

C.T. Prov. Milano 25.3.2015 n. 2823/8/15

### **Svolgimento del processo**

In data 20.6.2014 la Direzione provinciale 1 di Milano notificava alla G.P. srl in liquidazione l'avviso di accertamento n. [Omissis] con cui l'amministrazione finanziaria aveva accertato che la stessa G., per il tramite delle società estere ALFA e BETA INC., aveva distribuito utili per complessivi Euro 9.495.526,00, in totale esenzione d'imposta, ai propri soci persone fisiche, effettivi beneficiari delle suddette somme, in proporzione alle quote di partecipazione societarie detenute nella stessa.

In data 25.6.2014 l'ufficio notificava alla società l'invito a comparire di cui all'art. 5 comma 1 del DLgs. n. 218 del 1997 a cui la società aderiva ai sensi del comma 1-bis dell'art. 5 citato DLgs. n. 218 del 1997.

Sulla scorta della ricostruzione sopra richiamata - cui l'odierna ricorrente aderiva - con l'atto impositivo oggetto del ricorso in esame notificato il 30.7.2014, l'Ufficio riprendeva a tassazione le ritenute a titolo di imposta non operate e non versate dalla G.P. Srl a fronte della distribuzione di utili effettuata dalla stessa nei confronti dei propri soci persone fisiche detentori di partecipazioni non qualificate.

In data 11.11.2014 la società presentava ricorso avverso l'avviso di accertamento n. [Omissis] con cui l'ufficio aveva recuperato le ritenute omesse relativamente agli utili distribuiti ai sigg. ri A. e N. L., detentori di partecipazioni non qualificate nella G.P. srl in liquidazione, nonché avverso il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, per i seguenti motivi:  
1) Illegittimità dell'avviso per violazione e falsa applicazione degli artt. 27 comma 1 e 64 del DPR n. 600 del 1973 in combinato disposto con gli artt. 13-bis del DL n. 78 del 2009 e 14 L. n. 350 del 2001;

2) Illegittimità dell'avviso per violazione e falsa applicazione degli artt. 13-bis del DL n. 78 del 2009 e 14 L. n. 350 del 2001: errata interpretazione del contenuto delle dichiarazioni riservate presentate dai due soci A. e N. L.;

3) In via subordinata: illegittimità dell'irrogazione della sanzione per violazione dell'art. 6, comma 2, del DLgs n. 472 del 1997.

4) violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 2, comma 2, DLgs n. 471 del 1997 e 13, comma 1, del DL n. 471 del 1997: illegittimità della contestazione - in relazione alla medesima fattispecie - delle sanzioni per omessa dichiarazione e omesso versamento;  
5) violazione dell'art. 17, comma 1, DLgs. n. 472 del 1997. Illegittimità delle contestazioni con atto separato;

Si costituiva con rituali contra deduzioni l'Agenzia delle Entrate la quale chiedeva il rigetto dei ricorsi.

Nel corso dell'udienza del 10.3.2015, veniva disposta la riunione dei due ricorsi, ed all'esito le parti

- previa discussione orale - si riportavano alle conclusioni già illustrate nei rispettivi atti difensivi. La Commissione riservava la decisione alla camera di consiglio.

### **Motivi della decisione**

I motivi di ricorso devono essere rigettati con l'unica esclusione del motivo n. 5) per le ragioni di seguito indicate.

Con il primo ed il secondo motivo, la cui trattazione deve essere effettuata congiuntamente, la ricorrente lamenta che l'Ufficio - sulla base della ricostruzione operata nell'ambito delle indagini penali - avrebbe ritenuto (senza tuttavia provarlo) che tutti i soci della G. avevano percepito utili in esenzione d'imposta per un totale di Euro 9.495.526 e, in ragione di ciò, richiedeva in pagamento alla Società (dopo una prima errata qualificazione e quantificazione dell'imposta dovuta) l'importo delle ritenute non effettuate e non versate dalla stessa in relazione ai soli soci titolari di partecipazioni non qualificate, A. e N. L., nella misura del 12,5% degli utili ad essi distribuiti ai sensi dell'art. 27 comma 1 del DPR n. 600 del 1973.

