

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 97/46/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

L'Agenzia delle Entrate notificava in data 11.12.2008 al contribuente e odierno appellante Ca. Ro. l'Avviso di Accertamento in atti, con cui accertava e recuperava a tassazione previa rettifica del "quadro RT, sezione II rigo RT 11" nel mod. Unico 2004), per l'anno 2003, plusvalenze - da cessione "a titolo oneroso di quote azionarie" (partecipazioni qualificate) in società estere di complessivi euro 4.253.579= da assoggettare ad imposta sostitutiva con aliquota (ratione temporis) del 27% quantificata in euro 1.148.466= oltre interessi, in forza degli artt. 81 co 4 lett. C e 82 co. 4 TUIR.

Contestualmente l'Ufficio irrogava (commisurandole al minimo di legge) le sanzioni amministrative (la cui sussistenza era motivata con rinvio ai "fatti e le motivazioni espressi" nella parte dell'Avviso dedicata al recupero a tassazione) per violazione degli obblighi di dichiarazione IRPEF ex art. 1, co.2 d.lsv. 471/97, quantificate in euro 1.527.459,78.

L'Avviso era emesso ai sensi dell'art. 41 bis dpr 600/73, sulla base di "Segnalazione qualificata" trasmessa dall'Ufficio Analisi e Ricerche della Direzione regionale della Lombardia (con atto di cui nell'avviso erano riportati gli estremi e la data) a sua volta traente origine anche da "analoga informazione" pervenuta da parte dell'amministrazione fiscale belga relativa a "taluni movimenti finanziari aventi quali attori il citato contribuente e alcune aziende con sede legale nel suddetto stato e in quello del Lussemburgo".

Nell'Avviso si faceva riferimento a tre "compensi" "non dichiarati" ricevuti dal ROSA sul conto corrente a lui intestato, i primi due erogati dalla società INTA srl in data 9.7.2003 e 16.7.2003, rispettivamente di euro 1.250.972, il secondo di euro 1.649.027), il terzo erogato dalla SARAGO SA (di euro 1.641.909).

L'Avviso sulla premessa che il Ro. operava "in qualità di socio e/o amministratore in alcune imprese commerciali" esponeva vari dati personali e societari relativi al Ro. stesso, alla di lui moglie, Mo. Ca., alle società INTA srl, SARAGO SA (belga), FIN 2001 SA (Lussemburgo) e alle operazioni economiche intercorse tra questi soggetti tra cui il pagamento di dividendi ; dava atto che la Mo. non aveva presentato per l'anno 2003 dichiarazione dei redditi non avendone l'obbligo; che il Ro. era da ritenere "l'unico soggetto che ha goduto dei benefici della transazione", come era confermato dal fatto gli accrediti delle somme erano avvenuti sul conto corrente bancario di cui era intestatario il Ro. e concludeva come sopra riportato.

Avverso l'Avviso proponeva ricorso alla Commissione Provinciale il contribuente chiedendo l'annullamento del provvedimento per violazione delle norme di legge sull'obbligo di motivazione non essendo stata allegata la "segnalazione qualificata" (pur menzionata nell'atto de quo e richiamata "quale parte integrante"), mai comunicata all'interessato, e per altro verso per erroneità e contraddittorietà nella descrizione e nella qualificazione giuridica delle circostanze fattuali, talmente confusa da non consentire al ricorrente di difendersi adeguatamente.

Eccepita altresì la carenza dei presupposti legittimanti l'eseguito, accertamento "parziale" ex art. 41 bis dpr 600/73, nel merito il Ro. deduceva che egli a seguito della cessione delle partecipazioni in parola non aveva conseguito alcuna plusvalenza fiscale imponibile, in quanto egli si era previamente avvalso della facoltà di rivalutare le proprie partecipazioni in FIN 2001 e SARAGO SA ai sensi della L. n° 448/2001 e del D.L. 282/2002. Il ricorrente oltre a contestarne il quantum, eccepiva altresì la nullità/invalidità delle sanzioni irrogate per difetto dei presupposti e assoluta mancanza di motivazione.

L'Agenzia costituitasi, resisteva chiedendo il rigetto del ricorso.

Dopo che entrambe le parti avevano depositato memorie, la Commissione Provinciale di Milano, con la sentenza in atti, pubblicata il 22 aprile 2010, accoglieva il ricorso solo "limitatamente all'importo di euro 196.268,62" rinviando all'Ufficio per il ricalcolo; confermava nel resto l'Avviso impugnato, con compensazione delle spese di lite.

In sentenza, i giudici ritenevano persuasiva e fondata la ricostruzione effettuata dall'ufficio delle operazioni finanziarie in parola.

Nella parte in fatto, riportati i dati, di cui all'Avviso, sui tre importi ricevuti sul suo conto corrente dal Ro., la sentenza così riepiloga gli aspetti fattuali e giuridici rilevanti in causa nella versione offertane dall'Agenzia.

