

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RAVENNA

SECONDA SEZIONE

SENTENZA 191/02/2013

riunita con l'intervento dei Signori:

Raffi Gustavo - Presidente

Fabbri Riccardo - Relatore

Moretti Pietro - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. (Omissis)

depositato il (Omissis)

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (Omissis) IRPEF-IMPR.ORD. 2003

contro: (Omissis)

proposto dal ricorrente:

(Omissis)

Con rituale ricorso il Signor (Omissis) impugna l'avviso di accertamento n. (Omissis) con cui la (Omissis) gli oppone maggiori redditi e conseguenti IRPEF e addizionali per l'anno 2003 per complessivi Euro 665.172 oltre a sanzioni ed interessi.

La pretesa dell'Amministrazione Finanziaria si fonda sulla convinzione che il Ricorrente è stato l'effettivo beneficiario dei vantaggi fiscali determinati dalle operazioni poste in essere dalla (Omissis), con conseguente applicazione del comma 3 dell'art. 37 del DPR 600/73, norma che consente di imputare ad un contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche con presunzioni gravi precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

MOTIVAZIONI

Nel ricorso viene preliminarmente eccepita la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento

perché i fatti contestati si sono verificati in un periodo d'imposta per il quale i termini di cui all'art. 43 comma 1 sono scaduti il 31 dicembre 2008 ma che l'Amministrazione Finanziaria ritiene invece ancora aperti per effetto del loro raddoppio, istituto che l'Ufficio ritiene applicabile per l'esistenza di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal decreto 74/2000, denuncia che l'Ufficio ha presentato alla Procura della Repubblica di Ravenna ma senza allegarla all'atto impugnato e soprattutto quando il reato tributario era già prescritto. L'illegittimità dell'operato dell'Ufficio deve poi essere riconosciuta anche per un altro aspetto: il comma 3 dell'art. 37 è una norma applicabile alla sola interposizione fittizia, mentre nel caso in esame tale fattispecie non ricorre perché gli effetti economici connessi e discendenti dai rapporti contrattuali contestati alla (Omissis) si sono voluti realizzare pienamente e non si può quindi certo pensare che vi sia stata una situazione apparente (l'attribuzione della ricchezza all'interposto) diversa dalla realtà (l'attribuzione della ricchezza all'interponente). Oltretutto il Ricorrente non ha mai posseduto alcuna partecipazione in tale Società né ha mai occupato ruoli dirigenziali nella stessa ed è quindi da escludere che abbia avuto la possibilità di poter esercitare alcun potere di direzione o di controllo o anche solo di influenza sulle scelte gestionali.

Vi è poi un ulteriore aspetto che non può essere sottovalutato: se alla (Omissis) non viene riconosciuto il credito d'imposta determinatosi per effetto delle operazioni ritenute simulate sul piano soggettivo e per lo stesso fatto (distribuzione di utili) viene tassato in capo al Ricorrente un presunto dividendo, è di tutta evidenza che viene violato il fondamentale principio del divieto di doppia imposizione.

Consegue, oltre alla richiesta che non vengano comunque applicate le sanzioni per carenza dell'elemento soggettivo, la richiesta di annullamento dell'atto impugnato.

Si costituisce in giudizio l'Ufficio con memorie depositate in data (Omissis) e dopo aver ricordato le operazioni societarie che hanno portato all'emissione dell'avviso di accertamento opposto alla (Omissis), contesta tutte le eccezioni espresse dal Ricorrente e ne chiede il rigetto.

L'applicazione dell'art. 37 comma 3 è pienamente legittima perché sono stati il (Omissis) e una società da lui totalmente partecipata (la (Omissis)) che hanno materialmente beneficiato delle operazioni poste in essere dalla (Omissis), situazione questa che, indipendentemente dall'essere una simulazione o meno, ha consentito di ottenere quel risultato elusivo che la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha più volte indicato come la fattispecie perseguita dalla norma.

Devono poi essere ritenute infondate sia la doglianza relativa alla mancata allegazione della denuncia (la prima notizia di reato che l'Ufficio poteva trasmettere alla Procura era proprio connessa all'accertamento di cui è causa), sia la decadenza di cui all'art. 43 (perché i termini raddoppiati operano automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva come l'obbligo di denuncia), sia il divieto di doppia imposizione (perché il comma 4 dell'art. 37 prevede il rimborso delle imposte eventualmente pagate in relazione a redditi successivamente imputati ad altro contribuente).

Alla pubblica udienza sono presenti I Parti ed entrambe confermano le rispettive ragioni e richieste.

