi da compravendita di sette aereogeneratori, c.d. pale eoliche (ritenendo i costi di acquisto dalla società spagnola (...) delle pale eoliche ed i ricavi derivanti dalla loro successiva cessione alla (...) di competenza fiscale non già dal 2005 ma del 2006, anno nel corso del quale è stato effettuato il collaudo dei detti aereogeneratori, cui ha ricondotto l'effetto traslativo della proprietà).

La società ha presentato in data 06.06.2014 memorie al pvc ex art. 12 Legge 27.07.2000 n. 212.

Cionondimeno i prefati rilievi, che hanno condotto ad una rideterminazione del reddito, sono stati riprodotti dalla Agenzia delle Entrate di Lecce nell'avviso di accertamento n. TVM030100594/2014 emesso ai fini IRAP Anno di imposta 2006, con richiesta di pagamento della maggiori imposte conseguentemente ritenute dovute. Avverso detto accertamento ha proposto ricorso la (...) eccependone la illegittimità per i motivi di seguito indicati.

1. - In via preliminare la intervenuta decadenza dell'Ufficio dei termini per l'accertamento in relazione al periodo di imposta 2006, dovendosi ritenere improprio l'istituto del c.d. "raddoppio dei termini", disciplinato dall'art. 43, comma 3, DPR 600/1973, nella specie applicato ed invece non operativo sul rilievo che:

- Il raddoppio dei termini non riguarda la IRAP, alla cui evasione la legge non conferisce rilevanza penale;
- la denuncia di reato de qua è stata inoltrata in data 25.05.2013 ovvero a distanza di quasi due anni dallo spirare del termine ordinario di decadenza ex lege stabilito per l'esercizio della azione accertatrice in relazione al 2006 (21.12.2011), laddove, secondo il più recente orientamento dei giudici di merito, la detta denuncia deve, invece, essere inoltrata prima dello spirare del termine ordinario di accertamento;
- la denuncia di reato è stata solo menzionata e non anche allegata all'avviso, sì da precludere alla contribuente la possibilità di effettuare una verifica del contenuto della stessa e/o esercitare compiuta difesa (laddove la stessa Corte Costituzionale, con la nota sentenza del 25.07.2011 n. 247, anche al fine di contrastare un uso pretestuoso e strumentale della notizia di reato da parte dell'organo verificatore ha posto al giudice tributario l'onere di verificare la sussistenza dei presupposti della denuncia nell'ambito di un giudizio di c.d. prognosi postuma).

2. Sempre in via preliminare la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000, dell'art. 3 Legge n. 241/1990 e dell'art. 42 DPR n. 600/1973, sul rilievo che le argomentazioni dalla

contribuente svolte nella memoria prodotta al pvc sono state in toto ignorate dall'Ufficio accertatore, che ha proceduto alla redazione dell'accertamento di poi notificato in questo riproducendo acriticamente i rilievi quali formulati nel pvc, così altresì incorrendo in violazione del principio del contraddittorio pure garantito dal diritto comunitario e dalla Costituzione.

3. Nel merito, con riferimento alla contestazione innanzi indicata sub. A, l'illegittimo disconoscimento dei componenti de quibus, derivato da un duplice ordine di considerazioni ovvero:

- alla data del 31.12.2004 il parco eolico non era stato completato e la società non aveva ancora avviato la concreta produzione di energia da fonte eolica;
- i primi ricavi sono stati prodotti solamente nel giugno 2005, anno successivo a quello di sottoscrizione dei contratti.

In forza di dette considerazioni l'Ufficio, trascurando la reale causale delle somme corrisposte (ovvero premio pagato per l'acquisto del diritto di opzione), ha ritenuto i componenti di reddito in questione mero anticipo sul futuro prezzo di vendita ovvero acconto per l'acquisto della energia elettrica dei CV.

