

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 149/24/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La ricorrente Drim s.r.l. di Milano chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento in oggetto con il quale l'Ufficio rileva nell'insieme delle operazioni poste in essere dalla ricorrente nell'anno 2005 una componente di abuso del diritto inteso ad ottenere un vantaggio fiscale finale concretizzatosi nella minusvalenza da cessioni di azioni societarie.

L'Ufficio in accertamento rileva che la Società Drim ha evidenziato nel Bilancio chiusosi il 31.12.2005, al punto c.17 della sezione C del Conto Economico - interessi ed altri oneri finanziari una perdita da realizzo di € 972.720,00 conseguente la vendita di una quota di partecipazioni della Società controllata Fr.Bo. e C. s.p.a.

Tale perdita ha riguardato la cessione di quote pari al 30% della partecipazione posseduta a favore dei soci della Drim, ovvero dei Signori Bo.Re. e Bo.Do., operazione configuratesi come ultima fase di una pianificazione societaria iniziata nel 2004, annualità relativa all'atto di costituzione della Drim s.r.l. del 29.07.2004 avente capitale sociale di € 10.000,00, composta dai Signori:

- Bo.Re. per una quota di conferimento di € 3.000,00

- Bo.Do. per una quota di conferimento di € 7.000,00

e con oggetto sociale principale lo svolgimento di attività di "acquisto, vendita, costruzione, restauro, ristrutturazione di edifici. Nonché la locazione e l'amministrazione di immobili in proprietà ed altro".

Dapprima in data 11.10.2004 l'assemblea dei soci della Drim s.r.l. poneva in trattazione all'O.d.G. i seguenti punti:

- l'acquisto di partecipazioni della Fr.Bo. e C. s.p.a.

- a) per il 30% di azioni dalle Signore Ro.Ga., Gi.Bo., Pa.Bo. e Ma.Bo. con pagamento contestuale

- b) per il 30% di azioni del Bo.Re. con pagamento dilazionato al 31.12.2009

- c) per il 30% di azioni del Bo.Do. con pagamento dilazionato ai 31.12.2009

- l'acquisto di immobile di proprietà della Fr.Bo. e C. s.p.a. sito in Comune di Novate Milanese - Via Bovisasca, 42 - composto da varie unità riferentesi ad un complesso industriale (appartamenti, officina, cabina Enel e silos) con mandato di trattativa del prezzo fino ad un importo di € 2.500.000,00.

- contrarre mutuo ipotecario per il tramite dell'Istituto Banca di Credito Cooperativo di Triuggio, che si dichiarava poi disponibile a concedere il finanziamento ipotecario per € 2.050.000,00 per una durata di 10 anni, previa iscrizione ipotecaria sul complesso immobiliare in corsa di acquisizione.

In data 15.10.2004 la Drim s.r.l. effettuava le seguenti operazioni:

- A) con atto pubblico veniva sottoscritto fatto di compravendita del complessa industriale di Novate Milanese da Fr.Bo. e C. s.p.a. alla Drim s.r.l. per il prezzo accettato di € 2.450.000,00. oltre ad IVA al 20%, con la sottoscrizione dell'avvenuto pagamento, da parte della venditrice Fr.Bo. e C. s.p.a,

- B) con scrittura privata non autenticata la acquirente Drim concede in locazione albi venditrice Fr.Bo. e C. s.p.a. l'immobile contestualmente trasferito con contratto prevedente una locazione per il periodo dal 15.10.2004 al 15.10.2010 di complessivi € 1.500.000,00,

oltre ad IVA al 20%, che veniva contestualmente fatturato con fattura n. 1/2004 del 15.10.2004 da pagarsi nella seguente forma rateale:

- € 800.000,00 alla data del 15.10.2005
- € 300.000,00 alla data del 15.10.2006
- € 200.000,00 alla data del 15.10.2007
- € 200.000,00 alla data del 15.10.2008
- € 200.000,00 alla data del 15.10.2009
- € 100.000,00 alla data del 15.10.2010

C) con atto pubblico la Drim s.r.l. sottoscriveva contratto di mutuo fondiario con la Banca di Credito Cooperativo di Triuggio per € 2.050.000,00 offrendo in garanzia ipoteca sull'immobile acquistato di Navate Milanese.