Osserva la Commissione.

Preliminarmente è necessario valutare se il raddoppio dei termini di accertamento di cui al comma 2 bis dell'art. 43 del DPR 600/73 è stato legittimamente applicato, valutazione questa che non può

non tenere in considerazione la sentenza n. 247/2011 con cui la Corte Costituzionale oltre a decretare la costituzionalità della norma ha anche fissato alcuni principi volti ad evitare eventuali arbitrari comportamenti degli Uffici.

Nel caso che qui interessa vi sono, in riferimento a quanto precede, alcuni aspetti che lasciano perplessi e che meritano alcune osservazioni.

A) La Corte Costituzionale non si è limitata ad osservare che il raddoppio dei termini di accertamento è necessario per dotare l'Amministrazione Finanziaria di un maggior lasso di tempo per acquisire dati utili a contrastare illeciti tributari i quali (...) avendo rilevanza penale sono (...) di norma di complesso accertamento, ma ha anche chiarito che la gravità e la difficoltà di rilevamento di detti illeciti derivano dalla non arbitraria ipotizzabilità (in base a chiari ed obiettivi elementi indiziari) dei reati perseguibili.

Dal ragionamento che precede e che chiarisce la ratio del comma 2 bis si può individuare un fondamentale presupposto per una legittima applicazione della norma: fin dall'inizio (o almeno non alla fine) della verifica tributaria devono emergere chiari ed obiettivi elementi indiziari di illeciti tributari con rilevanza penale.

Nel caso che qui interessa, invece, risulta che la verifica che ha portato all'emissione dell'avviso di accertamento è iniziata con l'invio di un questionario notificato in data 15 ottobre 2009 e i fatti costituenti ipotesi di reato sono stati constatati al termine delle operazioni di accertamento conclusasi il 14/12/2011.

La cronologia di quanto precede porta ad una considerazione: l'Ufficio ha intrapreso la verifica (che Lui stesso definisce di particolare complessità, sia in fatto che sotto il profilo giuridico) senza avere non solo elementi di fatto certi (fatispecie che pare però andare oltre il principio espresso dalla Corte Costituzionale) ma nemmeno una probabile possibilità di ottenere un risultato investigativo idoneo a legittimare un raddoppio dei termini.

Non solo. Il controllo è iniziato quando il termine breve di accertamento era già decorso e quindi oltre a mancare i già citati chiari e obiettivi elementi indiziari, non si conosceva ancora l'interpretazione della Corte Costituzionale in riferimento all'autonomia del termine raddoppiato rispetto a quello quadriennale e vi era molta incertezza sulla possibilità di notificare un valido avviso di accertamento con la contestazione di reati tributari penali dopo la scadenza del termine di cui al comma 1 dell'art. 43 del DPR 600/73.

Considerato quanto precede è ragionevole che possa sorgere il dubbio in merito all'aver, l'Ufficio, iniziato il controllo sulla base di fatti che siano obiettivamente riscontrabili da parte di un pubblico ufficiale (...) per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale ovvero se non vi sia stata invece una valutazione discrezionale e meramente soggettiva.

B) L'avviso di accertamento è stato emesso in data 12 dicembre, cioè prima della conclusione dell'indagine e senza che fossero ancora emersi (o almeno non erano ancora certi nella valutazione dell'Ufficio) gli illeciti di rilevanza penale, che come già detto in precedenza sono stati constatati al termine della verifica.

Anche in questo caso è la cronologia dei fatti che obbliga ad una riflessione: la notifica dell'avviso di accertamento è avvenuta in concomitanza con la chiusura dell'indagine (14 dicembre) ma la

materiale redazione dell'atto è avvenuta due giorni prima, quando ancora non si era verificato il presupposto per un legittimo raddoppio dei termini.

Posto che con la notifica (per quanto qui interessa) si porta semplicemente a conoscenza del contribuente una determinata contestazione con conseguente pretesa tributaria, sorgono dubbi sulla validità di un atto la cui motivazione deve essere ritenuta rappresentativa soltanto di una possibile (ma non accertata) situazione idonea a legittimare il raddoppio dei termini.

E non è chiaro nemmeno come l'Amministrazione Finanziaria possa affermare che non avrebbe potuto operare alcuna fondata notizia di reato senza prima aver contestato il superamento delle soglie previste per legge: tale superamento, ragionevolmente, non sarà stato calcolato e quindi scoperto solo al momento della redazione dell'avviso di accertamento, bensì si sarà rivelato nel corso dell'indagine con successiva formalizzazione al momento di emissione dell'atto impositivo.