Il Ro. ha sfruttato lo schermo societario offerto da "una serie di soggetti giuridici riconducibili - direttamente o non alla sua persona" allo scopo esclusivo di ottenere un indebito risparmio di imposta corrispondendo un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze notevolmente inferiore rispetto a quanto dovuto nel caso di percezione dei dividendi, "cio' in considerazione del fatto che il ricorrente vende le azioni proprio pochi giorni prima del dividendo (già deliberato) ed inverosimilmente la cessione avviene per lo stesso importo che l'acquirente incasserà a titolo di dividendo e che poi girerà in pari data in conto prezzo per la cessione allo stesso ricorrente"; l'ufficio ha disconosciuto ai soli fini fiscali i negozi de quibus al fine di imputare correttamente i redditi disconoscendo altresì l'applicazione delle agevolazioni (rivalutazione delle partecipazioni), perché le operazioni finanziarie sono prive di uno scopo economico e comportano per le parti coinvolte esclusivamente un vantaggio fiscale.

Dato atto delle deduzioni difensive del Ro., la sentenza così prosegue e conclude

"...A giudizio di questo collegio le operazioni finanziarie poste in essere dal ricorrente qui in esame non sono comprensibili se non finalizzate con l'unico scopo di eludere le imposte e - sotto questo profilo - rientranti nel c. d. "abuso del diritto", ossia inerenti quelle operazioni che le parti non avrebbero effettuato. Anche sotto il profilo economico non si comprende la ragione di cedere le quote societarie due giorni prima dei dividendi per lo stesso importo di questi ultimi : la logica impone di concludere che l'insieme delle operazioni poste in essere dal ricorrente abbiano il solo ed esclusivo scopo di escludere le imposte dovute "

Di qui il rigetto del ricorso, fatta eccezione per il ricalcolo e rettifica delle imposte dovute sulla plusvalenza conseguita alla cessione della partecipazione (indebitamente ritenuta "qualificata") in FIN 2001 SA, in conformità all'eccezione del Ro., già recepita in corso di causa dall'Agenzia.

Avverso la sentenza ha proposto appello il Ro., che ha formulato le seguenti conclusioni:

"contrariis reiectis, e in accoglimento del proposto appello, voglia riformare in parte qua il deciso di primo grado e per l'effetto annullare le impugnate riprese a tassazione CHIEDE che codesta onorevole commissione voglia disapplicare le sanzioni in applicazione del disposto dell'art. 8 d.lsv 546/92".

Il ricorrente, premesso di impugnare la sentenza (non notificata) limitatamente alla parte in cui ha rigettato il ricorso "della società" (sic leggesi invece recte del Ro.), fonda l'appello su molteplici motivi così intitolati: 1) "Infondatezza e legittimità della pretesa impositiva. Insussistenza di una fattispecie abusiva. Erroneità della sentenza di primo grado sul punto"; 2) "illegittimità dell'atto impugnato per la violazione del combinato disposto degli artt. 5, co. 1 L. 28 dicembre 2001, n° 448, e 2, co. 2, d.l. 24 dicembre 2002 n° 282, convertito dalla L. 21 febbraio 2003 n° 47, riguardanti la determinazione delle plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni rivalutate" 3) illegittimità

dell'avviso di accertamento per violazione delle norme di legge sull'obbligo di motivazione ex artt. 42, co. 2 e 3, dpr 29 settembre 1973 n.600 e 7, co. 1, l. 27 luglio 2000, n.212" 4) "Illegittimità dell'atto impugnato per carenza degli elementi legittimanti l'accertamento parziale ex art. 41 bis d.p.r. 29.9.1973 n.600"; 5) "illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni per violazione e falsa applicazione del disposto degli artt. 16 e 17, co. I, d.lsvio 18.12.1997 n° 472"; 6) "Sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza sulla portata applicativa della norma in ipotesi di contestazione della ricorrenza di una fattispecie abusiva".

In estrema sintesi, l'appellante reitera tutte le eccezioni di carattere formale - con riferimento anche allo statuto del contribuente - sull'illegittimità dell'Avviso, per mancanza di adeguata e coerente enunciazione (e motivazione) degli elementi di fatto e di diritto come pure per difetto dei presupposti legittimanti l'accertamento parziale di cui all'art. 41 bis dpr 600/73; sempre da un punto di vista formale, l'appellante si duole dell'ingiustizia della sentenza anche sotto il profilo della conferma (implicita) delle sanzioni illegittime invece, secondo il Ro. oltre che nel quantum, anche nell'an sia per mancata enunciazione delle circostanze fattuali sanzionate, sia per l'avvenuta applicazione di sanzioni a condotta normativamente non tipizzata e comunque in fattispecie di obiettiva incertezza sulla portata applicativa delle disposizioni vigenti.