Secondo la prospettazione della ricorrente sarebbe - tuttavia - errata la negata applicabilità dell'art. 13-bis del DL n. 78 del 2009 e del richiamato art. 14 del DL n. 350 del 2001, escludendo l'opponibilità dello "scudo fiscale" - cui i due soci hanno aderito (cfr. doc. 9 e 10 prod. ricorrente) - anche nei confronti dell'accertamento delle ritenute contestato alla società ricorrente, nonostante il particolare rapporto di sostituzione di imposta che caratterizza la presente vicenda.

In particolare - secondo la prospettazione della ricorrente - sarebbe errata la conclusione assunta dall'Ufficio a fondamento della motivazione dell'atto impositivo contestato, in quanto raggiunta sulla scorta di un mero riscontro letterale delle disposizioni in materia di opponibilità della disciplina sullo scudo fiscale agli atti impositivi emanati in relazione alla somme rimpatriate. A tal fine da parte della ricorrente si sottolinea come l'art. 13-bis del DL n. 78 del 2009 rinvia, in relazione agli effetti della sanatoria *de qua*, alla formulazione dell'art. 14 del succitato DL n. 350 del 2001, il quale stabilisce che: "il rimpatrio delle attività finanziarie effettuato ai sensi dell'art. 12 e nel rispetto delle modalità di cui all'art. 13, a) preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi di imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento alla data di entrata in vigore del presente decreto, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio".

Pertanto, poiché la lettera della norma indica che risultano preclusi gli accertamenti emessi ai danni del dichiarante e dei soggetti "solidalmente obbligati" da tale locuzione deriverebbe che anche nei confronti della ricorrente dovrebbe trovare applicazione tale disposizione, configurandosi, nel caso concreto, una fattispecie di soggetto solidalmente obbligato.

A tale conclusione si giungerebbe - ad avviso della ricorrente - attraverso l'esegesi dell'art. 27 comma 1 del DPR n. 600 del 1973 ove si dispone che: "Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22.12.1986, n. 917, operano con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'art. 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni non qualificate ai sensi della lettera c-bis) del

comma 1 dell'art. 67 del citato testo unico n. 917 del 1986, non relative all'impresa ai sensi dell'art. 65 del medesimo testo unico".

Da ciò deriverebbe, che il rapporto di sostituzione d'imposta avrebbe come conseguenza l'obbligo di effettuazione e versamento della ritenuta in capo al sostituto (la Società), ma dal punto di vista sostanziale, il soggetto effettivamente inciso dall'imposta è il sostituito (cioè i soci). Tale assunto - secondo la ricorrente - non risulterebbe nemmeno smentito nell'avviso di accertamento, all'interno del quale, lo stesso Ufficio finanziario afferma: "(...) Pertanto, la sostituzione tributaria consiste in una "surroga ex lege" di una persona (sostituto) ad un'altra (sostituito), che pur possiede una propria capacità giuridica. Naturalmente il sostituito rimane il reale debitore d'imposta in senso sostanziale, esistendo solo nei suoi confronti - e non anche nei confronti del sostituto - una causa specifica (capacità contributiva), che giustifica il prelevamento, come si ricaverebbe dal disposto dell'art. 64 del DPR n. 600 del 1973". Ad avviso della Commissione i motivi di ricorso n. 1) e 2) sono infondati e come tali devono essere rigettati; nel caso di specie appare evidente, alla luce del citato dato legislativo, che in presenza di dichiarazioni effettuate ai sensi dell'art. 13-bis del DL n. 78 del 2009, l'efficacia delle dichiarazioni sortisce effetti anche nei confronti del soggetto "solidalmente obbligato", e ciò in considerazione del chiaro disposto legislativo.

Occorre peraltro domandarsi se nel caso concreto - in cui viene in considerazione la condotta del soggetto che ha omesso la dichiarazione di alcuni redditi - possa rientrare nell'ambito operativo della locuzione "solidalmente obbligato" anche colui che tali redditi ha erogato, peraltro con modalità che hanno dato origine ad un procedimento penale.

