

COMM. TRIB. PROVINCIALE VARESE - 17/06/2012

Svolgimento del processo

Con separati atti, pervenuti in Commissione in data 25 maggio 2011, An. Te., Em. Te., Le. Te., La. Te. e An. Te. (quest'ultima solo in relazione all'anno di imposta 2008), proponevano 17 separati ricorsi avverso gli avvisi portanti l'accertamento dell'imposta IRPEF, per gli anni 2005/2008.

Gli avvisi traggono origine dal controllo delle cessioni, con atti 21 ottobre 2005 e 11 novembre 2005, rispettivamente da parte di An. Te., La. Te. e Em. Te. e da parte di Le. Te., Pa. Te. e An. Te. in favore di Profil. Mec srl, del diritto di usufrutto sull'80% delle quote detenute nelle società Delta sas e Co.in sas, per il corrispettivo di € 10.000,00. Le ragioni della ripresa risiedono nel fatto che la cessione del diritto di usufrutto rappresenterebbe la monetizzazione anticipata del flusso futuro dei redditi attesi. Vista la situazione reddituale delle società partecipate per il periodo 2001-2004, l'ufficio ha ritenuto palesemente antieconomiche le cessioni del diritto di usufrutto sulle quote, di cui agli atti 21 ottobre 2005 e 11 novembre 2005, per il corrispettivo di € 10.000,00. Alla luce della media dei redditi delle società, nel periodo 2005 - 2008 e del corrispettivo della cessione del diritto di usufrutto, a parere dell'Ufficio le operazioni di cessione hanno comportato la cessione dell'80% della rendita, evitando la tassazione IRPEF e attribuendo di fatto il reddito fiscale alla società cessionaria Profil. Mec srl.

I contratti di cessione del diritto di usufrutto rientrerebbero nello schema evasivo degli atti simulati.

L'Ufficio, richiamata la sentenza 1821/2000 (rectius 2001) della Corte di Cassazione, in materia di rilevanza fiscale dei comportamenti palesemente antieconomici che comporta l'inversione dell'onere della prova (rectius che legittima l'attribuzione al ricorrente dell'onere di superare la presunzione) accertava in capo ai contribuenti - quali effettivi possessori del reddito di partecipazione nella società Delta sas e Co.In sas - un maggior reddito IRPEF, ai sensi dell'art. 37 comma 3 del DPR 600/1973.

I ricorrenti in atto riferivano che l'istanza di accertamento con adesione non aveva avuto esito positivo, aggiungendo che, in data 22 aprile 2011, l'Agenzia aveva inviato un questionario per ottenere idonea autocertificazione/documentazione relativa al c.d scudo fiscale, prodotta in parte.

Eccepivano quindi:

1. La violazione della norma che prevede l'inibizione di poteri di accertamento in presenza di scudo fiscale, specificando di aver rimpatriato, ai sensi dell'art. 13 bis del D.L. 78/2009, attività finanziarie riferibili al risparmio di imposta che ha dato luogo agli avvisi in questione e opponevano agli avvisi di accertamento gli effetti preclusivi ed estintivi del c.d. scudo fiscale.
2. La violazione dell'art. 67 DPR 600/73 (Divieto della doppia imposizione) essendo stati imputati ai ricorrenti redditi già tassati in capo all'usufruttuario. Rilevavano che l'Ufficio non avrebbe affermato il contrario nell'atto accertato.
3. La violazione e falsa applicazione dell'art. 37 comma 3 DPR 600/1973, per insussistenza degli elementi di fatto sui quali si basa l'assunto dell'Ufficio circa la presunta interposizione dei ricorrenti, quali effettivi possessori del reddito da partecipazione.
4. La violazione e falsa applicazione dell'art. 5 TUIR, atteso che i redditi da partecipazione andavano imputati per trasparenza in capo all'usufruttuario (e quindi alla

Profil.Mec) la quale avrebbe regolarmente dichiarato, pro quota, i redditi da partecipazione includendoli nella propria base imponibile. 5. La violazione e falsa applicazione dell'art. 37 comma 3 DPR 600/1973, per insussistenza degli elementi di diritto sui quali si basa l'assunto dell'Ufficio circa la presunta interposizione della Profil.Mec, in quanto la norma in questione si applica solo all'interposizione fittizia e non reale.

Chiedevano l'annullamento degli atti impugnati e la trattazione in pubblica udienza.