Le società ricorrenti hanno allora eccepito:

- Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11 DL 16.03.1999 n. 79 (sul rilievo che la cessione del diritto di acquisto di energia elettrica e CV di futura produzione - c.d. diritto di opzione - costituisce attività legittima nonché tutelata ed incentivata dalla normativa di settore).
- Violazione e/o falsa applicazione art. 109, comma 1, TUIR in relazione all'art. 1331 cc (sul rilievo che i contratti contestati hanno ad oggetto la cessione non già di CV ed energia elettrica di futura produzione, a fronte del pagamento di un corrispettivo (cd premio) definito nel suo ammontare, e pertanto, da ritenersi componente di reddito autonomo maturato a titolo definitivo ed imputabile ex art. 109 TUIR al momento della stipula ovvero all'anno 2004).
- Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 42 e 37-bis, comma 4, DPR 600/1973 (sul rilievo che le contestazioni siccome sollevate sono dall'Ufficio ricondotte ad una artificiosa anticipazione di ricavi al 2004 al solo scopo di sfruttare il credito di imposta disponibile per detta ultima annualità, altrimenti inutilizzabile ovvero a fattispecie inquadrabile sotto la diversa previsione normativa di cui all'art. 37-bis DPR 600/1973).

4. Nel merito, con riferimento alla contestazione innanzi indicata sub B, la illegittima riconduzione al 2006 (in violazione dell'art. 109 TUIR) dei costi e dei ricavi originati dall'acquisto dalla (...) e dalla successiva cessione alla (...) di sette aereogeneratori (torri eoliche), derivata dalla errata correlazione tra effetto traslativo della proprietà e collaudo dei predetti, avvenuto nel 2006, trascurandone la natura dei beni immobili e, quindi, la riconduzione delle componenti di reddito derivanti dalla loro vendita all'esercizio di competenza di sottoscrizione del relativo atto di trasferimento, ovvero il 2005.

5. In via subordinata, la illegittima irrogazione delle sanzioni ex art. 5 D.lgs. 472/1997 (sul rilievo del difetto dell'elemento soggettivo del dolo e della condotta negligente).

Si è costituita in giudizio la Agenzia delle Entrate di Lecce, la quale ha replicato che:

1. Siccome chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza 20.07.2011 n. 247 (che ha sancito la legittimità del raddoppio dei termini in presenza di situazioni suscettibili di denuncia penale), i termini raddoppiati non costituiscono una proroga di quelli ordinari, da disporsi a discrezione della A.F. in presenza di eventi peculiari ed eccezionali, rappresentando, invece, termini anch'essi fissati direttamente dalla legge ed operanti automaticamente in presenza dei presupposti di cui al D.Lgs n. 74/2000. Sempre come chiarito dalla Consulta, il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dalla presentazione effettiva di tale denuncia, dall'esistenza di cause di estinzione e di non punibilità - che possono essere valutate solo dalla A.G. - nonché dall'esercizio della azione penale ed ancora dall'accertamento penale definitivo circa la

sussistenza del reato (si da escludere la allegazione all'accertamento della detta denuncia ai fini della validità dell'accertamento medesimo).

In ogni caso, gli elementi rettificativi si riverberano anche ai fini Irap sulla base imponibile, sul valore della produzione e sulla violazione della dichiarazione.

2. Le memorie al pvc sono state prodotte in data 16.01.2014 individuando come ufficio impositore la Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Roma (ovvero ente diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato).

Cionondimeno, anche all'esito della loro acquisizione successiva all'espletato contraddittorio e relativa valutazione l'Ufficio ha ritenuto di confermare i rilievi contestati, siccome evincibile dalla risposta contenente le determinazioni in argomento adottate del 30.10.2014.

3. Con riferimento alla contestazione nel merito sub A va ribadito che "al di là delle previsioni contrattuali (...), in realtà, non ha pagato nulla affinché (...) si obbligasse a vendere l'energia in quanto i 722,500 Euro corrisposti, per contratto, dovevano essere scompiti dalle successive fatture per vendita di energia", quindi "(...) non ha versato nessun compenso per obbligare (...) a cedere la produzione degli anni 2005 e 2006, ma ha solamente versato acconti sulla vendita di energia elettrica di futura produzione".