Quanto precede porta quindi a ritenere l'operato dell'Ufficio tardivo (o almeno non tempestivo) in riferimento all'inoltro della denuncia; atto, questo, che avrebbe dovuto precedere l'emissione dell'avviso di accertamento ed esservi allegato, sia per rispettare un'estensiva interpretazione del comma 1 dell'art. 7 della Legge 212/2000 sia, soprattutto, per far comprendere al contribuente (e consentirgli quindi una maggior tutela del proprio diritto di difesa) quali erano i fatti di rilevanza penale comunicati alla Procura della Repubblica che determinavano l'applicazione di una norma per lui fortemente penalizzante.

Da quanto in precedenza indicato emerge un contesto con qualche dubbio ed incertezza sulla piena legittimità dell'operato dell'Ufficio, e non solo per aspetti procedurali.

Si rende però necessario, in ossequio a quanto disposto dalla Corte Costituzionale nella già citata sentenza, verificare anche il merito della vicenda e quindi valutare se nelle operazioni poste in essere dalle varie società coinvolte e dal Ricorrente vi è stata interposizione fittizia con conseguente applicazione dell'art. 37 del DPR 600/73.

L'Ufficio ritiene che non vi possano essere dubbi in proposito perché il soggetto interposto (Omissis) non ha tratto alcun vantaggio dall'operazione realizzata e interviene nel contratto ma non è parte contrattuale (...) è inattiva, passiva, senza volontà, non fa che prestare il nome.

Il Collegio non condivide tale valutazione.

Innanzitutto è necessario evidenziare che la (Omissis) dall'operazione compiuta (acquisto quote, incasso dividendo e successiva cessione delle partecipazioni) un vantaggio certamente l'ha avuto perché dal punto di vista finanziario risulta una differenza attiva di alcune migliaia di euro ma soprattutto perché ha maturato un rilevante credito d'imposta; credito che l'Ufficio ritiene inesistente per essere stato realizzato con operazioni illegittime ma che invece esiste, se viene riconosciuta la correttezza delle operazioni societarie contestate.

Ma anche gli altri soggetti che sono stati parte dell'operazione ne hanno tratto dei vantaggi e quindi non solo non si può affermare che gli effetti dell'operazione si sono prodotti solo a favore dell'interponente, ma anche che la loro esistenza esclude (né l'Ufficio è riuscito a darne prova convincente) che vi fosse un accordo simulatorio. Con la conseguenza che tutti i soggetti parte dell'operazione hanno effettivamente partecipato e voluto ottenere un determinato risultato.

Non bisogna poi sottovalutare anche alcuni altri aspetti che sostengono la valutazione del Collegio: tutte le operazioni (ovvero i loro effetti) sono stati oggetto o di dichiarazione o di deposito o di registrazione e quindi nulla è stato nascosto, tutte hanno avuto un preciso riscontro finanziario sui rapporti bancari dei vari soggetti e il Ricorrente non ha mai avuto alcun ruolo in (Omissis) con la conseguenza che l'affermazione dell'Ufficio che di tale Società fosse il dott. (Omissis) amministratore di fatto per conto di (Omissis) non solo non è stata dimostrata ma ha trovato totale smentita nel fatto che la sanzione a suo tempo comminata ex art. 9 del decreto 472/97 è stata revocata.

Quanto precede induce a ritenere illegittima la presunzione di interposizione fittizia, con conseguente inapplicabilità del comma 3 dell'art. 37.

Con la conseguenza che nel comportamento del Ricorrente viene a mancare la violazione di una specifica norma antielusiva e codificata dalla legge. E gli si possa eventualmente quindi solo opporre l'abuso del diritto, cioè l'aver posto in essere un comportamento mirato ad ottenere soltanto un risparmio fiscale senza che vi fossero sufficienti giustificazioni economiche. Ad una simile valutazione però, come da giurisprudenza della Corte di Cassazione (in ultimo la recentissima sentenza n. 33187/2013), consegue che l'abuso del diritto non costituisce fattispecie penalmente rilevante perché il diritto penale tributario non sanziona qualsiasi comportamento finalizzato al risparmio di imposta.

Il ricorso deve quindi essere accolto perché mancando una fattispecie penalmente rilevante risulta carente di motivazione e tardivo oltre il termine di cui all'art. 43 comma 1 del DPR 600.

Le spese di causa vanno compensate per la particolare natura della vertenza.

La Commissione

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Ravenna, il 28 marzo 2013.

Depositata in Segreteria l'11 settembre 2013.