In data 7 luglio 2011 si costituiva l'Agenzia delle Entrate, rilevando che la Commissione Provinciale di Varese si è pronunciata sull'accertata fittizietà della cessione dell'usufrutto, in altri contratti tutti stipulati da Profil.Mec alle medesime condizioni e modalità, in considerazione dell'evidente antieconomicità delle condizioni pattuite.

Ribadiva che i contratti di cessione con Profil.Mec rientrano nello schema evasivo degli atti simulati, con la conseguenza che i ricorrenti sono gli effettivi possessori del reddito.

Circa l'eccezione di presunta violazione dello scudo fiscale, l'ufficio rilevava che la parte non ha prodotto la documentazione richiesta con il questionario (presentando la sola dichiarazione riservata entro i 5 giorni indicati) con la conseguenza che l'Ufficio non è in grado di valutare l'astratta riferibilità delle somme accertate a quanto rimpatriato, né di controllare il rispetto delle condizioni dello scudo.

Aggiungeva che è consentito al contribuente opporre gli effetti dello scudo fiscale, se la contestazione dell'Agenzia si fonda su elementi di capacità contributiva. Viceversa, quando l'attività accertativa si riferisce a fattispecie che non hanno attinenza con la costituzione di attività fuori confine, non è consentito invocare la disciplina de qua. L'Agenzia rilevava che, nel caso di specie, non è possibile ricondurre, neppure astrattamente, le somme richieste nell'atto a quelle oggetto di scudo (se non dal punto di vista quantitativo), in quanto non si tratta di somme detenute all'estero e occultate al fisco ma di un contratto simulato che ha permesso di far apparire una realtà diversa da quella effettiva. Non si è accertato un maggior reddito imponibile ma si è disconosciuto l'effetto del contratto di cessione del diritto di usufrutto. Sulla presunta doppia imposizione, l'ufficio specificava che Profil Mec, in sede di verifica fiscale, è risultata società fittizia e che, per realizzare una doppia imposizione, il prelievo duplicato doveva riferirsi allo stesso soggetto passivo di imposta e allo stesso presupposto applicativo (per contro nel caso di specie il ricorrente non ha mai versato alcuna imposta in relazione al maggior reddito accertato).

Aggiungeva che la fittizietà del contratto di cessione è dimostrata dalla sproporzione tra prezzo di acquisto e l'elevato andamento reddituale dell'impresa oggetto di cessione, nonché dall'evidente risparmio di imposta. A parere dell'ufficio, deve poi ritenersi assorbita, sulla base di quanto argomentato in merito alla presunta doppia imposizione, l'eccezione di violazione e falsa applicazione dell'art. 5 TUIR, in relazione alla quale la parte ribadisce che nessun danno è stato posto in essere per l'erario e che gli utili sono stati tassati in capo a Profil.Mec.

L'Ufficio ribadiva quindi che l'accordo simulatorio è ben dimostrato: la mancata distribuzione di utili a Profil.Mec e la determinazione di un prezzo irrisorio avevano legittimato l'applicazione dell'art. 37 DPR 600/73.

L'Ufficio chiedeva la riunione dei ricorsi e di rigettare i ricorsi riuniti, con vittoria di spese.

Con memoria 2 dicembre 2011, i ricorrenti, richiamata la circolare 52/E del 2010 dell'Agenzia, ribadivano che, nel caso di specie, sussiste l'effetto preclusivo dello scudo

fiscale, atteso che, l'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria, produrrebbe gli effetti di cui agli articoli 14 e 15 del decreto legge n. 350 del 2001 e renderebbe applicabili le disposizioni di cui all'art. 17 del medesimo decreto.

Osservavano che, in linea generale, è prevista l'inibizione dei poteri di accertamento dei competenti uffici in materia tributaria e previdenziale, nonché l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali relative alle disponibilità delle attività emerse.

In particolare, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio o regolarizzazione, è inibita l'attività di accertamento tributario e contributivo relativa ai periodi d'imposta che hanno termine al 31 dicembre 2008. Ciò vale non soltanto per le attività esportate dall'Italia, ma anche per quelle comunque costituite direttamente al di fuori del territorio dello Stato, a fronte, per esempio, del conseguimento di un reddito erogato all'estero.

