

COMM. TRIB. PROVINCIALE BRESCIA - 85/07/2011

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Brescia 1, ha notificato alla società "OEMB Elettromeccanica SPA in liquidazione" avviso di accertamento nr. Omissis avente ad oggetto l'accertamento dell'insussistenza delle operazioni che hanno portato all'attribuzione alla società verificata di utili assistiti da credito d'imposta per € 463.590,00 con redditi di partecipazione attribuiti per € 900.000,00.

La società ricorrente, nel chiedere la nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione e di prova ed in quanto derivante da un accertamento principale emesso dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 1, nonché la nullità dello stesso in presenza di operazioni regolarmente eseguite e documentate, rileva che:

a* l'accertamento è nullo per difetto di motivazione in quanto motivato per relationem all'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio di Milano 1 senza essere stato allegato ed in quanto, ex art. 42, comma 3, del DPR 600/73, privo di tutti gli elementi essenziali previsti dalla legge;

b* è inapplicabile l' art. 43 del DPR 600/73 per intervenuta decadenza dei termini per l'accertamento;

c* la ricorrente è totalmente estranea ai fatti emersi e relativi alle società del "Gruppo Mythos" e le presunte irregolarità di terzi non sono riconducibili alla ricorrente stessa in ordine alla legittimità dei dividendi percepiti.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi nel giudizio, nel chiedere di respingere il ricorso, controdeduce come segue:

- la motivazione dell'accertamento è legittima e riproduce il contenuto essenziale del documento richiamato, con atto citato dell'Ufficio di Milano che, comunque, era nella materiale disponibilità della società ricorrente, tanto è vero che l'ha prodotto, altresì, in giudizio e, in più, l'ha opposto in sede giurisdizionale;

- la notizia di reato è stata trasmessa alla Procura della Repubblica di Brescia nei termini, in data 28.12.08, quindi nella piena vigenza degli ordinari termini di accertamento, in più tale implicazione penale emergeva pure nell'atto richiamato;

- l'accertamento è stato emesso ai sensi dell'art. 39, c. 1, del DPR 600/73, in presenza di fittizietà delle operazioni a monte dell'attribuzione del dividendo che è ravvisabile nella complessa organizzazione posta in essere dalle società del "Gruppo Mythos", in presenza, altresì, di operazioni straordinarie e la contabilizzazione di costi a fronte di operazioni inesistenti, in più, la ricorrente non ha spiegato la motivazione economica che possa giustificare un investimento in una società con attività completamente diversa (coltivazioni) rispetto a quella svolta;

- l'operazione economica è stata posta in essere dalla ricorrente esclusivamente per ottenere un forte e garantito risparmio di imposta, con l'intento di frodare il fisco attraverso atti simulati, solo apparentemente leciti, con dolo specifico di evasione o di indebito rimborso. Con memoria depositata il 07.07.10, la società ricorrente insiste nell'accoglimento dei motivi di ricorso e nel confermare la sua estraneità alle eventuali complesse ed articolate operazioni poste in essere da terzi, non conosciute, non conoscibili e non imputabili alla stessa ricorrente, rileva:

- che i termini di accertamento erano scaduti, tenuto conto che il raddoppio dei termini è consentito solo se è iniziata l'azione penale e non in presenza di semplice comunicazione della notizia di reato;

- che l'operazione di "dividend wasching" era all'epoca assolutamente lecita tanto è vero che con la Legge nr. 248 del 02.12.05 il Legislatore è intervenuto a modificare le norme di arbitraggio fiscale prevedendo l'indeducibilità delle minusvalenze sui dividendi non tassati.

In ossequio all'ordinanza disposta dalla Commissione alla pubblica udienza del 30.09.10, la società ricorrente ha depositato prova del tentativo di integrazione del contraddittorio con la società partecipata al 100% "Gino Società Semplice", con notifica del 24.11.10 riuscita nei confronti dell'amministratore Sa. Ga. e, invece, fallita nei confronti della società per irreperibilità del destinatario.

Alla pubblica udienza del 28.04.11 le parti si sono riportate alle rispettive motivazioni in atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Non è oggetto di contestazione tra le parti la circostanza che nell'anno 2003 la società ricorrente ha ricevuto dalla partecipata "Gi. S.S." l'attribuzione di un reddito di € 900.000,00 accompagnato da un credito d'imposta di € 463.590,00, con successiva cessione della partecipazione nella stessa annualità 2003.