D) con modalità di trasferimento delle azioni, tramite fissato bollato libretto n. 438056, la Drim s.r.l. acquistava le azioni da € 0,52 nominali della s.p.a. Fr.Bo. e C. da:

- n. 157.500 per il prezzo di € 527.625,00 da Bo.Ma.
- n. 157.500 per il prezzo di € 527.625,00 da Bo.Pa.
- n. 157.500 per il prezzo di € 527.625,00 da Bo.Gi.
- n. 157.500 per il prezzo di € 527.625,00 da Ga.Ro.
- n. 630.000 per il prezzo di € 1.815.000,00 da Bo.Do.
- n. 630.000 per il prezzo di € 1.815.000,00 da Bo.Re.

Dopo 5 giorni, il 20.10.2004, la Drim s.r.l. contabilizzava l'incasso del dividendo erogato dalla s.p.a. Fr.Bo. e C, pari ad € 2.324.700,00, per distribuzione della riserva ordinaria accantonata nei precedenti esercizi. Detto incasso è avvenuto con una compensazione contabile tra l'erogante Fr.Bo. e C. e la destinataria Drim s.r.l. a regolamento delle poste a debito concernenti il trasferimento dell'immobile di Navate Milanese compravendute da parte dell'acquirente destinataria a favore della cessionaria in atto di trasferimento del 15.10-2004.

A distanza di due mesi, il 23.12.2004, venivano ritrasferite dalla Drim s.r.l. le azioni acquisite in data 15.10.2004 dalla s.p.a. Fr.Bo. e C., di cui al fissato bollato libretto n. 438056:

- n. 157.500 per il prezzo di € 236.250,00 a Bo.Do.
- n. 472.500 per il prezzo di € 708.750,00 a Bo.Re.

Nel corso dell'esercizio 2005 in esame con le stesse modalità di ritrasferimento delle azioni, la Società Drim s.r.l. cedeva azioni della s.p.a. Fr.Bo. e C.:

- n. 472.50 per il prezzo di € 708.750,00 a Bo.Do.
- n. 157.500 per il prezzo di € 236.250,00 a Bo.Re.

Rileva l'Ufficio pertanto in accertamento che la Società Drim s.r.l., composta dai soci Signori Bo.Do. e Renato, sin dalla sua costituzione del 29.07.2004, poi con la deliberazione dell'assemblea del 11.10.2004 e con la serie di atti pubblici e privati posti tuffi posti in essere in data 15.10.2004, ha predeterminato un'operazione articolata e composita volta ad un evidente risparmio fiscale e finalizzata, grazie alla successiva acquisizione di azioni del 23.12.2004 e del 2005, la quota di controllo del 90% della Società Fr.Bo. e C., al fine di soddisfare le esigenze dei due soci Bo.Do. e Re..

Questi con l'utilizzo della NewCo Drim s.r.l. hanno di fatto estromesso dalla Società Fr.Bo. e C, l'immobile strumentale di Novate Milanese aggirando le norme tributarie ed ottenendone plurimi vantaggi fiscali.

Di fatto per l'acquisto dell'immobile, il cui prezzo indicato in atto è di € 2.940.000,00 (imponibile € 2.450.000,00 + IVA € 490.000,00) la ricorrente Drim s.r.l. ha portato in compensazione la quota dei dividendo distribuitole dalla Fr.Bo. e C, s.p.a. dopo l'acquisto di tutte le azioni per € 2.324.700,00 compensando i rimanenti € 610.000,00 con la riduzione del credito vantato da Fr.Bo. e C. s.p.a. in dipendenza della fattura di locazione emessa in pari data (15.10.2004) n. 112004, il cui importo totale del canone è riferito ai 8 anni di locazione contrattuale. Tale modalità operativa ha permesso alla Drim s.r.l. di poter far emergere nei confronti dell'Erario un credito IVA di € 192.995,00 (di cui € 170.000,00 chiesti a rimborso) frutto dell'IVA scontata per l'acquisto dell'immobile di Novate Milanese, decurtata dell'IVA vendite relativa all'anticipazione del pagamento del canone di locazione dei sei anni fatturato in pari data del 15.10.2004 (imponibile € 1.500.000,00 + IVA € 300.000,00).

