

**COMM. TRIB. PROVINCIALE BERGAMO - 174/12/2011**

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con ricorsi depositati il 26.5.2010 l'OPERA DIOCESANA SAN NARNO, MIRO RADICI FAMILY OF COMPANIES S.P.A., PLURIFID S.P.A., CR. Gu., SIMON FIDUCIARIA S.P.A., SOCIETÀ ELETTRICA RADICI S.P.A., BI. CA. En., SIFI GROUP S.P.A., PA. Gi., MOSAICO S.P.A., RO. Pa., nelle rispettive qualità di ex soci di R & L S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, società cancellata dal registro delle imprese in data 19.4.2004, impugnavano gli avvisi di accertamento notificati dall'AGENZIA DELLE ENTRATE DI BERGAMO 1 in data 17.12.2009. Con i predetti avvisi l'Ufficio accertava a carico della società R & L S.P.A. maggiori imposte ai fini IRES, nei periodi d'imposta 1.1.2004 - 31.3.2004 (fino alla messa in liquidazione della società in data 1.4.2004) e 1.4.2004 - 5.4.2004 (relativo alla fase di liquidazione), ritenendo non applicabile il regime di participation exemption (PEX) previsto dall'art. 87 DPR 917/86 alle plusvalenze da cessione di azioni in quanto oggetto di svalutazioni nei due periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore in data 1.1.2004 del D.lgs. 12.12.2003 n. 344.

In particolare:

- la società, nel corso dei periodi di imposta 21/03 - 31/12/2002 e 1/1 - 30/6/2003 aveva operato svalutazioni delle azioni possedute rispettivamente per € 4.783.710,00 ed € 2.790.359,00;
- nel corso del periodo d'imposta 1/1 - 31/3/2004 aveva realizzato plusvalenze da cessione di parte delle azioni di cui sopra per € 4.882.299,00;
- tali plusvalenze erano state esentate da tassazione, ai sensi dell'art. 87 TUIR per € 3.248.821,00.

I ricorrenti eccepivano preliminarmente la nullità dei provvedimenti impugnati per essere stata notificata la pretesa erariale oltre un anno dopo la data di cessazione della società R & L S.P.A.: la pretesa sarebbe illegittima nei confronti della società ormai estinta ex art. 2495 c.c. e tardiva nei confronti degli ex soci.

Nel merito, deducevano che l'Ufficio erroneamente considera non esente PEX la plusvalenza derivante dalla svalutazione eseguita nel terzo periodo d'imposta antecedente l'1.1.2004 (nel caso di specie al 31.12.2002 ai sensi dell'art. 4 comma 1 lettera c) D.lgs. 344/2003, con una errata interpretazione del combinato disposto dell'art. 4 comma 1 lettere c) e p) del D.lgs. 344/2003.... Quindi le svalutazioni al 31.12.2002 non incidono sulla quantificazione della partecipazione esente.

Chiedevano pertanto l'annullamento degli avvisi di accertamento impugnati e, in subordine, la disapplicazione delle sanzioni per l'obiettivo incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni, con vittoria di spese legali.

In particolare l'eccezione di nullità sarebbe infondata perché l'accertamento sarebbe stato notificato nel termine decadenziale del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ex art. 43 DPR 600/73, essendo inconferente il richiamo dell'art. 2495 c.c. che regola l'azione dei creditori della società cancellata.

Nel merito, l'Ufficio aveva considerato unitariamente i periodi d'imposta 1.1.2003 - 30.6.2003 e 1.7.2003 - 31.12.2003 ritenendo che la società avesse diviso il periodo d'imposta 2003 in due parti con delibera del 23.6.2003 (subito dopo avere conosciuto la legge delega 7.4.2003 di riforma del TUIR) al solo fine di beneficiare del regime PEX, dal

momento che con delibera del 18.12.2003 veniva ripristinata la chiusura degli esercizi al 31.12, come avveniva in precedenza.