Detta situazione va confermata anche con riferimento ai CV, rispetto ai quali, anzi, non è stato pattuito nessun specifico compenso per l'assunzione dell'obbligo di vendere, atteso che il prezzo della c.d. opzione è stato stabilito nella misura di Euro 79,80 Euro/MWh, equivalente a quello di vendita dei certificati verdi, si da concludere che "il prezzo pattuito per i diritti di opzione di energia elettrica e CV è in realtà nullo, perché il corrispettivo fatturato viene scomputato dal prezzo delle future forniture e, quindi, quanto versato da (...) a seguito della emissione delle fatture nn. 1 e 2 del 2004, costituisce nei fatti e per contratto, un debito versato un cliente (acconto)"

4. Con riferimento alla contestazione nel merito sub B (senza decampare dalla reale funzione della operazione commerciale intercorsa tra (...) ed (...), rappresentata dalla traslazione di reddito imponibile dalla prima alla seconda, in quanto la riconduzione del margine della operazione al 2006 avrebbe generato imposte non compensabili con il credito di imposta ex Legge n. 388/2000) il paragrafo 9 del contratto che disciplina il momento del trasferimento di proprietà degli aereogeneratori subordina lo stesso trasferimento al rilascio del "Certificato di Completamento dei lavori" ovvero al collaudo ed al pagamento del prezzo, sicchè, pur riconoscendo ai beni la natura di immobili, è alla data dei prefati, ove successiva a quella di stipulazione dell'atto, che va ricondotto l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà.

5. Sussistono i presupposti per le sanzioni siccome irrogate, atteso il comportamento inequivocamente, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente della contribuente.

Motivi della decisione

Preliminarmente si rileva la inammissibilità del motivo di assunta nullità dell'atto impugnato eccepito verbalmente solo in sede di pubblica udienza. Ed invero, senza decampare dalla irritalità della formulazione rispetto a quanto previsto e stabilito dall'art. 24 D.lgs n. 546/1992 in tema di motivi aggiunti, vale evidenziare che l'oggetto della eccezione, a prescindere da quanto affermato dalla Consulta, rientra, comunque, nel novero delle questioni che avrebbero potuto essere sollevate già con l'atto introduttivo, nel mentre la integrazione dei motivi è consentita solo rispetto al deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione.

Tanto preliminarmente rilevato, si osserva quanto segue.

Sia la dottrina che la giurisprudenza prevalenti sono concordi nel ritenere che alla IRAP non si applichi il raddoppio dei termini ai fini della decadenza dell'accertamento. Tanto in considerazione del fatto che il

comma 3 dell'art. 43 DPR n. 600/1973 prevede espressamente il raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000; decreto legislativo che, come è noto, ricomprende solo ed esclusivamente i reati in materia di imposta sui redditi e sul valore aggiunto.

Ne è possibile sostenere ed affermare la estensione del citato comma 3 dell'art. 43 DPR n. 600/1973 anche alla IRAP (per quanto la evasione della stessa non sia stata dal legislatore prevista come reato) a tanto ponendosi come ostativa la applicazione dell'istituto della analoga, ai sensi di quanto espressamente previsto dall'art. 25, 2 comma, Cost. in ambito penale.

Ne consegue, nella specie, la intervenuta decadenza della Amministrazione Finanziaria dell'esercizio della azione accertatrice (accertamento notificato il 22.04.2014 per l'anno di imposta 2006 ovvero oltre il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione previsto dall'art. 43, comma 1, DPR n. 600/1973). Da qui l'accoglimento del ricorso per le superiori ragioni, risolutive di ogni altra questione prospettata nel giudizio (la disamina delle quali si rileva, pertanto, disutile e superflua ai fini del decidere rispetto all'unica imposta oggetto dell'accertamento qui impugnato, ovvero IRAP relativa all'anno di imposta 2006).

Spese comunque compensate in ragione della particolarità delle questioni dibattute.

P.Q.M.

Definitivamente decidendo sul ricorso in epigrafe indicato, così provvede:

- Accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato.
- Spese compensate.