Nel merito, il Ro. sostiene con riguardo alla posizione dell'ufficio e alle argomentazioni della sentenza che:

- a tutto concedere, secondo la ratio decidendi della sentenza, al Ro. avrebbe dovuto essere riconosciuto un maggior reddito di capitale derivante dall'incasso di dividendi sebbene percepiti nella forma di prezzo derivante dalla cessione della partecipazione, mentre invece gli sono stati disconosciuti ai fini fiscali gli effetti della cessione delle partecipazioni e ulteriormente gli si è imputato un maggior reddito derivante da quella cessione di partecipazioni disconosciute ai fini fiscali;
- Un ulteriore profilo di erroneità della sentenza secondo l'appellante, sta nell'aver ingiustamente accomunato la vicenda dei proventi corrisposti dalla INTA srl ad esso Ro., con quella del tutto difforme, dei proventi versati dalla SARAGO SA per cessione della partecipazione detenuta da Ro. nella FIN 2001 SA, quando con riguardo a quest'ultima società non è neppure contestato l'avvenuto pagamento di dividendi; né, d'altra parte appare ipotizzabile che il Ro. potesse deliberare il pagamento di qualsivoglia dividendo, possedendo solo 1.666% della FIN 2001 SA. Per le somme ricevute per la cessione di FIN 2001 SA, secondo l'appellante, è dunque del tutto erronea la ritenuta qualificazione come "dividendi" del corrispettivo ricevuto per la cessione della partecipazione;
- è stato erroneamente applicato l'art. 37, co.3 dpr 600, quando invece la compravendita delle partecipazioni non solo è avvenuta, ma è stata realmente voluta dalle parti; la fattispecie non è affatto assimilabile ai casi di "dividend washing";
- non sussiste alcun abuso del diritto; non è stato neppure indicato da controparte - che ha l'onere di provare il comportamento abusivo - quale sarebbe stato il vantaggio fiscale che l'appellante, attraverso la pretesa manipolazione di schemi classici, avrebbe realizzato. Di fatto - prosegue l'appellante - anche accedendo all'avversaria ricostruzione, nessun vantaggio fiscale il contribuente avrebbe realizzato, in quanto se vi fosse stata distribuzione diretta del dividendo SARAGO SE (e a fortiori del dividendo eventualmente distribuito da FIN 2001 SA), a tale dividendo di fonte estera avrebbe dovuto essere riconosciuto - in ottemperanza alle disposizioni comunitarie e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia - un credito di imposta pari ai dividendi di fonte domestica (56,25%) che "avrebbe di fatto annullato la tassazione in Italia": di qui l'erroneità della tesi dell'ufficio che

ha individuato invece nella tassazione piena del dividendo il preteso indebito vantaggio di imposta.

L'appellante si sofferma poi sulla legittimità della sua scelta di avvalersi - come ha fatto - di agevolazione di carattere temporaneo - artt. 5, co. 1 L. 448/2001 e art. 2, co. 2 d.l. n° 282/2002 - concernente la rivalutazione delle partecipazioni, esercitando così la facoltà di utilizzo di una norma favorevole al contribuente in maniera conforme alle finalità - agevolazione temporanea - per cui la norma stessa è stata creata; muovendo da questo presupposto, l'appellante deduce che - contrariamente a quanto ritenuto dall'Ufficio - l'effettivo "risultato" fiscale della ritenuta (dall'ufficio) abusiva cessione delle partecipazioni in FIN 2001 SA e SARAGO SA non integra affatto delle plusvalenze, ma minusvalenze, precisamente di euro 22.787,11 quanto alla partecipazione (1,666%) in FIN 2001 SA (costo fiscalmente riconosciuto rideterminato ai sensi della legge sulla rivalutazione in euro 1.664.696,11, inferiore al corrispettivo percepito) e di euro 132.676 quanto alla partecipazione (87%) in SARAGO SA (costo fiscalmente riconosciuto ai sensi della legge sulla rivalutazione pari a euro 2.510.676, superiore al corrispettivo percepito).

L'appellante - avendo perfezionato il procedimento previsto dalla legge sulla rivalutazione - deduce pertanto l'illegittimità dell'atto impositivo che non ha tenuto in conto alcuno la circostanza della rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni.

In conclusione, l'appellante chiede, per l'insieme delle ragioni sopra sintetizzate, la riforma della sentenza con annullamento integrale dell'Avviso.

L'Agenzia, nelle proprie controdeduzioni, eccepisce l'inammissibilità dell'appello avversario, in quanto controparte si limita a riproporre le censure inerenti l'avviso di accertamento, senza avanzare - come invece prescritto dall'art. 53 d.l.svo 546 - doglianze specifiche sulle statuizioni della sentenza.

Sulla legittimità dell'accertamento, l'appellata riafferma che essa, con il riferimento alla "segnalazione" della DRE (contenuta nell'Avviso) ha solo voluto indicare l'"origine storica" del procedimento accertativo, le ragioni del cui esito sono state compiutamente esposte nell'Avviso stesso. Sotto altro profilo, l'Agenzia sostiene che sussistono in pieno i presupposti formali dell'accertamento "parziale" ex art. 41 bis cit. Ripercorrendo, poi, gli elementi di fatto che hanno originato l'atto impugnato, l'Agenzia sottolinea nuovamente che sino al 7 luglio 2003 il Ro. controllava direttamente attraverso le partecipazioni sue e della di lui moglie, le società SARAGO SA, SARAGO srl, DIASORIN srl, INTA srl e FIN2001 SA; che, quanto ai primi due accrediti indicati sull'Avviso sul c/c del Ro., pattuita la cessione di quote di propria partecipazione nella SARAGO SA alla INTA srl, la società compratrice aveva pagato il Ro. con gli importi dei dividendi contestualmente ricevuti da SARAGO SA, di ammontare pari al corrispettivo pattuito per la cessione; che lo stesso meccanismo si era verificato anche per la terza delle operazioni indicate nell'Avviso (movimento del 24.6.2003), concernente 1' avvenuta cessione a SARAGO SA della quota di partecipazione in FIN 2001 del Ro. per il prezzo di euro 1.641.909, pagato solo in data 24.6.2003 quando FIN 2001 distribuiva il dividendo 2003.