Indipendentemente dai ulteriori vantaggi gestionali conseguiti con le effettuate e concomitanti operazioni descritte, l'Ufficio rileva ai fini fiscali una pianificazione per aggirare le norme tributarie i cui vantaggi sono definiti nel 2005 con l'acquisizione del controllo in capo alla Fr.Bo. e C. S. p. a.

Rileva nella fattispecie che gli strumenti, giuridici leciti previsti dall'ordinamento sono stati utilizzati per una causa differente da quella per la quale gli stessi sono stati concepiti dal Legislatore, al fine di ottenere vantaggi fiscali che l'ordinamento non intendeva offrire.

Identifica nel comportamento posto in essere dalla Società Drim s.r.l. un "abuso del diritto" in quanto l'intera operazione, connaturata ai vari negozi giuridici posti in essere, palesa l'obiettivo di ottenere risparmi e vantaggi fiscali diversamente non ottenibili.

Giurisprudenza comunitaria e di Cassazione hanno stabilito, in analoghi casi, la sussistenza dell'abuso del diritto, come da richiami posti in avviso di accertamento.

Concludendo l'Ufficio in avviso di accertamento ai sensi del combinato disposto degli artt.li 101 e 109 del T.U.I.R., non ritiene deducibile la minusvalenza di € 972.720,00 realizzata in seguito alla cessione di azioni avvenuta nell'anno 2005 conseguita in ragione di operazioni effettuate essenzialmente al fine di ottenere un vantaggio fiscale in abuso del diritto.

Pone di conseguenza in ripresa il reddito imponibile d'impresa, ai sensi degli artt.li n. 39, comma 1, e n. 40 del D.P.R. n. 600/73, accertandolo ai fini IRES in € 258.655,00 ed annullando totalmente le perdite d'impresa non compensate riportate nel rigo RS46 della dichiarazione in ragione della presente ripresa e di quella relativa all'anno precedente.

La ricorrente Drim s.r.l. in ricorso fa presente che la costituzione della NewCo rientrava in un ampio ambito di riorganizzazione societaria e industriale.

Sino al 2004 tutti i membri della famiglia Bo. (Ma., An., Gi., Do. e Re.Bo. e Ga.Ro.) erano titolari delle azioni della s.p.a., Fr.Bo. e C., società operativa nel settore dell'industria di articoli termoplastici, specializzata nello stampaggio di tappi per vari usi. Il progetto di riorganizzazione prevedeva:

- l'estromissione dalla compagine societaria della maggioranza dei soci familiari, formante il 60% del capitale sociale, a motivo di dissidi interni
- la creazione di una holding familiare (Drim s.r.l.) alla quale far confluire l'immobile strumentale in modo da consentire di svolgere la sola attività industriale

Le conseguenti operazioni sono avvenute tramite gli atti posti in essere in data 15.10.2004 e completati nell'anno 2005.

Dapprima con il controllo effettuato con l'accesso del 12.11.2009 alla sede della Drim s.r.l., poi con l'avviso di accertamento del 13.12.2010 impugnato, l'Ufficio contesta l'abusività delle operazioni effettuate nel corso del 2005, disconoscendo la perdita fiscale dichiarata di € 733.595,00 per l'esercizio 2005 ed accertando la maggior imposta IRES per € 85.356,00.

Eccepisce l'infondatezza dell'avviso di accertamento impugnato per:

- difetto di motivazione in quanto l'Ufficio non dimostra l'assenza di valide ragioni economiche sottostanti l'operazione di riorganizzazione in spregio anche all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73. L'Ufficio ponendosi in contrasto ha alle procedure contenute ai commi 1, 2, 4 e 5 del citato art. 37 bis ha formalizzato un accertamento da ritenersi nullo, in contrasto con l'orientamento, teso a garantire al contribuente la piena tutela giurisdizionale prevista dall'art. 24 della Costituzione e sottolineato dalla Corte di Cassazione con la Relazione Tematica n. 94 del 09.07.2009 (che viene descritta).