Con memorie illustrative depositate in data 19 settembre 2011 i ricorrenti deducevano che gli avvisi di accertamento non potevano ritenersi regolarmente notificati ai soci ex art. 36 DPR 602/73, in quanto privi della motivazione prevista dal comma 5 dello stesso articolo nella quale vengono specificate le somme richieste al socio per un importo non superiore a quello derivante dal valore dei beni che il socio ha ricevuto in assegnazione nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione, nonché dei beni sociali ricevuti in assegnazione dai liquidatori durante il tempo della liquidazione (comma 3). In altri termini l'ufficio avrebbe notificato al socio come se fosse ancora socio effettivo di una società in liquidazione.

Ribadivano inoltre le argomentazioni di merito già svolte nel ricorso principale.

In esito alla pubblica udienza, previa riunione dei ricorsi, la Commissione rileva preliminarmente l'inammissibilità del motivo di ricorso della carenza di motivazione degli avvisi di accertamento introdotto nella memoria illustrativa. Parte ricorrente ha dedotto in udienza di essersi limitata a sviluppare un motivo di nullità già dedotto nel ricorso principale, ma può agevolmente risponderci che l'unica nullità eccepita in quella sede era relativa alla tardività della notifica in quanto eseguita oltre il termine annuale dalla cancellazione della società; né tale nuovo motivo può ritenersi necessitato dalle argomentazioni di parte resistente, essendo l'asserita carenza di motivazione rilevabile immediatamente dalla lettura degli avvisi di accertamento impugnati.

Il motivo di nullità tempestivamente proposto appare infondato in considerazione dell'assoluta inapplicabilità al caso di specie del richiamo all'art. 2495 c.c., il quale stabilisce che dopo la cancellazione della società i creditori sociali non soddisfatti possono far valere il loro credito nei confronti dei soci e dei liquidatori entro certi limiti. Il termine dell'anno dalla cancellazione, erroneamente considerato dagli oppositori come un termine decadenziale, è previsto soltanto ai fini della notifica della relativa domanda presso l'ultima sede della società nel senso che, trascorso tale termine, la domanda dovrà essere notificata ai singoli soci nell'ordinario termine prescrizioneale.

Nel caso di specie invece gli avvisi di accertamento risultano tempestivamente notificati in data 17 dicembre 2009, e quindi nel rispetto del termine decadenziale del 31 dicembre 2009 previsto dall'art. 43 DPR 600/73.

Nel merito il ricorso è infondato.

Infatti gli oppositori non hanno allegato alcun motivo economico dell'artificioso frazionamento del periodo d'imposta 2003 in due periodi d'imposta semestrali (1.1.2003 - 30.6.2003 e 1.7.2003 - 31.12.2003) operato con delibera del 23.6.2003. Tale delibera, adottata subito dopo avere conosciuto la legge delega 7.4.2003 di riforma del TUIR che introduceva il regime PEX, appare evidentemente finalizzata esclusivamente a beneficiare dello stesso. Tanto si desume, oltre che dalla già rilevata mancata indicazione della sua finalità economica (la delibera non risulta prodotta in atti, verosimilmente perché enuncia la finalità elusiva), dalla circostanza che con delibera del 18/12/2003 veniva ripristinata la chiusura degli esercizi al 31/12, come avveniva in precedenza.

Ricorre nel caso di specie un'ipotesi di abuso del diritto, definito dalla giurisprudenza di legittimità come il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse alla mera aspettativa di quei benefici.

Ne consegue che il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda (Cass. sez. V 21.1.2011 n. 1372). La Suprema Corte ha anche specificato che grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (Cass. sez. V 22.9.2010 n. 20029), onere rimasto totalmente insoddisfatto nel caso di specie.

Pertanto l'Ufficio ha correttamente escluso il regime di participation exemption (PEX) previsto dall'art. 87 DPR 917/86 alle plusvalenze da cessione di azioni in quanto oggetto di svalutazioni nei due periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore in data 1.1.2004 del D.lgs. 12.12.2003 n. 344.

L'abuso del diritto esclude in radice la buona fede che potrebbe giustificare la disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 8 D.lgs. 546/92.

Le spese legali seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

#### **PER QUESTI MOTIVI**

la Commissione, visto l'art. 36 del D.lvo 31.12.1992 n. 546,

respinge i ricorsi riuniti come sopra proposti e condanna i ricorrenti alla rifusione delle spese legali liquidate in € 15.000,00.