L'Agenzia sottolinea che "per ragioni del tutto inspiegabili finanziariamente" il Ro. ha venduto le azioni pochi giorni prima del pagamento dei dividendi (pagamento già deliberato; il normale investitore avrebbe prima incassato il dividendo e poi venduto la partecipazione; ma in tal modo il Ro. avrebbe dovuto corrispondere sui dividendi un'imposta notevolmente più alta rispetto a quella effettivamente versata sulle plusvalenze, avvalendosi anche delle agevolazioni in tema di rivalutazione; secondo l'Agenzia (che afferma la sussistenza della fattispecie abusiva e sostiene anche l'applicabilità dell'art. 37, co. 3 dpr 600/73) le operazioni consequenziali poste in essere da

Ro. sono quindi state finalizzate esclusivamente a ottenere un vantaggio economico definibile come "scambio di reddito a scopo di guadagno fiscale".

L'Ufficio nega poi, che sia errato (come dice controparte) avere ripreso ai sensi dell'art. 6 co. 2 i proventi derivanti dalla cessione di partecipazioni ai sensi dell'art. 81 co. 3 lett. C) (oggi art. 67) TUIR, anziché considerarli redditi da capitale perché nella fattispecie si tratta di plusvalenze derivanti da cessione di quote azionarie in società estere, neppure evidenziate da Ro. nei quadri RT e RW della dichiarazione dei redditi. Ulteriormente sulle agevolazioni fiscali in tema di rivalutazione, l'Ufficio contesta che esso abbia erroneamente calcolato la plusvalenza, perché la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni è da considerare solo la parte finale di un più ampio meccanismo "con finalità chiaramente elusive"; pertanto l'Ufficio ha disconosciuto la rideterminazione dei valori delle partecipazioni ai sensi degli artt. 6 co. 2 TUIR e 37, co. 3 dpr 600. Escluso poi, come sostiene controparte, che l'onere probatorio in tema di elusività degli atti de quibus spetti all'Amministrazione Finanziaria, l'Ufficio perviene alla conclusione che comunque nella fattispecie il "dividend washing" sia provato attraverso i seguenti elementi: 1) cessione di quote di partecipazione a soggetto solo apparentemente terzo; 2) incasso pressoché immediato da parte dell'acquirente di dividendi con relativi vantaggi in termini di crediti e costi; 3) pagamento delle quote con i fondi derivanti dall'incasso dei dividendi; 4) trasformazione di questi ultimi in plusvalenze; 5) azzeramento della base imponibile tramite l'utilizzo di norma agevolativa temporanea in materia di del valore storico di acquisto delle partecipazioni con conseguente azzeramento totale della plusvalenza, a fronte dell'esborso di imposta sostitutiva notevolmente inferiore rispetto alla tassazione ordinaria dei dividendi.

Ribadita la legittimità delle sanzioni irrogate, l'Agenzia ha pertanto concluso chiedendo il rigetto dell'avversario appello.

In successiva memoria difensiva, l'appellante ha ulteriormente illustrato le proprie posizioni in relazione alle opposte tesi sviluppate dall'Agenzia delle Entrate.

Nel corso del procedimento di appello, con ordinanza in atti - pronunciando in contraddittorio con l'Ufficio - all'esito dell'udienza del 5.10.2010 questa Commissione su conforme istanza di parte che aveva depositato garanzia fideiussoria) ha concesso la sospensione dell'esecuzione del pagamento delle sole sanzioni ex art. 19 d.l.svo 472/97.

In prosieguo, fissata la data per la decisione sul merito, all'udienza pubblica odierna in esito alla discussione il collegio ha deliberato come segue.

Preliminarmente, per quanto possa rilevare, circa l'eccezione dell'Agenzia sollevata all'udienza, deve essere dato atto del difetto di ius postulandi del sig. Ru. Pa., comparso per la discussione odierna (v. verbale) in sostituzione del difensore dott.ssa ALFANO (che ha sottoscritto la delega, esibita peraltro solo in prosieguo di udienza), senza che il detto sostituto abbia dimostrato di essere abilitato all'assistenza tecnica avanti alle C.T.R. ai sensi dell'art. 12 d.l.svo 546/92.

Deve invece essere disattesa l'eccezione - preliminare - dell'Ufficio di inammissibilità dell'appello per inosservanza dell'art. 53 d.l.svo perché sarebbero stati riproposti i medesimi motivi già presenti nel ricorso di I grado, senza formulare specifiche censure alle affermazioni contenute nella sentenza dei primi giudici.