Il presunto "abuso del diritto" che avrebbe posto in atto la Società con la stessa "unica operazione" avrebbe condotto ad un "vantaggio per i soci Bo.Do. e Renato" che, di fatto, però sostengono di aver ricostruito la situazione originaria, relativamente alle azioni possedute dalla s.p.a. Fr.Bo. e C. acquistando il 30% delle azioni degli altri soci e liquidandoli attraverso la NewCo:

- senza scontare ritenute sui dividendi
- non assoggettando all'imposta la plusvalenza per la cessione di azioni

stante l'operazione avvenuta complessivamente tra la Società e i suoi soci, configurando in tal modo, per l'Ufficio, il "raggiramento della normativa tributaria vigente al fine di ottenere un vantaggio fiscale". Però l'Ufficio non identifica la natura ed il quantum del vantaggio.

Evidenzia la Società ricorrente l'infondatezza dell'accertamento per

- carenza di motivazione
- mancato riscontro documentale del vantaggio fiscale indebito conseguito dalle parti attrici
- contrasto con ultimi pronunciamenti giurisprudenziali
- carenza nella rappresentazione dell'operazione di riorganizzazione che avrebbe consentito di apprendere le valide ragioni economiche sottostanti l'operazione stessa

Ritiene che l'impugnato avviso di accertamento sia stato emesso in palese violazione delle garanzie procedurali rafforzate dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73 che debbono applicarsi in caso di elusione fiscale fondata su abuso del diritto.

In data 14.10.2011 la Direzione Provinciale II° di Milano dell'Agenzia delle Entrate deposita controdeduzioni preliminarmente rilevando che nell'avviso di accertamento è stato contestato l'"abuso del diritto" consistente nel "vantaggio fiscale ottenuto non una molteplicità di operazioni poste in essere per una causa diversa da quella tipica dello strumento giuridico iniziate, e non la violazione dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73 come descritto in ricorso dalla Società. In ordine alla carenza/difetto di motivazione l'Ufficio espone di aver indicato tutti gli elementi di fatto giustificativi che hanno dato luogo alla ripresa fiscale, consentendo nel contempo alla ricorrente di opporre adeguatamente la propria difesa.

Al fine di rilevare l'abusività delle operazioni poste in essere nel corso del 2004 e del 2005 fa presente che la ricorrente Drim s.r.l. evidenziava nel Conto Economico del Bilancio al 31.12.2005, alla voce "interessi ed altri oneri finanziari", una perdita da realizzo di € 972.720,00 a seguito di cessioni di azioni della s.p.a. Fr.Bo. e C,

Ripercorre cronologicamente la ricostruzione dei fatti descritti in accertamento che, pur se concentrati in una serie di atti collegati tra loro effettuati riconducibili in data 15.10.2004 ad una stessa operazione apparentemente lecita, sono stati effettuati dalla Drim s.r.l., nelle persone dei soci Signori Bo.Do. e Renato, senza un personale impegno finanziario, aggirando le norme tributarie ed ottenendo un consistente vantaggio fiscale.

Infatti dalle operazioni effettuate nel corso del 2004 concludesi all'inizio dell'anno 2005 la Drim s.r.l. dopo aver incassato i dividendi accantonati negli esercizi precedenti della s.p.a. Fr.Bo. e C., ha riceduto l'intero pacchetto azionario acquisito dai soci Bo.Do. e Renato agli stessi soci determinando una minusvalenza patrimoniale di € 972.720,00 che ha generato, e posto in dichiarazione, una perdita fiscale d'esercizio di € 870.702,00 per l'anno 2004 e di € 714.065,00 per l'anno 2005 in esame.

Pertanto per l'Ufficio emerge l'operazione abusiva del diritto, confermata dai vantaggi conseguiti dai due soci della Drim s.r.l. che hanno contemporaneamente.

