

COMM. TRIB. REGIONALE BRESCIA - 89/66/2012

1. FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società MINOR S.p.a., con sede in Castel Goffredo e con sede legale in Lussemburgo, Rue Beaumont, 17 sino al 3 ottobre 2006, ha proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento n. T9T03010101/2010 emesso, ai fini IRPEG 2000, dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Mantova; l'Ufficio in particolare ha accertato un reddito imponibile di euro 6.603.331,00 e rideterminato l'imposta in euro 2.443.232,00, a seguito di p.v.c. della Guardia di Finanza con il quale venivano contestati maggiori i imponibili non dichiarati sul presupposto della asserita fittizia residenza estera della società.

La Commissione tributaria provinciale di Mantova sez. 2^a, con sentenza n. 257/02/2011 depositata in data 3 ottobre 2011, ha accolto parzialmente il suddetto ricorso riducendo la pretesa impositiva ad un imponibile di euro 2.443.232,00 e rideterminando l'IRPEG in euro 736.376,22. I giudici di I grado hanno ritenuto fondata solo la doglianza concernente il rilievo per storno di un fondo rischi per svalutazioni della partecipazione azionaria della Minor S.p.a. in Pompea Calze S.p.a..

Propone appello la Minor S.p.a., rappresentata e difesa dal dr. Claudio Agostino Zulli, dal dott. Emilio Grazioli, dal dr. Luigi Mazzuocolo e dal dr. Fabio Monfardini, in sintesi per i seguenti motivi

1) intervenuta decadenza del termine di accertamento previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, in considerazione del fatto che i rilievi proposti nel p.v.c. della Guardia di Finanza, riportati nell'avviso di accertamento notificato il 2 novembre 2010, attengono all'esercizio 2000.

Nella fattispecie in esame non trova applicazione il terzo comma del citato art. 43, così come introdotto dal DL n. 223/2006, che ha raddoppiato i termini decadenziali in favore dell'Ufficio in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. per uno dei reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La sentenza appellata viene ritenuta illegittima per difetto di motivazione nella parte in cui i giudici di I grado non si sono pronunciati sulla omessa indicazione, nell'avviso di accertamento, delle ragioni che avrebbero comportato il raddoppio dei termini dell'accertamento.

Il raddoppio dei termini decadenziali nel caso in esame non si reputa legittimo inoltre in quanto "è escluso in materia di IRAP" (pag. 9 dell'atto di appello) ed in quanto la denuncia ex art. 331 c.p.p. è avvenuta "addirittura nel corso della verifica fiscale, prima dunque della chiusura di un p.v.c. ovvero della notifica di un avviso di accertamento", in assenza di un obbligo di denuncia laddove non sia stata individuata e contestata la soglia quantitativa assoluta di maggior per la configurazione del reato di dichiarazione infedele ex art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000. Al riguardo viene richiamato un orientamento giurisprudenziale secondo cui il giudice tributario, al fine di verificare l'esistenza o meno di un uso strumentale e pretestuoso delle disposizioni richiamate, è tenuto a verificare il contenuto della denuncia penale che giustifica il raddoppio dei termini decadenziali per emettere l'avviso di accertamento (CTP di Milano, 26 settembre 2011, n. 231).

I giudici di I grado non hanno considerato altresì che il termine decadenziale di cui trattasi "incide sulla potestà impositiva, in quanto il decorso del termine ordinario (perentorio) determina la 'consumazione' in capo all'Amministrazione finanziaria, rimasta inerte, del potere impositivo", in presenza quindi di rapporti esauriti e, per definizione, intangibili (cfr. pag. 18 dell'appello). Seguendo l'interpretazione della norma prospettata dall'Ufficio si perviene ad una "riapertura" dei termini decadenziali e ad una indiscriminata posizione di vantaggio per gli uffici finanziari; vengono richiamati a tal proposito orientamenti espressi

in dottrina secondo cui una interpretazione meramente letterale della norma è in aperto contrasto con l'esigenza di certezza dei rapporti, travolgendo indifferentemente diritti quesiti, e con il diritto di difesa del contribuente.