Per regola processuale generale, le censure devono essere più o meno articolate a seconda della maggiore o minore specificità della motivazione della sentenza. Nel caso de quo, l'appellante ha pienamente assolto ai suoi oneri di impugnazione a fronte di una sentenza che (rigettando implicitamente le eccezioni pregiudiziali del ROSA) si è limitata, in poche righe, a rinviare facendole interamente sue, alle tesi sostenute dall'Ufficio, salvo

poi brevemente valorizzare, di proprio, l'aspetto dell'abuso del diritto (argomento, quest'ultimo, ampiamente trattato in modo critico nei motivi di gravame) attribuendovi valore determinante ai fini della qualificazione della fattispecie.

Palesamente infondata è pure l'eccezione dell'appellante di illegittimità/nullità dell'Avviso per difetto dei presupposti legittimanti l'accertamento "parziale". L'appellante erra sia in fatto, sia in diritto: infatti non solo non tiene conto dell'avvenuto progressivo ampliamento ad opera del legislatore, dei presupposti normativi dell'Accertamento "parziale" in tutti i casi in cui (come nella fattispecie) vi è evidenza della prova fattuale, ma - soprattutto - non considera che se pure, in ipotesi, un accertamento "parziale" non fosse in realtà tale, nel silenzio della legge non ne deriverebbe, per questo solo fatto, alcuna sanzione automatica di nullità trattandosi comunque di esercizio del potere accertativo che a parte l'input, sfocia in un atto di accertamento contenutisticamente e per effetti in nulla diverso dall'ordinario Avviso non "parziale", e pur sempre regolato dall'art. 42 dpr n.600.

L'invalidità dell'eventuale accertamento "parziale" che non sia in realtà rientrante nella previsione dell'art. 41 bis, potrebbe, semmai, investire in via riflessa la "ulteriore azione accertatrice" che seguisse a tale accertamento (pretesamente) "parziale". Ma poiché nel caso de quo non risulta attività accertatrice né prima né dopo l'accertamento "parziale" per cui è causa, tutte le disquisizioni sul tema dell'appellante sono fuori luogo.

Anche le altre eccezioni di illegittimità "formale" dell'Avviso impugnato (salvo che per le sanzioni, su cui si rinvia infra) sono infondate e da respingere in quanto l'Atto di Accertamento (ancorché tutt'altro che impeccabile, per il disordine espositivo degli elementi di fatto elencati) ha comunque posto il contribuente nelle condizioni di conoscere la pretesa impositiva mediante indicazione in modo sufficientemente determinato, dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che la giustificano (come afferma la consolidata giurisprudenza di legittimità), né ha pregiudicato l'esercizio del diritto di difesa.

Vi è di sicuro una contraddizione tra il passo della motivazione in cui viene "richiamata" "quale parte integrante del presente atto" la "segnalazione qualificata" dell'Ufficio analisi e Ricerche della D.R.E., e l'omessa allegazione di tale "Segnalazione" all'atto di accertamento.

Tuttavia nel corpo della motivazione l'Ufficio ha inserito ampi riferimenti al contenuto di tale "Segnalazione" ("...L'Ufficio Analisi e Ricerche della D.R. ha condotto un'indagine finanziaria nei confronti del contribuente dalla quale è emerso che quest'opera in qualità di socio e/o Amministratore di alcune imprese commerciali..." detta segnalazione è conseguita a "analoga informazione pervenuta dall'amministrazione Fiscale del Belgio relativa a taluni movimenti finanziari aventi quali attori il citato contribuente e alcune aziende con sede legale nel suddetto stato e in quello del Lussemburgo") che consentono di pervenire ad escludere che nel caso concreto dall'omessa notifica di questo allegato discenda l'eccepita illegittimità dell'Avviso, sia per la limitata rilevanza di questo atto "interno" - di semplice impulso dell'esercizio del potere di accertamento, e in sé costituito dal mero c.d. incrocio di dati economici già in possesso dell'A.F. - nelle determinazioni finali dell'Ufficio sia per la (pur imperfetta) trasposizione di significativa parte del contenuto della "Segnalazione" all'interno della motivazione dell'Avviso.

Che la rilevata deficienza non abbia affatto compromesso l'esercizio del diritto di difesa emerge dall'ampissimo e articolato contenuto del ricorso di primo grado, in cui la difesa del contribuente ha mostrato di aver ben compreso - anche sotto lo specifico profilo ora considerato - presupposti e portata dell'atto di accertamento, avverso il quale ha sviluppato controdeduzioni in fatto e in diritto a tutto campo.

Più in generale deve essere osservato che a seguito dell'ordinanza istruttoria in atti della Commissione Provinciale entrambe le parti sono state messe in grado di adeguare e aggiornare le rispettive difese (con assegnazione di apposito termine per il deposito di memoria) come da loro chiesto sul punto (indicato come essenziale dai primi giudici) della "titolarità effettiva" di chi ha "erogato le somme".