La società ricorrente dimostra, infatti, in giudizio di aver ricevuto dalla società partecipata la "dichiarazione del rappresentante legale della società" di attribuzione di utili di partecipazione, correlati da credito d'imposta, e di aver effettivamente incassato la somma di € 900.000,00 con contabile di versamento di assegno circolare. L'operazione di "dividend wasching" posta in essere dalla società ricorrente è consistita, così, in un acquisto di una quota totalitaria di partecipazione in una società semplice, con incasso di dividendi accompagnati da credito d'imposta e da una successiva dismissione della stessa partecipazione.

L'avviso di accertamento è stato notificato oltre i termini previsti dal comma 1 del DPR 600/73, il 02.11.09 al liquidatore e in data 10.11.09 alla società ricorrente, e la motivazione precisa, tra gli altri, che l'accertamento si fonda sull'art. 43 del DPR 600/72, così come modificato dal DPR 226/06, indicando pure che l'Agenzia di Milano aveva già provveduto ad effettuare denuncia di notizia di reato ex art. 331 c.p.c.:

1) per la partecipazione alla formazione di documenti per operazioni inesistenti ex art. 8 del D.Lgs nr. 74/2000;

2) per evasione di imposte di un ammontare superiore ai limiti previsti dagli artt. 3 e 4 dello stesso decreto legislativo.

La società ricorrente dimostra di aver ben compreso i motivi dell'accertamento, sebbene l'atto notificato faccia riferimento ad un altro documento non contestualmente notificato, comunque noto alla stessa, in più la motivazione, in ogni caso, indica i fatti per i quali l'Ente Impositore ha ritenuto di effettuare l'accertamento ed espone gli assunti ed i motivi sui quali l'accertamento si fonda.

L'avviso di accertamento non richiama il PVC della G.d.F. di Milano sul quale, sostanzialmente, si fonda l'accertamento (con controdeduzioni prodotto a stralcio in giudizio dall'Agenzia), i cui fatti e motivi sono però stati esposti nella motivazione dell'atto notificato.

Preliminarmente va pertanto rigettato il motivo di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

Sul secondo e terzo motivo di ricorso, si deve rilevare che l'Agenzia delle Entrate ha prodotto in giudizio copia della raccomandata, datata 18.12.08, inviata dall'Agenzia delle Entrate di Milano alla Procura della Repubblica di Brescia, ricevuta il 29.12.08, con la quale ha dato notizia di reato nei confronti della società ricorrente, senza però precisare l'annualità fiscale ed evidenziando solo il delitto ex art. 4 del D.Lgs 74/2000 e non gli altri indicati, per contro, solo nell'avviso di accertamento.

L'art. 43, comma 1, del DPR 600/73 stabilisce che gli avvisi di accertamento vanno notificati, pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata presentata, pertanto, nel caso di specie, entro il 31.12.2008.

Con il D.L. nr. 223/06 è stato previsto il raddoppio dei termini per l'accertamento: "in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs 74/2000".

L'Agenzia delle Entrate si è avvalsa di tale maggior termine indicando nell'avviso di accertamento le violazioni riconducibili ai reati previsti da tale decreto legislativo. Dal tenore letterale dell'aggiunto comma 3 all'art. 43 del DPR 600/73 si evince che non vi è la necessità, per usufruire del raddoppio dei termini, che sia inoltrata la denuncia penale all'Autorità Giudiziaria, e nemmeno che, come ritiene la parte ricorrente, sia iniziata l'azione penale.

Infatti, a parere di questa Commissione, il Legislatore ha previsto tale raddoppio solo per il fatto che sia stata commessa una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per reati previsti dal D.Lgs 74/2000, con termini ordinari di decadenza ancora pendenti alla data di entrata in vigore del D.L. nr. 223/06.

Il secondo presupposto (la pendenza) si è sicuramente verificato.

Per il primo presupposto, individuato ed esposto dall'Ente Impositore nell'avviso di accertamento, la sussistenza degli illeciti penali deve essere vagliata dal Giudice Tributario, sulla base di prove che devono essere offerte in giudizio, anche riguardo il richiesto comportamento doloso del contribuente.

I delitti fiscali presuppongono, infatti, l'esistenza di un dolo specifico, la cui prova deve essere data nel giudizio tributario dall'Ente Impositore, da un lato, non essendo indispensabile né la comunicazione né l'iscrizione né l'avvio dell'azione penale e non essendo altresì indispensabile attendere un giudicato definitivo penale, che potrebbe non formarsi per possibili patteggiamenti e, soprattutto, per prescrizioni.