Nella sentenza appellata non si tiene in considerazione la circostanza che il presunto reato ascrivibile al sig. Ro. non era perseguibile, tanto è vero che il G.I.P. ha archiviato il procedimento penale non solo per decorrenza dei termini prescrizionali ma anche perché la notizia di reato è stata ritenuta infondata; il raddoppio dei termini decadenziali in sede tributaria è avvenuta pertanto in assenza di qualsiasi violazione penale.

Viene proposta istanza di sospensione del giudizio e contestuale rimessione della questione di costituzionalità alla Corte costituzionale dell'art. 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973 perché in contrasto con l'art. 24 C., per violazione del diritto di difesa del contribuente, con l'art. 3 C., consentendo discipline differenziate per la notifica dell'accertamento, con gli artt. 3 e 97 C., introducendo irragionevoli elementi discrezionali di violazione dei principi di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, con l'art. 25 C., a seguito dell'introduzione di ingiustificati effetti retroattivi di norme di natura sanzionatoria, con gli artt. 24 e 53 C., infine, laddove l'omessa previsione di un ragionevole termine di notifica dell'atto impositivo introduce una distanza eccessiva tra il fatto e la contestazione lesiva del requisito della capacità contributiva.

2) illegittimità della sentenza per difetto di motivazione nella parte in cui ha ritenuto illegittimo l'atto impugnato solo in relazione alla non tassabilità delle sopravvenienze attive derivanti dall'utilizzo dei fondi rischi. Viene sottolineata dai giudici di I grado la contraddittorietà dell'accertamento in parte qua, e non anche in riferimento alla parte del medesimo accertamento in cui viene assoggettata a tassazione le sopravvenienze attive derivanti dalla rinuncia al credito da parte del socio nei confronti della società.

3) illegittima ed erronea valutazione in merito alla presunta residenza fiscale della società in Italia. Nella sentenza impugnata viene considerata "prova provata i pochi indizi proposti dall'Ufficio, consistenti nel fatto che la sede estera dell'appellante era ubicata negli uffici di un'altra società e non aveva concluso rapporti di lavoro dipendente" (cfr. pag. 45 dell'atto di appello), ma tali aspetti costituiscono meri indizi e comunque non riguardano il periodo di imposta 2000 oggetto di contestazione. In base alla disciplina normativa vigente e cioè prima dell'introduzione dei commi 5-bis e 5-ter ai sensi del D.L. n. 223/2006, costituisce un onere dell'Amministrazione finanziaria quello di comprovare, mediante l'utilizzo di elementi gravi, precisi e concordanti, la residenza reale in Italia di un soggetto fiscalmente domiciliato all'estero, non operando alcuna presunzione semplice prevista da ius superveniens.

L'assenza di dipendenti e coincidenza della sede amministrativa di MINOR s.p.a. con quella della fiduciaria lussemburghese sono giustificati dal fatto che l'oggetto dell'attività era "essenzialmente costituito dalla gestione delle partecipazioni" (cfr. pagg. 51 ss. dell'appello) per cui "...viene a mancare del tutto l'attività imprenditoriale"; in definitiva la relazione di controllo del socio estero di soggetto italiano non può comportare di per sé l'attrazione del primo nel Paese di residenza del secondo.

In merito alla rinuncia ai finanziamenti soci viene evidenziato che nella fattispecie in disamina il credito per finanziamenti erogati a Z.G.Z. s.p.a. da parte di Ro. Ad. ammonta a complessive £ 16.100.000.000 (pari ad euro 8.314.956,08) e che la sua cessione con rinuncia all'incasso del corrispettivo, sulla base delle disposizioni tributarie vigenti nel nostro Paese in quell'esercizio, deve intendersi effettuata direttamente dal socio della Minor S.A. e "tale rinuncia, generatrice di una sopravvenienza attiva in capo a MINOR S.A. stessa, non assume rilevanza ai fini delle imposte sui redditi" (pag. 65 dell'appello), in quanto risulta applicabile l'art. 55 del TUIR.

4) violazione e falsa applicazione delle disposizioni sanzionatorie recate dal D.P.R. 471 e 472 del 1997 e dall'art. 10 della legge n. 212/2000 non avendo l'Amministrazione finanziaria tenuto conto dell'assoluta incertezza sulla portata della norma nonché delle indicazioni interpretative fornite nel tempo dalla stessa Amministrazione finanziaria.