Entrambe le parti hanno ampiamente dibattuto in primo grado, secondo i rispettivi punti di vista, della questione relativa alla (in)sussistenza di "abuso del diritto" dovendosi qui richiamare in proposito la ben nota giurisprudenza delle sezioni unite, ormai consolidata, secondo cui - con riguardo alle imposte non armonizzate (cfr. ex plurimis Cass., ss.uu., sentenza n. 30055/2008) " Il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente 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 d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione".

E' proprio tale profilo, ad avviso del collegio, ad essere risolutivo e assorbente anche in questo grado di giudizio, dovendo essere disconosciuti gli "effetti abusivi" dei negozi posti in essere dal Ro.

In fatto, come si è visto, tre sono i movimenti (accrediti di denaro) sul conto bancario del Ro. oggetto di accertamento e considerati dall'Ufficio il punto di emersione delle operazioni elusive poste in essere.

Quanto ai primi due movimenti (seguendo per comodità l'ordine dell'Avviso) non è contestato che in data 9 luglio e 16 luglio 2003 in modo per così dire triangolato, vi sono stati pagamenti da INTA srl a Ro. dei corrispettivi della cessione delle partecipazioni in SARAGO SA, e pagamenti, di pari ammontare, dei dividendi da SARAGO SA a INTA srl.

In data 9 luglio, la INTA faceva pervenire al Ro. sul di lui conto, una prima "tranche" di euro 1.250.972= (si omettono per questo pagamento e per tutti gli altri i decimali) del prezzo di cessione pattuito; in pari data, la INTA riceveva la stessa somma da SARAGO SA a titolo di "dividendi 2003".

Analoga operazione si ripeteva in data 16 luglio 2003; SARAGO SA versava a INTA srl l'importo di euro 1.6649.027 a titolo di "dividendi 2003"; la INTA corrispondeva, come seconda "tranche", il medesimo importo al Ro. a titolo di "pagamento prezzo acquisto quote SARAGO SA".

E' da tenere presente che al 20 maggio 2003 il Ro. e il coniuge sig.ra Mo. An. erano possessori di quote della società belga SARAGO SA rispettivamente per un valore di euro 98.000 (82%) e 21.600 (18%). Il 21.5.2003 le quote sociali della SARAGO SA vengono trasformate in azioni al portatore. Successivamente alle descritte cessioni, in data 17.6.2004 all'assemblea della SARAGO SA partecipava la INTA srl come detentrica del 100% del capitale sociale (120.000 azioni).

La difesa dell'appellante non offre alcuna nuova spiegazione di tipo "storico" o logico sul perché vi siano state transazioni economicamente così svantaggiose (come rilevato anche in sentenza) per il Ro. stesso, ma in diritto nega - oltre che la sussumibilità della fattispecie nello schema dell'art. 37 dpr 300 - in radice la ipotizzabilità di alcun abuso del diritto, perché per effetto sia delle disposizioni comunitarie (che non consentono un trattamento fiscale degli utili esteri peggiore di quello riservato ai dividendi di fonte domestica) sia della rivalutazione delle partecipazioni, egli sostiene di non aver affatto conseguito alcun vantaggio economico ma anzi una minusvalenza.

Sull'abuso - se pure è corretta la premessa teorica da cui muove l'appellante di necessaria individuazione e comparazione del comportamento che sarebbe fisiologico rispetto a quello abusato e del correlativo risparmio fiscale - restano (poco comprensibili e) indimostrati nella fattispecie sia i presupposti, anche in termini di normativa estera da porre a raffronto, sia i valori di calcolo esposti, sia le conclusioni a cui perviene la difesa del Ro. nei suoi ragionamenti ipotetici.

E' comunque metodologicamente errato, quando l'ipotesi di riferimento sia l'abuso del diritto, atomizzare - come invece fa l'appellante - i singoli atti della condotta (suppostamente) abusiva.

Se - come occorre fare - vengono analizzate le concrete modalità della scelta di avvalersi della rivalutazione delle partecipazioni e tale rivalutazione viene contestualizzata e considerata unitamente alla condotta successiva, infondate risultano le argomentazioni difensive del Ro..

Pregiudizialmente, la stessa regolarità formale della procedura di rivalutazione non appare comprovata.

Avvalendosi di una legge - già vigente in realtà da molti mesi (d.l. n° 282 del 28.12.2002) - come risulta dagli atti, il 13 e 15 maggio 2003 l'appellante provvedeva a versare con i modelli F24 prodotti la rata dell'imposta sostitutiva della legge della legge di rivalutazione allo scopo di ridurre i valori fiscali delle partecipazioni possedute in SARAGO (e in FIN 2001). La stessa cosa ha fatto la moglie del Ro. per la quota di sua competenza.

Con le medesime modalità, sono state corrisposte (dopo le transazioni de quibus) le due successive rate.

Una constatazione si impone: nei mod. F24, con cui sono stati effettuati i versamenti dell'imposta sono stati (ed erano da riportare) solo i dati (codice fiscale) del versante e il codice del tributo; non vi si trova, invece, alcun riferimento alla società la cui partecipazione (detenuta dal versante) doveva essere per l'effetto rivalutata.