- ricostruito, in parte, la situazione di fatto originaria delle quote possedute della s.p.a. Fr.Bo. e C.

- permesso di estromettere l'immobile dalla s.p.a. Fr.Bo. e C. attraverso la liquidazione degli altri soci ed attraverso la NewCo Drim s.r.l.

Ai fini fiscali la Drim s.r.l., attraverso le operazioni avvenute tra la società e i suoi soci e senza alcun trasferimento di denaro, nel suo complesso "non ha scontato le ritenute sui dividendi, non ha assoggettato ad imposta IRES la plusvalenza per la cessione di azioni. Come da giurisprudenza di Cassazione consolidatasi nel tempo, richiamata in costituzione dall'Ufficio, l'operazione nel suo insieme pur determinando vantaggi o benefici alla ricorrente non giustifica la liceità degli stessi, in quanto perseguiti attraverso l'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un vantaggio fiscale in difetto di valide ragioni economiche.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Alla luce delle operazioni descritte in avviso di accertamento e delle argomentazioni di impugnazione poste in ricorso dalla Società Drim s.r.l. rileva nell'insieme delle operazioni, poste in essere dalla stessa nell'anno precedente, conclusasi nell'anno 2005, una componente di abuso del diritto inteso ad ottenere un vantaggio fiscale finale concretizzatosi nella minusvalenza da cessioni di azioni societarie, attraverso operazioni avvenute tra la Società e i suoi soci Bo.Do. e Re. senza alcun trasferimento di denaro, nel suo complesso non scontando le ritenute sui dividendi e non assoggettando ad imposta IRES la plusvalenza realizzata nella cessione di azioni.

L'Ufficio in accertamento individua nelle operazioni di gestione poste in essere dalla ricorrente Società Drim s.r.l., una serie di atti, fatti e negozi giuridici collegati tra loro diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte e rimborsi altrimenti indebiti.

Nel caso in specie la ricorrente ha utilizzato a tale scopo nello stesso giorno - 15.10.2004 - :

A) il passaggio di azioni nominali della s.p.a. Fr.Bo. e C., detenute per:

- n. 157.500 per il prezzo di € 527.625,00 da Bo.Ma.

- n. 157.500 per il prezzo di € 527.625,00 da Bo.Pa.
- n. 157.500 per il prezzo di € 527.625,00 da Bo.Gi.
- n. 157.500 per il prezzo di € 527.625,00 da Ga.Ro.

facendo affluire nella Drim s.r.l, anche le azioni nominali della s.p.a. Fr.Bo. e C. detenute dagli stessi soci per:

- n. 630.000 per il prezzo di € 1.815,000,00 da Bo.Do.
- n. 630.000 per il prezzo di € 1.815,000,00 da Bo.Re.

B) con atto pubblico la Società Fr.Bo. e C. s.p.a. cedeva con atto notarile di compravendita il complesso industriale di Novate Milanese alla ricorrente Drim s.r.l. per il prezzo convenuto di € 2.450.000,00, oltre ad IVA al 20%, con la sottoscrizione dell'avvenuto pagamento a quietanza da parte della venditrice Fr.Bo. e C. s.p.a.

C) con atto pubblico la Drim s.r.l. sottoscriveva in pari data un contratto di mutuo fondiario con la Banca di Credito Cooperativo di Triuggio per un importo di € 2.050.000,00 offrendo in garanzia ipoteca sull'immobile di Novate Milanese acquistato da Fr.Bo. e C. s.p.a.

D) con scrittura privata non autenticata in pari data la Drim in qualità di concedente sottoscrive un contratto di locazione in locazione dell'immobile contestualmente trasferito alla venditrice Fr.Bo. e C. s.p.a. con un contratto prevedente la locazione per il periodo dal 15.10.2004 al 15.10.2010 per complessivi € 1.500.000,00, oltre ad IVA al 20%, che veniva fatturato con documento fiscale n. 1/2004 del 15.10.2004 da pagarsi nella seguente forma rateale dilazionata dal 15.10.2005 al 15.10.2010

Dopo 5 giorni, ovvero il 20.10.2004, la Drim s.r.l. contabilizzava un incasso da dividendo erogato dalla s.p.a. Fr.Bo. e C. pari ad € 2.324.700,00 conseguente la distribuzione della riserva ordinaria accantonata nei precedenti esercizi.