La società ha proposto, contestualmente all'appello, istanza cautelare di sospensione degli effetti della conseguente iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, che veniva respinta nell'udienza camerale del 23 gennaio 2012.

La società ha prodotto memoria illustrativa in data 12 marzo 2012.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Mantova, ritualmente costituitasi nel presente giudizio, chiede il rigetto dell'appello principale della società e, contestualmente, propone appello incidentale per i rilievi dell'avviso di accertamento ritenuti illegittimi dai giudici di I grado.

L'ufficio, in sintesi, contro deduce quanto segue:

1) La proroga dei termini dell'accertamento prevista dal comma 2 bis dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 s'innesta a pieno titolo nella tendenza legislativa ad incentivare la lotta all'evasione fiscale, prevedendo il raddoppio dei termini decadenziali in presenza di obbligo di denuncia di notizia criminis, nella specie di reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, da parte degli organi verificatori fiscali. La predetta norma ha efficacia retroattiva come sostenuto da orientamenti giurisprudenziali univoci.

2) il provvedimento impugnato non può ritenersi affetto dal vizio di carenza di motivazione atteso che, ai sensi dell'art. 42, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, sono esplicitati tutti i presupposti in fatto e diritto della pretesa impositiva ovvero le "ragioni giuridiche che lo hanno determinato".

3) per la proroga dei termini decadenziali ex art. 43, comma 3, del D.P.R. sopra richiamato, come sottolineato correttamente dai giudici di I grado, costituisce una condizione necessaria la sussistenza di una ipotesi di reato con obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p.; il fatto che il procedimento penale si concluda con provvedimento di archiviazione non fa venir meno la predetta proroga dei termini decadenziali.

4) nel caso in esame non è avvenuta alcuna applicazione retroattiva delle norme tributarie in considerazione della circostanza che, trattandosi di periodo di imposta 2000 il termine per emettere l'avviso di accertamento veniva a scadere il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, cioè il 31 dicembre 2006 e quindi alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006 con raddoppio dei termini decadenziali ivi previsto.

5) con la sentenza della Corte Costituzionale n.347 del 25 luglio 2011 sono stati esaminati diversi profili di legittimità della norma per cui si reputano infondate le argomentazioni della società ricorrente in relazione alle ipotesi di prescrizione del reato o archiviazione nel corso del procedimento instauratosi a seguito di denuncia del reato ex art. 331 c.p.p..

6) la sentenza appellata è congruamente motivata nel merito, in riferimento alla questione della residenza fiscale della società in Italia. Gli elementi acquisiti dagli organi verificatori lasciano configurare una serie di aspetti indiziari connotati da gravità, precisione e concordanza; in particolare dai documenti pervenuti dalla SOLOFID si rileva che Ro. Ad., attraverso le società fiduciarie, disponeva delle società lussemburghesi "dettando gli atti che gli amministratori in loco dovevano porre in essere" (cfr. memoria di costituzione in giudizio dell'Ufficio).

7) l'art. 55 comma 4 del TUIR è applicabile nelle ipotesi di rinuncia del credito da parte del socio in favore della propria società e non nel caso, come quello di cui trattasi, dove la

cessione de qua era avvenuta tra la Z.G.Z. s.p.a., per il tramite della Viva Holding SA e la società ricorrente ovvero tra soggetti societari giuridicamente distinti ed autonomi.

L'Ufficio propone a sua volta appello incidentale con riferimento alla parte della sentenza che ha ritenuto fondata la doglianza della società sull'illegittimo assoggettamento a tassazione della posta pari ad euro 4.613.219,00 rinveniente dallo storno di un fondo rischi relativo alle svalutazioni della partecipazione azionaria dell'appellante in Pompea Calze s.p.a.. Sul punto l'Ufficio sottolinea che nonostante nell'accertamento il termine usato è quello di "fondo tassato", in realtà le società holding di diritto lussemburghese possono contare sull'esclusione "da qualsiasi forma di imposizione diretta sul reddito prodotto". Le quote che hanno alimentato il fondo suddetto non hanno quindi subito alcuna forma di imposizione.