In altre parole, con il solo F 24, la partecipazione da rivalutare non è in alcun modo individuabile.

A ben vedere, ad avviso del collegio, in una fattispecie come la presente in cui è stata contestata una condotta elusiva (si noti che l'Agenzia, in primo grado ha dichiarato di nulla sapere di questa rivalutazione) difetta la prova della certa riferibilità, ab origine, di tali versamenti (privi in realtà di qualunque menzione circa gli estremi societari della partecipazione da rivalutare) "F24" proprio alla società SARAGO SA (e FIN S001).

In difetto di adeguati riscontri (come ad es. - come avviene attualmente in applicazione delle analoghe disposizioni in materia di rivalutazione - la corretta compilazione del quadro "RT" del modello UNICO), che parte appellante non offre, ritiene il collegio che difetti il presupposto stesso (il tempestivo e regolare perfezionamento della procedura di rivalutazione delle partecipazioni de quibus) delle tesi difensive del Ro. con riguardo alle

cessioni sia delle partecipazioni in SARAGO sia del pacchetto di FIN 2001 SA (su cui si rinvia infra).

Sotto un diverso e autonomo profilo, anche nella non ritenuta ipotesi che si possa ritenere formalmente perfezionata, la rivalutazione delle partecipazioni che qui interessa è da considerare non opponibile al fisco in un contesto come il presente di abuso del diritto.

La "consecutio temporum" tra la fase preparatoria - rivalutazione delle partecipazioni - e l'epilogo - pagamento dei dividendi - cessione della partecipazione - diventa ancora più stretta ove si consideri attentamente come ha fatto il collegio, la scrittura privata prodotta dall'appellante dell'accordo concluso tra INTA srl e il Ro. (e la di lui coniuge Mo.).

Apparentemente, soltanto il 2 luglio 2003 i coniugi Ro. - MO. pattuiscono la cessione delle loro partecipazioni (per l'intero) alla INTA srl.

Il collegio deve constatare che in realtà, nelle premesse di questo contratto (prodotto dall'appellante e quindi facente piena prova contro di lui) alla lettera F si legge che era stata pattuita una "promessa di compravendita" ("Binding Agreement") già "in data 30 aprile 2003".

L'intesa negoziale (poi solo formalizzata) era quindi intervenuta anteriormente a versamento della prima rata dell'imposta dovuta per la "rivalutazione" fiscale.

I coniugi Ro. - MO. prima concludono l'accordo preliminare di vendita delle partecipazioni poi rivalutano ai fini di risparmio fiscale le loro partecipazioni in SARAGO SA e infine (essendo loro gli arbitri della tempistica dell'esecuzione dell'accordo) decidono essi stessi, in pratica, anche la tempistica del pagamento dei dividendi, in modo tale da sottrarli a imposizione.

Ad avviso del collegio in questa situazione diviene ancora più evidente che anche l'avvenuto ricorso alle norme agevolative di rivalutazione si iscrive ed è l'indispensabile presupposto del complessivo meccanismo abusivo, architettato dal Ro. e teso a nascondere la sua effettiva capacità contributiva rispetto alle utilità economiche ricavate dalla SARAGO SA, avvalendosi di schermi societari.

Non può quindi la difesa del Ro. invocare a proprio favore le disposizioni sulla rivalutazione neppure per negare i vantaggi fiscali conseguiti, che sono invece quelli desumibili dall'Avviso.

Per quanto concerne l'altra operazione (la terza nell'ordine seguito dall'Avviso), è pacifica l'avvenuta corresponsione al Ro. di euro 1.641.909 da parte della SARAGO SA il 24 giugno 2003.

Si tratta di operazione che precede temporalmente quelle già esaminate e che avviene quando la partecipazione la SARAGO SA è interamente posseduta dal Ro. e dalla di lui moglie Mo..

In questo caso, è il solo Ro. che cede a SARAGO SA 28.883 azioni della società FIN 2001 (con sede in Lussemburgo).

Lo stesso giorno, la FIN 2001 SA distribuisce il dividendo 2003 (v. memoria depositata dall'Agenzia in I grado)

L'appellante - come si è premesso - oltre ad affermare che non sarebbe neppure avversariamente dedotta la distribuzione di dividendo (ma v. in contrario le controdeduzioni davanti alla C.T.P. e soprattutto la memoria depositata dall'Agenzia nel corso del 1 grado) - sostiene che - data la limitatezza del "pacchetto" di azioni posseduto (1,666%) - egli non avrebbe potuto influire sulle decisioni della FIN 2001 SA in materia di dividendo.

L'assunto dell'appellante è contraddetto dalla documentazione da lui stesso prodotta, e precisamente dalla "Relazione giurata di stima" dove a pag. 2 tra gli azionisti della FIN 2001 SA al 1.1.2003, viene indicata la SARAGO SA (con cospicuo pacchetto azionario), società all'epoca partecipata in modo quasi totalitaria dal Ro. stesso; inoltre (v. pag. 89 delle controdeduzioni dell'Ufficio) il Ro. era componente del Consiglio di amministrazione e direttore generale della DIASORIN srl controllata al 100% da FIN 2001.