In altre parole occorre domandarsi se in tale concetto possa essere ricompresa anche la condotta di colui che ha commesso una condotta che - sebbene collegata funzionalmente a quella di colui che effettua la dichiarazione - sia da questa distinta ed autonoma. Ad avviso della Commissione la risposta deve essere negativa, in quanto l'odierna ricorrente, non può ritenersi "solidalmente obbligato" con i soci cui ha erogato i dividendi oggetto dell'accertamento, in quanto in qualità di sostituto di imposta è - evidentemente - titolare di un'autonoma posizione fiscale cui conseguono specifici e distinti obblighi rispetto ai soci che percepiscono i dividendi.

Del resto - analizzando la giurisprudenza - il concetto di soggetto "solidalmente obbligato" è stato individuato in casi ben diversi da quello del sostituto di imposta nel cui ambito si può collocare l'odierna ricorrente rispetto alla posizione dei soci dichiaranti; il sostituto d'imposta - pertanto - non può considerarsi "soggetto solidalmente obbligato" in quanto è titolare di un autonomo rapporto tributario finalizzato a rendere più agevole la riscossione di determinate entrate tributarie. In tal senso è il chiaro disposto dell'art. 64 comma 1 del DPR n. 600 del 1973 il quale definisce il sostituto d'imposta come colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento d'imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili anche a titolo di acconto".

Il sostituto è pertanto tenuto al pagamento dell'imposta in luogo del sostituito ma in forza di un obbligo "proprio" ed autonomo (e non in via solidale o sussidiaria), anche se il presupposto giuridico economico (capacità contributiva) rimane in capo al secondo; naturalmente il sostituto procederà al recupero di quanto versato mediante rivalsa nei confronti del sostituito. Tuttavia, poiché l'obbligazione tributaria sorge nei confronti del sostituto (e non del sostituito), è

evidente come gli effetti dello "scudo fiscale" sopra sommariamente richiamati, non potranno estendersi dal sostituito al sostituto, ma eventualmente, nel caso contrario che, tuttavia, non ricorre nel caso concreto (proprio in quanto la dichiarazione di emersione è stata effettuata da parte dei due soci "sostituiti" e non da parte del sostituto).

A tali considerazioni consegue il rigetto dei primi due motivi di ricorso.

### 3. L'illegittimità dell'irrogazione della sanzione per violazione dell'art. 6, comma 2, DLgs n. 472 del 1997

Con tale motivo da parte della ricorrente si chiede la disapplicazione delle sanzioni sulla base di quanto disposto dall'art. 6, comma 2, del DLgs n. 472 del 1997 il quale sancisce che: "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono". A tal fine si evidenzia come la violazione ascrivibile alla società nella ricostruzione effettuata dall'Amministrazione nel proprio atto impositivo sarebbe quella relativa all'art. 27 comma 1 del DPR n. 600 del 1973 che pone in capo alla Società il dovere di operare una ritenuta a titolo di imposta sugli utili distribuiti nei confronti dei propri soci detentori di partecipazioni non qualificate con correlativo obbligo di rivalsa nei loro riguardi.

Nella fattispecie che ci occupa, la ricorrente evidenzia come la ripresa a tassazione e l'irrogazione delle conseguenti sanzioni sono avvenute nel caso di specie pur in presenza delle "obiettive condizioni di incertezza" in relazione alla violazione contestata. Anche tale motivo di ricorso non merita accoglimento.

Va infatti evidenziato come nel caso di specie non possa assolutamente parlarsi di obiettiva condizione di incertezza della norma tributaria, in considerazione del fatto che gli accertamenti sono stati effettuati nell'ambito di un procedimento penale da cui è emerso l'utilizzo di un meccanismo estremamente sofisticato per impedire la tassazione degli utili di competenza dei soci e consentire di fruirne all'estero.

L'ideazione e l'esecuzione di tale sofisticato ed elaborato procedimento (ed il verosimile utilizzo di specializzati professionisti ed esperti consulenti), consentono di escludere nel caso concreto la fattispecie prospettata, con conseguente rigetto del motivo di ricorso.