L'appello principale e della società e l'appello incidentale dell'Ufficio sono infondati.

2. MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione ritiene di dovere esaminare preliminarmente la questione della sussistenza o meno dei presupposti per la proroga dei termini dei termini decadenziali per emettere l'avviso di accertamento impugnato.

La disciplina normativa da approfondire è quella dettata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, e dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 3, - commi inseriti dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, commi 24 e 25, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 - che raddoppiano i termini per l'accertamento in caso di violazione che comporti obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Al riguardo si osserva che la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 223 del 2006 indica, tra le finalità delle suddette disposizioni, quella di "garantire all'Amministrazione l'utilizzo degli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria per un periodo più ampio rispetto a quello previsto per l'accertamento", pertanto, si avrà il raddoppio dei termini sia in caso di violazioni denunciate dall'Amministrazione che nel caso di iniziativa da parte del pubblico ministero.

Dal dato testuale della normativa richiamata si evince la sussistenza del raddoppio dei termini decadenziali, si ribadisce, "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale" per uno dei reati tributari di cui al D.lgs. n. 74/2000; al giudice tributario è quindi demandato il compito di verificare non la fondatezza o meno dei reati ascritti al soggetto destinatario dell'avviso di accertamento, ma solo se sussistono i presupposti per far scattare l'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria della fattispecie penalmente rilevante.

La Corte Costituzionale peraltro, con sentenza n. 247 del 25 luglio 2011, non ha riscontrato vizi di legittimità costituzionale della disciplina normativa in argomento.

Il giudice tributario quindi, contrariamente a quanto sostenuto dalla società appellante, non è tenuto a verificare se l'ammontare dei redditi evasi in contestazione superino o meno la soglia di punibilità in sede penale né deve verificare, a tal fine, se sia stato emesso avviso di accertamento dall'Amministrazione finanziaria, atteso che la determinazione della soglia quantitativa compete esclusivamente al giudice penale che potrebbe arrivare a conclusioni diverse da quelle alle quali perviene l'Amministrazione finanziaria.

In una pronuncia della Suprema Corte è stato precisato che "spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi

ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario" (Sez. 3, n. 21213 del 26/02/2008, De Ciego, Rv. 239984).

La Corte di Cassazione ha altresì recentemente ribadito che in definitiva "la valutazione del giudice penale può non coincidere con quella effettuata in sede tributaria, in conseguenza del principio della reciproca indipendenza (c.d. doppio binario) che caratterizza i rapporti tra accertamento e contenzioso fiscale da una parte e processo penale dall'altra (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 20, e art. 64 c.p.p.)" (Cass. pen., sez. II, 22 novembre 2011, n.7739).

Il sindacato del giudice tributario deve quindi limitarsi alla verifica se sia stato attivato il connesso procedimento penale, a fronte di notizia criminis che faccia scattare l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p., al fine di riscontrare se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità e non abbia fatto un uso non corretto del suo potere accertativo.

Ciò premesso la Commissione ritiene che nella fattispecie oggetto del presente giudizio, a seguito di valutazione prognostica ex ante ovvero riferita all'epoca della denuncia del fatto all'Autorità giudiziaria, sussistono i presupposti per il raddoppio dei termini decadenziali ai sensi della normativa sopra richiamata, come si evince sia dalla richiesta di archiviazione della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Mantova in data 4 maggio 2009 sia dal P.V.C. della Guardia di Finanza in data 28 novembre 2008 nei confronti della MINOR s.p.a, rappresentata dall'Amministratore sig. Ro. Ad.

Nel suddetto P.V.C. della Guardia di Finanza viene fatto riferimento al procedimento penale nr. 1900/08 c/o la Procura della Repubblica di Mantova e vengono altresì puntualmente ricostruiti i profili di evasione fiscale nei confronti di soggetto 'esterovestito' nel periodo 200/2005.

Nel medesimo P.V.C. viene inoltre evidenziato esplicitamente che trattasi di violazioni di rilevanza penale ex art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 a carico dell'Amministratore della società sig. Ro. Ad. (si vedano fogli. 43 ss.).