Pertanto deve ritenersi non solo che il Ro. conosceva e poteva seguire molto bene attività e scelte decisionali (ovviamente anche in materia di dividendo) della FIN 2001, ma anche che l'appellante - sommando il pacchetto suo personale a quello della SARAGO SA da lui controllata - ha potuto sicuramente influire in modo notevole sulle scelte in materia di dividendi.

Più in generale, l'intero contesto dell'operazione - vendita da parte del Ro. del suo pacchetto azionario FIN 2001 a società a partecipazione quasi totalitaria del medesimo Ro. - coeva distribuzione del dividendo FIN 2001 alla compratrice SARAGO SA - tradisce caratteristiche di poca trasparenza e di strumentalità anche maggiori della (temporalmente) successiva cessione delle partecipazioni SARAGO SA a INTA.

La "consecutio temporum" tra inizio della procedura di rivalutazione (con F 24) della quota di FIN 2001 e successiva cessione - distribuzione di dividendi è ancora più stretta che non nel caso sopra già visto e pertanto vanno richiamate le medesime considerazioni sulla sussistenza di una condotta abusiva. Resta pertanto assorbita una volta qualificata anche questa fattispecie nello schema dell'abuso del diritto, ogni questione sulla portata dell'art. 37 dpr n.600.

Solo per completezza di motivazione va dato atto che né in primo grado, né nel ricorso in appello l'appellante ha eccepito nullità ex art. 37 bis dpr 600/73 (sicché resta preclusa ogni rilevanza di tale problematica, a cui accenna - comunque intempestivamente - solo la memoria del Ro. depositata ante udienza) In definitiva, tutti i motivi di gravame (fatta eccezione per quanto ora si dirà in materia di sanzioni) del Ro. devono essere ritenuti infondati e vanno rigettati.

Sulle sanzioni, ritiene invece il collegio che l'appello sia fondato sotto i profili di seguito esposti.

Ai sensi dell'art. 16 d.l.svo n° 472/97 co. 2 l'atto di contestazione deve contenere tra l'altro, "a pena di nullità" l'indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore le norme applicate i criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni stesse.

Le prescrizioni per questa parte sono certamente da osservare anche quando vi sia la "irrogazione immediata" ex art. 17 d.l.svo 472 (che reitera la sanzione della nullità ove non "motivato", dell'atto "contestuale all'avviso di accertamento") delle sanzioni medesime contestualmente all'Avviso di Accertamento.

Il "fatto" sanzionato si compone di una condotta omissiva o commissiva, di un evento, del nesso di causalità e nell'elemento soggettivo.

Quando il "fatto" nella sua estrinsecazione materiale, oggettiva e soggettiva, è semplice, può sicuramente bastare per l'irrogazione delle sanzioni, il semplice rinvio alla parte motiva (che in realtà persegue in sé, altre finalità) ove sufficientemente circostanziata, dell'Avviso di Accertamento.

Invece, nel caso in cui, come nel caso de quo, il "fatto" è complesso, consistendo in più atti, finalisticamente collegati tra di loro, il rinvio tout court operato all'insieme indistinto degli eterogenei dati istruttori riepilogati nella motivazione dell'Avviso di Accertamento appare inidoneo a consentire la enucleazione, in modo specifico e non contraddittorio, dei

contorni della condotta "colpevole", tanto più quando (come è successo con riguardo al presente "Avviso") l'Ufficio ha nell'atto di accertamento dichiarato di recuperare a tassazione una "imposta sostitutiva" con un'esposizione molto macchinosa dei vari elementi di fatto considerati.

Occorre considerare poi, che in sede di giudizio la responsabilità fiscale è stata dichiarata a seguito di una riconsiderazione, anche fattuale, dei vari negozi posti in essere dal Ro. unificati teleologicamente nello schema dell'abuso del diritto, ben diversamente dall'apparente impostazione iniziale dell'Avviso.

Sotto l'aspetto considerato, sussiste dunque l'eccepita violazione degli artt. 16 e 17 co. 1 d.lvo 472/97.

Vertendosi in tema di "abuso del diritto" realizzato da negozi collegati tra loro, e riferito a un quadro normativo (rivalutazione) su cui non esistevano e non esistono orientamenti consolidati, ritiene altresì il collegio di aderire a quella giurisprudenza (Cass., sent. n° 12042/09) che riconosce in casi come questo, l'esistenza di obiettive condizioni d'incertezza sulla portata della norma sanzionatoria.

In considerazione dell'esito della lite (con prevalente soccombenza del contribuente) le spese del grado, liquidate per l'intero (tenuto conto del valore economico della controversia e dell'effettivo impegno difensivo) in complessivi euro 16.854 (compreso il rimborso forfettario), vengono compensate per un terzo e poste per il residuo a carico dell'appellante.

P.Q.M.

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE - 46.a SEZIONE, in parziale riforma della sentenza impugnata, ANNULLA le sanzioni;

CONFERMA nel resto la decisione della Commissione Provinciale;

CONDANNA l'appellante a rifondere a controparte due terzi delle spese del presente grado, liquidate per l'intero in euro 16.854 =.