



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI VICENZA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>TOMASELLI</u>	<u>FIorenZO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>MAURO</u>	<u>ANTONIO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>DE BIASE FREZZA</u>	<u>COSTANZA</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1202/2015
depositato il 09/09/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T6503AF00578/2015 IRES-ALTRO 2011
contro:
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

GIOVANARDI ANDREA
BORGO SANTA LUCIA , 5 36100 VICENZA VI

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 1202/2015

UDIENZA DEL

01/12/2016 ore 15:00

N°

76/02/2018

PRONUNCIATA IL:

1 DIC. 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

24 GEN. 2018
Il Segretario

(SALERNO ANNA)

R.G.R. 1202/2015

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Vicenza, ha emesso l'avviso di accertamento n. T6503AF00578/2015, Prot. n. 17466/2015, relativo a l'es periodo di imposta 2011 e notificato in data 9 marzo 2011, con il quale avanza una pretesa impositiva di € 49.541,00, oltre a sanzioni ed interessi.

Il provvedimento scaturisce dalla verifica avviata il 13 giugno 2012 dalla Guardia di Finanza, Nucleo di Polizia Tributaria di Vicenza, le cui risultanze sono riportate nel processo verbale di constatazione elevato in data 18 dicembre 2012. I verificatori rilevavano che dall'esame del bilancio della verificata, risultano finanziamenti concessi a favore della società controllata e che dalla documentazione esibita dalla Società risulta che i finanziamenti registrati nel conto Finanziamenti a società controllata hanno natura di prestiti infruttiferi.

La verificata, ha ottenuto disponibilità finanziarie principalmente dagli istituti di credito il cui costo per gli interessi passivi è stato interamente dedotto dalla Società ai sensi dell'art. 96 del TUIR. in quanto non eccedente il 30% del R.O.L..

Il presentava, al contrario, un elevato grado d' indebitamento, sia nei confronti delle società controllanti/collegate, tra cui la ricorrente che degli istituti di credito e a differenza della controllante, il non ha potuto dedurre l'ingente costo per interessi passivi, rinviando l'eccedenza agli anni successivi.

Con ricorso notificato in data 04/08/2015 la società ha impugnato il suddetto avviso di accertamento, esponendo

Vizi di natura sostanziale:

- 1) Illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto una contestazione di antieconomicità non può di certo giustificare l'assoggettamento a tassazione di proventi meramente figurativi. Violazione dell'art. 53 Cost..
- 2) Infondatezza dell'assunto accusatorio secondo cui, nel caso di specie, sarebbe riscontrabile un comportamento antieconomico. Esistenza di un effettivo interesse economico da parte della nel concedere credito alla propria controllata. Conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento.
- 3) Illegittimità dell'atto impositivo per carenza di presupposto. La ricostruzione prospettata dai verificatori non è idonea a dimostrare l'esistenza di una condotta antieconomica: E' la stessa legge a

escludere che possa essere considerata come tale la deduzione degli interessi passivi connessi al finanziamento della controllata entro i limiti del risultato operativo lordo non sfruttato per la deduzione dalla controllante, laddove permette siffatta facoltà nell'ambito del consolidato. Assenza di vantaggi fiscali indebiti.

4) L'impossibilità di riscontrare un indebito vantaggio fiscale deriva, altresì, dal fatto che la _____, se avesse contratto direttamente i prestiti concessi dagli istituti finanziari, avrebbe potuto portare in deduzione gli interessi passivi nelle annualità successive rispetto a quelle accertate.

5) Illegittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società per violazione e falsa applicazione dell'art. 39, co. 1, lett. d), del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. Gli elementi addotti dall'ufficio non costituiscono presunzioni gravi precise e concordanti della mancata dichiarazione di componenti positive di reddito. Violazione dell'art. 41 cost.

6) Illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione del divieto di doppia imposizione di cui agli artt. 67 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e 163 del t.u.i.r. indebito arricchimento dell'erario ex art. 2033 c.c.

Vizi di carattere procedimentale

7) Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 37 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, applicabile analogicamente al caso di specie. Conseguente nullità dell'avviso di accertamento.

8) Illegittimità dell'avviso di accertamento per insufficienza della motivazione.

9) Sulla sottoscrizione dell'atto accertativo. Illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto sottoscritto da funzionario privo di potere.

10) Illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'obbligo di motivazione. Acricità del rinvio al P.V.C. della Guardia di Finanza. Inammissibile delegazione dell'attività accertativa alla Guardia di Finanza, organo meramente ausiliario. Violazione degli artt. 33, co. 3, del d.p.r. n. 600 del 1973 e 63, co. 1, del d.p.r. n. 633 del 1972.

11. Inesistenza/nullità dell'avviso di accertamento impugnato per inesistenza nullità della notificazione.

12. Ancora sull'inesistenza nullità dell'avviso di accertamento impugnato per inesistenza nullità della notificazione. La notifica è avvenuta prescindendo dai moduli previsti, in materia, dal legislatore.

13. Illegittimità/nullità dell'avviso di accertamento impugnato per plurime violazioni del disposto di cui all'art. 29, co. 1, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, fra cui l'omessa indicazione del responsabile del procedimento. Violazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000.

13.1. Illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per mancata indicazione del responsabile del procedimento in merito alla funzione esattiva dell'atto impugnato.

Sulle sanzioni

14. Non irrogabilità delle sanzioni per carenza dell'elemento soggettivo.

15. Illegittimità della pretesa sanzionatoria contenuta nell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 12, co. 5, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Conclude il ricorrente in via principale: dichiarare l'illegittimità, totale o parziale, e per l'effetto l'annullamento, totale o parziale, dell'avviso di accertamento impugnato e ogni altro atto presupposto, connesso o successivo; in ogni caso condannare l'Agenzia delle Entrate alla restituzione delle somme eventualmente percepite nelle more del giudizio, maggiorate di interessi legali, ed al pagamento delle spese di giudizio ex art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Si costituisce con proprie controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate in data 21 ottobre 2015 contestando integralmente ed analiticamente tutto quanto prospettato ex adverso.

Conclude per il rigetto del ricorso proposto e, per l'effetto, la conferma dell'avviso di accertamento emesso;

Con vittoria delle spese processuali come da nota spese allegata.

OSSERVA LA COMMISSIONE

Quanto all'eccezione riguardante la contesta legittimazione del Capo Area Medie Dimensioni,

, della Direzione Provinciale di Vicenza, il ricorso va respinto. L'Ufficio ha depositato la delega.

Va detto che l'avviso di accertamento è nullo se manca la sottoscrizione del direttore provinciale, titolare capo dell'ufficio, o di altro impiegato della carriera direttiva, come ad esempio il capo area, da lui delegato.

Vista sul punto la contestazione da parte del contribuente, l'Agenzia ha dimostrato la presenza di delega, dalla quale si evince che l'avviso di accertamento in esame è stato sottoscritto da _____, il

quale ha firmato su delega del Direttore Provinciale. Lo stesso, era, quindi, appositamente delegato dal Direttore Provinciale alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento. L'art. 42 del DPR n.600/73 prevede in maniera chiara ed inequivocabile che l'avviso di accertamento possa essere sottoscritto dal direttore o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Anche l'eccezione sul difetto di motivazione derivante dall'acritico recepimento del PVC da parte dei funzionari accertatori va respinta.

Al riguardo, il ricorrente non ha formulato una critica seria ai suddetti indizi riscontrati dalla Guardia di Finanza e recepiti nell'atto impugnato, ma ha sostanzialmente inteso contestare le legittimità dell'utilizzazione degli accertamenti eseguiti dalla G.di F., eccependo un asserito "difetto di competenza funzionale" ascritto all'Agenzia delle Entrate per aver essa rinunciato alla valutazione critica degli elementi posti a fondamento dell'atto impositivo, limitandosi a richiamare gli esiti delle verifiche contenuti nel P.V.C. della G.di F.

Occorre confermare l'orientamento consolidato della Corte per cui, nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (Cass., ord. n. 9032/13).

In tema di notifiche la Corte di Cassazione, in linea con la decisione delle Sezioni Unite n. 14196/2016, ha confermato che il concetto di "notifica inesistente" è da riservare a ipotesi eccezionali, ovvero quando nessun atto sia stato consegnato all'ufficiale giudiziario, ovvero quando quest'ultimo nessun atto abbia potuto consegnare al destinatario. Di inesistenza della notificazione, dunque, può parlarsi solo quando l'atto venga restituito puramente e semplicemente al notificante.

La Commissione non condivide le argomentazioni del ricorrente, considerando che la circostanza invocata non comporta l'inesistenza ma nulla la notifica. L'elemento discriminante tra notifica nulla e notifica inesistente è costituito dalla circostanza, per l'ipotesi di nullità, che la costituzione o l'opposizione del destinatario dell'atto sana il vizio (per il principio secondo cui, così facendo, si dimostra che la notificazione ha raggiunto il suo scopo).