### 4) violazione dell'art. 17, comma 1, DLgs n. 472 del 1997. Illegittimità delle contestazioni con atto separato

Anche tale motivo appare infondato e deve essere rigettato.

Da parte della ricorrente si eccepisce l'illegittimità della procedura di contestazione dell'omesso versamento delle ritenute in via autonoma.

In particolare da parte della ricorrente si evidenzia come la procedura in questione sarebbe illegittima per una violazione dell'art. 17, comma 1 del DLgs n. 472 del 1997 il quale prevede per le sanzioni collegate al tributo l'obbligo contestare le stesse contestualmente alla maggior imposta.

Il riferimento normativo appare infondato in quanto - come condivisibilmente evidenziato da parte dell'Ufficio finanziario - nel caso concreto trova applicazione l'art. 13 DLgs n. 471 del 1997 ove viene prevista una sanzione collegata alla fase di riscossione che, come tale, non può essere collegata al tributo e quindi, non può essere applicata in modo contestuale a quest'ultimo. 5) Violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 2, comma 2, DLgs n. 471 del 1997 e 13, comma 1, del DL n. 471 del 1997: illegittimità della contestazione -in relazione alla medesima fattispecie - delle sanzioni per omessa dichiarazione e omesso versamento.

Il motivo è fondato.

Da parte della ricorrente si eccepisce la violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 2, comma 2, del DLgs n. 471 del 1997 e 13, comma 1, del DLgs n. 471 del 1997. Nella prospettiva della ricorrente la sanzione di omesso versamento delle ritenute ex art. 13, comma 1, del DLgs n. 471 del 1997 irrogata mediante la notifica del separato atto di contestazione qui impugnato sarebbe stata applicata dall'ufficio in palese violazione di legge, in quanto il citato art. 13 DLgs n. 471 del 1997 sarebbe applicabile solo ai casi di omesso versamento dell'imposta dichiarata e non quando è stata omessa la presentazione della dichiarazione, come nel caso in esame. In buona sostanza si sarebbe di fronte ad una violazione avente portata più ampia (l'omessa dichiarazione) che - anche da un punto di vista concettuale - porterebbe all'"assorbimento" della violazione minore (l'omesso versamento).

E' ben vero che nel caso di specie, l'Ufficio finanziario con l'atto di Contestazione - ha contestato alla ricorrente le seguenti sanzioni:

1. per omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, in misura pari al 120% della presunta ritenuta non effettuata sulle ritenute (art. 2, comma 1, DLgs n. 471 del 1997) (contestata nell'Avviso di Accertamento) (cfr. doc. 10 prod. ricorrente);

2. per omessa effettuazione della ritenuta (art. 14 DLgs n. 471 del 1997), in misura pari al 20% dell'ammontare della ritenuta; 3. per omesso versamento della presunta ritenuta, sempre sulle citate ritenute (art. 13, comma 1, DLgs n. 471 del 1997), in misura pari al 30% dell'ammontare della ritenuta; tuttavia, ritiene la Commissione che - come condivisibilmente argomentato da parte della ricorrente, nel nostro sistema punitivo la sanzione per omessa dichiarazione assorbe anche l'omesso versamento, che non può dunque essere contestata in tali casi in via autonoma o tantomeno aggiuntiva (cfr. CTP Milano, sez. 3, 9.3.2010, n. 94).

All'accoglimento dello specifico motivo di ricorso consegue la rideterminazione della sanzione che deve essere diminuita nella parte relativa appunto all'omesso versamento; la sanzione deve quindi essere quantificata - a seguito dell'accoglimento del motivo di ricorso - in Euro 356.082,00. L'accoglimento di uno dei motivi dei ricorsi riuniti rende opportuna la compensazione fra le parti delle spese di causa.

**P.Q.M.**

La Commissione in parziale accoglimento dei motivi di ricorso, ridetermina la sanzione per omesso versamento in Euro 356.082,00. Spese compensate.