Parimenti infondata è l'asserita carenza di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato, in considerazione del fatto che l'Ufficio, operando anche un rinvio per relationem al citato p.v.c. della Guardia di Finanza, ha adempito al dovere di indicare le ragioni giuridiche ovvero l'iter logico giuridico alla base della pretesa impositiva.

Per quanto concerne il merito della controversia si reputano ineccepibili i rilievi contestati alla società appellante di avere dichiarato all'epoca formalmente di essere residente in Lussemburgo ma che, in presenza di una serie di elementi univoci e concordanti, la stessa società doveva essere considerata stabilmente con sede di amministrazione in Italia ed essere pertanto assoggettata all'ordinamento tributario italiano per gli enti e le società residenti.

In sintesi non vengono efficacemente smentite dalla società appellante, nei due gradi di giudizio, le seguenti circostanze sottolineate anche nel p.v.c. della Guardia di Finanza: trattasi di società nella disponibilità del Ro. Ad. che ne costituisce il beneficiario economico, come si evince nelle comunicazioni pervenute dalla fiduciaria SOLFID; non ha avuto alcun dipendente e neppure una sede propria, stabilendosi presso la sede di una fiduciaria lussemburghese;

risultano come membri del consiglio di amministrazione cittadini lussemburghesi qualificati come 'teste di legno' o meri esecutori di direttive del Ro.. Al riguardo viene evidenziata "la modalità di correzione del prestito obbligazionario FINANCJERE DE SANTA TERESA o le lettere dapprima scritte dal Ro. alla SOLOFID e poi da questa indirizzate agli amministratori della MINOR che le facevano proprie e indirizzavano ai soggetti che

dovevano rappresentare la società in assemblea della Pompea s.p.a.", nonché il rinvenimento di documenti presso la TESI INFORMATICA srl e riconducibili a MINOR S.A. da cui si rilevano le direttive impartite agli amministratori lussemburghesi.

In definitiva gli organi verificatori hanno acquisito e dedotto elementi univoci e concordanti idonei a localizzare l'effettivo centro di direzione ovvero l'effettiva residenza in Italia della società MINOR appellante. L'appello della società è inoltre infondato con riferimento all'imponibile di € 8.318.956,08, per l'asserita rinuncia a finanziamento soci, atteso che, come puntualmente osservato dai giudici di I grado l'art. 55, comma 4, del TUIR prevede la rinuncia direttamente operata dal socio.

Nel caso in esame il sig. Ro. aveva erogato alla Z.G.Z. s.p.a. un credito finanziario gestito fiduciariamente dalla Viva Holding S.A.; detto credito era stato poi ceduto gratuitamente dalla Viva Holding S.A., società di diritto elvetico di cui Ro. risultava socio, a Minor s.p.a.. In definitiva l'asserita rinuncia al credito non è stata effettuata direttamente da Ro. come socio partecipe della società - come prevede espressamente il citato art. 55 del TUIR - bensì tramite società distinte tra loro che si sono interposte nella negoziazione gratuita del credito.

La Commissione ritiene infine infondato l'appello incidentale dell'Ufficio in considerazione delle puntuali eccezioni, in fatto ed in diritto, rappresentate dalla società nella memoria depositata in data 12 marzo 2012.

Dai dati di bilancio della Minor per l'esercizio finanziario 2000 risultano iscritti componenti economiche pari ad euro 4.653.219 riferentesi allo storno di un fondo rischi creato negli esercizi precedenti e relativo alle svalutazione della partecipazione in Pompea Calze s.p.a. detenuta da MINOR S.A.; il predetto fondo non è stato ritenuto imponibile dall'Ufficio ai fini IRAP e non si comprende la diversa disciplina tributaria in materia di IRPEG invocata dall'Ufficio.

Il trattamento fiscale dell'eventuale sopravvenienza attiva derivante dal mancato utilizzo di un fondo tassato o meglio non dedotto, come correttamente sottolineato dai difensori della società, consiste nella non imponibilità tenendo conto della indeducibilità del relativo accantonamento.

In presenza di soccombenza di entrambe le parti appellanti, in via principale ed incidentale, sussistono giustificati motivi per compensare le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello principale della società e quello incidentale dell'Ufficio e, per l'effetto, conferma la sentenza di I grado. Spese compensate.