Rilevavano che la preclusione opera automaticamente, senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre gli imponibili accertati alle somme o alle attività costituite all'estero oggetto di rimpatrio. Conseguentemente, l'effetto preclusivo dell'accertamento può essere opposto, ad esempio, in presenza di contestazioni basate su ricavi e compensi occultati.

Essendo i maggiori imponibili accertati dall'ufficio astrattamente riconducibili alle somme rimpatriate operava la preclusione di cui sopra.

Aggiungevano che le attività di verifica erano successive alla data del rimpatrio (marzo 2010) e che, già nel corso della verifica (ottobre/novembre 2010) la parte aveva prodotto copia della dichiarazione riservata delle attività emerse. Insistevano per le già rassegnate conclusioni.

All'udienza 8 febbraio 2012, la Commissione riuniva al ricorso sub RG 966/11, i ricorsi sub RG 967/11, 968/11, 969/11, 970/11, 971/11, 973/11, 974/11, 975/11, 976/11, 977/11, 978/11, 979/11, 980/11, 981/11, 982/11 e 983/11.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione ritiene che, nel caso di specie, non può trovare applicazione, l'effetto preclusivo dello scudo fiscale invocato dai ricorrenti, per aver rimpatriato ex art. 13 bis D.L. 78/2009 attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori dal territorio dello stato.

Osserva la Commissione che, in linea generale, è prevista dall'art. 14 comma 1 D.L. 350/2001 (richiamato dall'art. 13 bis D.L. 78/2009) l'inibizione dei poteri di accertamento dei competenti uffici in materia tributaria sempreché si tratti di accertamenti relativi ad "imponibili" che siano riferibili alle attività oggetto di emersione.

La preclusione opera quindi in tutti i casi in cui sia possibile ricondurre gli imponibili accertati a somme o attività, costituite all'estero, oggetto di rimpatrio. Conseguentemente, l'effetto preclusivo può essere opposto in presenza di contestazioni basate su ricavi e maggiori redditi non dichiarati, e non quando oggetto di accertamento sono, come nel caso di specie, questioni estranee al progetto di regolarizzazione in relazione alle quali, non si può provare una connessione tra gli imponibili accertati e le attività emerse. Tutto ciò premesso, la Commissione osserva che l'ufficio ha rettificato il reddito da partecipazioni dei ricorrenti, accertando maggiori imposte IRPEF, addizionali regionali e addizionali comunali, in quanto, a parere dell'ufficio, sarebbero stati posti in essere atti di cessione del diritto di usufrutto simulati.

La presunta simulazione, a parere dell'ufficio, comporterebbe l'interposizione fittizia (della società Profil.Mec srl), e concretizzerebbe un'ipotesi di evasione fiscale, a cui sarebbe applicabile l'art. 37 comma 3 DPR 600/1973 secondo cui "sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

Osserva la Commissione che l'ufficio, su cui grava l'onere della prova, non ha fornito alcun elemento probatorio di tale evasione fiscale (simulazione e interposizione fittizia) né del fatto che i ricorrenti, attraverso la Profil.Mec srl, sarebbero i veri titolari del diritto di usufrutto sulle quote della società Delta sas e Co.In sas.

Ed infatti l'Ufficio non solo non ha prodotto alcun documento idoneo a dimostrare che i ricorrenti detenessero l'usufrutto sulle quote in questione, ma non ha neppure provato che l'operazione sia stata preordinata, strumentalmente, al fine di conseguire un indebito risparmio di imposta. Rilevante è che la società Profil.Mec srl è soggetto terzo rispetto ai ricorrenti/cedenti, come emerge dalla visura storica prodotta in giudizio dai ricorrenti, non avendo l'ufficio neppure provato che la società Profil.Mec fosse riconducibile agli stessi ricorrenti.

Le conclusioni e la pretesa dell'ufficio lungi dal basarsi su presunzioni gravi, precise e concordanti, come richiesto dalla legge, si basano su l'unica presunzione che l'operazione, valutata ex post, sarebbe stata antieconomica: l'antieconomicità di una scelta imprenditoriale, per sua natura rientrante nella discrezionalità derivante dalla libertà imprenditoriale, non configura da sola una presunzione grave precisa e concordante tale da giustificare l'accertamento né prova della simulazione e della interposizione.

Ogni altra eccezione deve ritenersi assorbita.

La complessità della questione costituisce giustificato motivo per disporre la totale compensazione delle spese processuali.

P.Q.M.

La commissione accoglie i ricorsi riuniti. Compensa interamente le spese.