Mentre la notifica inesistente non può mai essere sanata, benché fatta rilevare dalla controparte e quindi ci si può anche difendere in giudizio per far rilevare al giudice la presenza del vizio nella notifica, senza timore di sanarlo;

In altre parole, la nullità è la regola; l'inesistenza è l'eccezione.

La Cassazione inoltre ha avuto modo di pronunciarsi su una notifica in busta e senza relata: non è inesistente ma solo nulla.

Ai fini della regolarità della notificazione di atti del processo tributario effettuata in via diretta, a mezzo del servizio postale, non è richiesta la compilazione della relata di notifica.

Inoltre, nel caso di utilizzo, per la trasmissione dell'atto, della busta chiusa in luogo del plico, la notificazione - quando l'atto venga ricevuto dal destinatario - non è inesistente, ma solo nulla, con possibilità di sanatoria anche mediante ordine di rinnovazione da parte del giudice.

Questi, in estrema sintesi, i due principi di diritto desumibili dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 8846/2010, che ha fornito chiarimenti sul tema della notificazione a mezzo posta nel contenzioso tributario.

Con decorrenza 01/10/2011 gli accertamenti fiscali non sono più atti impositivi, ma impositivi, ossia atti esecutivi, per cui non è più necessario notificare la cartella di pagamento.

L'avviso di accertamento così composto deve recare l'indicazione del funzionario responsabile, l'Ufficio competente al riesame, informazioni sulle modalità di pagamento, sanzioni e ricorso (art. 7 L. 212/2000); pertanto il responsabile del procedimento è il funzionario indicato in calce all'avviso.

Infine per quanto riguarda l'aggio di riscossione richiesto nella misura dell'8%, secondo la ricorrente lo stesso sarebbe del tutto ingiustificato nel caso dell'accertamento esecutivo.

L'eccezione è irrilevante al fine della soluzione della presente controversia che, diversamente, attiene alla legittimità delle maggiori imposte Ires, Irap e Iva, accertate nei confronti della società.

L'aggio non è oggetto della materia del contendere e, pertanto, non potrà costituire neppure oggetto della pronuncia del Giudice.

Con riferimento, poi, alla mancata indicazione degli interessi si osserva per questa Commissione è sufficiente la norma di legge citata nelle avvertenze dell'atto, ossia l'art. 20 del DPR n. 602/73, per addivenire al calcolo degli interessi dovuti.

Nel merito. Negli accertamenti fiscali un ruolo determinante hanno senz'altro gli orientamenti della Cassazione.

Uno di questi orientamenti, ormai consolidato, è quello secondo il quale l'Amministrazione Finanziaria può sindacare l'antieconomicità dei comportamenti tenuti dai contribuenti in relazione ad alcune operazioni commerciali, per cui, in mancanza di validi argomenti, legittimamente l'Ufficio può ritenere che l'antieconomicità del comportamento del contribuente è sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie.

Infatti, in una recente sentenza, appartenente a questo orientamento, la Suprema Corte di Cassazione (sentenza n.10802 del 24/7/2002, sezione V) così si esprime: *"In tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art.39, primo comma, lettera d) del D.P.R. n.600 del 1973 (n.d.r. trattasi dell'accertamento induttivo); a tale riguarda il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatica di possibili violazioni di disposizioni tributarie."*

La ricorrente, nel tentativo di giustificare l'operazione, invoca che la stessa è stata dettata dalla necessità di garantire l'equilibrio economico, ma non specifica che cosa effettivamente intenda con questa affermazione.

L'operazione di finanziamento a catena ha consentito invece di effettuare un arbitraggio fiscale spostando l'onere degli interessi passivi da una società con ROL incapiente ad una società con ROL capiente.

Il vantaggio fiscale per la controllante è evidente quanto indebito, posto che le due società non hanno optato per il regime di consolidato nazionale e la circostanza è di assoluto rilievo. In definitiva l'assetto debitorio della società ha consentito alla stessa di dedurre una posta passiva altrimenti non immediatamente deducibile e, conseguentemente, di abbattere il reddito imponibile nell'anno di imposta considerato.

Anche le eccezioni di cui al punto 4 va respinta, poiché ogni periodo di imposta è autonomo, sicché le eventuali deduzioni future sono del tutto irrilevanti in relazione alla materia del contendere e ciò tanto più se si considera che la dinamica della deducibilità degli interessi deve essere osservata con riferimento anche e soprattutto al reddito imponibile della società mutuante che è l'unica destinataria dell'avviso di accertamento.