Detto incasso é avvenuto tramite una compensazione contabile tra l'erogante Società Fr.Bo. e C. e la destinataria Drim s.r.l. a regolamento delle poste a debito concernenti il trasferimento dell'immobile di Novate Milanese compravenduto da parte dell'acquirente destinataria a favore della cessionaria in atto di trasferimento avvenuto 5 giorni prima, ossia il 15.10.2004.

A distanza di due mesi, il 23.12.2004, venivano ritrasferite dalla Drim s.r.l. in data 15.10.2004 le azioni acquisite dalla s.p.a. Fr.Bo. e C. ai soci Bo.Do. (n. 157.500 per il prezzo di € 236.250,00) e Bo.Re. (n. 472.500 per il prezzo di € 708.750,00).

Nel corso dell'esercizio 2005, anno in esame, con le stesse modalità sopra riportate di ritrasferimento delle azioni, la Società Drim s.r.l. cedeva azioni della s.p.a. Fr.Bo. e C. a Bo.Do. (n. 472.500 per il prezzo di € 708.750,00) e a Bo.Re. (n. 157.500 per il prezzo di € 236.250,00).

A parere del Collegio l'operazione nel suo insieme ha determinato vantaggi e benefici alla ricorrente Società, ma non giustifica la liceità degli stessi, in quanto perseguiti attraverso l'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un vantaggio fiscale in difetto di valide ragioni economiche.

Il principio dell'abuso del diritto è stato enucleato dalla Corte Europea nell'insieme dei principi che disciplinano i diversi Trattati. Con lo stesso principio e con procedimento analogo la Corte di Cassazione ha desunto dalla Costituzione vigente l'esistenza della clausola antielusiva per l'ordinamento italiano.

La base giuridica che giustifica l'affermazione in argomento nell'ordinamento di tale clausola generale è da rinvenirsi nei principi costituzionali attinenti la capacità contributiva e la progressività enunciata all'art. 53 della Costituzione.

Pur se non normalizzata per i tributi attinenti le imposte sul reddito e le altre imposte diverse dall'IVA, l'immanenza della clausola dell'abuso del diritto nel sistema tributario assume valenza generale.

La stessa Corte di Cassazione, nel proprio giudizio, annulla l'eventuale dubbio circa l'utilizzo, da parte dell'Ufficio, della normale procedura accertativa, anziché quella più articolata prevista dall'art. 37 bis del DPR. n. 600/73

Il riferimento normativo da rispettare, a parere di questo Collegio, non è la norma generale fiscale antielusiva, bensì i principi costituzionali di capacità contributiva e progressività dell'imposizione che costituiscono di per se il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto sia di quelle che attribuiscono vantaggi a benefici fiscali, essendo tali norme finalizzate alla piena attuazione di quei principi.

Ne deriva, come nel caso in esame, che non è contestabile l'operato dell'Ufficio nel sostenere, come rilevato dalla ricorrente, che la serie di operazioni non presentano caratteristiche di elusività solo in quanto non ricomprese nell'elencazione ex citato art. 37 bis; di fatto, detto articolo è da intendersi come mero sintomo dell'esistenza di una regola generale che si identifica nel sovrastante generale principio costituzionale.

L'abuso del diritto nel caso in specie è connaturato nelle finalità perseguite al fine del conseguimento del beneficio fiscale che ha originato nella dichiarazione per l'anno 2005 elementi negativi di reddito con il crearsi quel vantaggio fiscale finale, concretizzatosi nella minusvalenza dichiarata da cessioni di azioni societarie.

Il ricorso è respinto con la condanna di parte ricorrente al pagamento delle spese di giudizio che il Collegio liquida in complessivi € 4.000,00.

PER QUESTI MOTIVI

La Commissione respinge il ricorso. Condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese di giudizio che liquida in € 4.000,00 per diritti, onorari e spese.