Riguardo il primo reato ex art. 8 del D.Lgs 74/2000, indicato dall'Agenzia, questa si limita a produrre in giudizio solo uno stralcio del PVC della G.d.F., Comando Nucleo Provinciale PT Milano (pag. 118 di 209), dal quale emerge solamente che tale società "Principium" ha distribuito dividendi nell'anno 2003, conseguiti nel 2001, alla "Gi. Società Semplice" e che quest'ultima ha trasferito per trasparenza l'intero suo reddito alla società ricorrente, unitamente al credito d'imposta limitato.

L'art. 8 del D.Lgs 74/2000 riguarda il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ma nulla al riguardo ha prodotto in giudizio l'Agenzia delle Entrate a sostegno delle asserite operazioni artificiose o contabilizzazioni di costi a fronte di fatture inesistenti poste in essere dalle società del "Gruppo Mythos", senza trascurare che non vi è altresì prova che la società ricorrente abbia partecipato a tale disegno criminoso.

Riguardo agli altri reati, ex artt. 3 e 4 dello stesso D.Lgs 74/2000, l'Agenzia si limita ad affermare che la società ricorrente ha evaso imposte superando i limiti ivi previsti, senza alcunché altro indicare e documentare.

L'art. 3 del D.Lgs 74/2000 riguarda reati da dichiarazione fraudolenta mediante artifici ed il delitto implica la necessaria violazione degli obblighi connessi alla tenuta delle scritture contabili previste dalla legge, richiedendo che le stesse si siano tradotte in esposizione di dati non corrispondenti al vero e che il soggetto agente abbia tenuto una condotta fraudolenta per ottenere il risultato ultimo rappresentato dall'evasione d'imposta, in più, con imposta evasa superiore ad € 77.468,53 e, congiuntamente, che la sottrazione ad imposizione sia stata determinata da un ammontare complessivo di elementi attivi o passivi fittizi superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Simile previsione riguarda l'art. 4 del D.Lgs 74/2000 per dichiarazione infedele, senza bisogno della fraudolenza, ma con limiti più elevati di imposta evasa (€ 103.291,38) e di percentuale (10%).

Il reato previsto dall'art. 3 del D.Lgs 74/2000 non si ravvisa, se non altro, in quanto non è stato provato il comportamento fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento, anzi, la società ricorrente ha esposto, provato e motivato il suo comportamento tenuto in occasione della predisposizione della sua dichiarazione annuale dei redditi.

Il reato previsto dall'art. 4 del D.Lgs 74/2000 non si ravvisa, in quanto il comportamento doloso è stato solo delineato e non provato in giudizio, in più, non è dato conoscere gli elementi attivi e passivi dell'annualità fiscale 2003 (elementi definiti dall'art. 1, lettera b), in componenti che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi), tenuto conto, altresì, che non è sufficiente che l'imposta evasa superi una certa soglia ma necessita, altresì, che l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

L'Agenzia delle Entrate non produce in giudizio sufficienti elementi di prova a sostegno dei suoi assunti, tra gli altri, che la società ricorrente abbia partecipato, sia pure indirettamente, alla formazione di documenti per operazioni inesistenti delle società "Gruppo Mythos", e che abbia tenuto un comportamento fraudolento e/o doloso per i reati indicati, se non la circostanza di essersi approfittata di un operazione di "dividend washing", al tempo legittima, tanto è vero che solo successivamente tale operazione è stata regolamentata in differente maniera per evitare ingenti e facili risparmi d'imposta (Legge nr. 248/05).

È solo il caso di osservare che, a parere di questa Commissione, operazioni rientranti nell'elusione fiscale e/o nell'abuso del diritto, non caratterizzate da requisiti della fraudolenza, non comporterebbero violazioni riconducibili al D.Lgs 74/2000, in più che solo con il D.L. nr. 223/06 è stato aggiunto al D.Lgs 74/2000 l'art. 10 quater (indebita compensazione).

Il ricorso va accolto e per il principio della soccombenza con condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento a favore della ricorrente delle spese di giudizio che si liquidano in complessivi € 4.000,00, oltre oneri di legge, di cui € 2.500,00 per onorari, € 1.000,00 per indennità ed € 500,00 per spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di lite che liquida in euro 4.000,00.