Ne deriva che lo spostamento di materia imponibile da una società all'altra in ragione della minimizzazione del carico fiscale e senza alcuna valida ragione economica appare allora ancor più evidente laddove è la stessa ricorrente ad ammettere di avere sovvertito le ordinarie regole di deducibilità degli interessi passivi anticipando la stessa in periodi d' imposta precedenti e interponendo un soggetto mutuante nella catena di finanziamento.

Con la quinta eccezione, controparte afferma la mancanza dei requisiti di gravità precisione e concordanza degli elementi presuntivi raccolti dall' Ufficio.

L'utilizzo dello strumento accertativo analitico-induttivo è legittimo anche in presenza di una sola presunzione purché dotata dei requisiti di gravità e di precisione.

La gravità della presunzione si rileva dal contegno complessivo della parte che ha antieconomicamente concesso dei finanziamenti senza interessi alla società controllata e che per fare ciò ha fatto ricorso a sua volta, a finanziamenti bancari.

Sul punto questa Commissione condivide l'orientamento della CTP di Venezia, richiamata dall'Ufficio (79/5/2013) che in un caso analogo a quello in esame ha rilevato che *" Al riguarda va considerata tra l'altra che le società normalmente costituite mirano a creare profitti, che passano a pramanare sia da attività lavorative sicuramente produttive sia da investimenti bancari, pertanto appare improbabile pensare a finanziamenti eragati in via del tutta gratuito e salamente compensati dall'acquisto di merce ad un prezzo ridatta. Trattasi evidentemente di compartamenta antiecanamica in quanta, a fronte di natevale espasiziane finanziaria, la Società ricorrente ha concesso ingenti somme di danara alle società contrallate senza alcun canteggia di interessi "*.

Anche il sesto motivo del ricorso va respinto in quanto l'eccezione è priva di fondamento.

Parte ricorrente non ha indicato quale sarebbe il medesimo presupposto d'imposta da cui scaturirebbe la doppia imposizione. E' ammesso dall'ordinamento che, in determinati casi, soggetti diversi siano tenuti a versare imposte in relazione ad uno stesso presupposto impositivo.

Anche l'eccezione d' illegittimità per violazione della norma di cui all'art. 37bis che riguarda, l'ipotesi di elusione fiscale non ricorrono nel caso di specie dove è invece contestata l'antieconomicità del contegno tenuto dalla società quale sintomo di evasione fiscale; non è ,infatti, contestato un indebito risparmio di imposta, ma una omessa dichiarazione di ricavi.

Nella fattispecie in presenza di finanziamenti di notevole importo concessi dalla società ricorrente a società controllate, senza l'applicazione di alcun interesse attivo, stante l'antieconomicità dell'operazione, il finanziamento infruttifero è stato effettuato al solo scopo di evasione.

In tale ipotesi spettava al contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza di una valida ragione economica tale da smentire la supposta antieconomicità dell'operazione. La circostanza che i finanziamenti infruttiferi siano stati rilasciati a società controllate non basta certo a giustificare la regolarità dell'operazione, anche in considerazione del fatto che a fronte dei crediti concessi la ricorrente si è indebitata nei confronti della banca e dunque non vi è dimostrazione che l'infruttuosità dei finanziamenti sia stata controbilanciata da un ben preciso interesse economico di gruppo.

Dunque l'operato dell'Ufficio che recupera a tassazione gli interessi attivi, appare legittimo.

Alla luce di quanto detto il ricorso deve essere respinto.

Per quanto riguarda l'irrogazione delle sanzioni, per il fatto che si tratti di violazioni della stessa indole che sono state commesse in periodi d'imposta diversi, questa Commissione ritiene che si possa applicare l'istituto della continuazione, accogliendo sul punto il ricorso.

Le spese seguono la parziale soccombenza della ricorrente a carico del quale si liquidano, nella misura di metà, in favore dell'Ufficio, e pertanto in Euro 1.000,00, dichiarando compensata la restante metà.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso limitatamente alle sanzioni, mandando all'Ufficio per la rideterminazione delle sanzioni e degli accessori ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs n. 472/1997.

Respinge il ricorso nel merito. Condanna la società al pagamento della metà delle spese liquidate nel già ridotto importo di €.1.000,00 in favore dell'Ufficio, compensata la restante metà.

Vicenza, 1 dicembre 2016

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

