

## COMM. TRIB. PROVINCIALE VARESE - 02/12/2012

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con i ricorsi riuniti i contribuenti impugnano gli avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2005, 2006, 2007 e 2008, per IRPEF e addizionali comunali e regionali. In fatto: la Direzione Regionale della Lombardia ha segnalato la posizione dei ricorrenti quali soggetti coinvolti nella cessione di usufrutto di partecipazione in società personali; in particolare, con atti stipulati in data 19.07.2005 i soci dell'impresa "Edile Pr. Ni. e Bu. Eg.", Si. Gr., Ge. Ro., Pr. Ni. e Bu. Eg., hanno ceduto il diritto di usufrutto a favore della società Profil Mec Srl sull' 80% del capitale sociale posseduto dagli stessi in tale società e i sig.ri Pr. Ni. e Bu. Eg., soci usufruttuari della società "Immobiliare Ilaria Snc" di Ge. Ro. e Si. Gr., hanno ceduto a favore della società Profil Mec Srl il diritto di usufrutto sull'80% del loro diritto di usufrutto in detta società. L'Ufficio ha disconosciuto i suddetti contratti di cessione del diritto di usufrutto stipulati con la Profil. Mec. Srl accertando il maggiore reddito di partecipazione relativo alla reale quota di partecipazione spettante. I ricorrenti eccepiscono:

1) - nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 40, comma 2, del DPR 600/73 e, dunque, del principio di unitarietà dell'accertamento alle società di persone, in quanto per procedere alla rettifica del reddito di un socio di società di persone, occorre necessariamente e prioritariamente procedere alla rettifica del reddito della società. L'Accertamento alla società di persone è il presupposto genetico dell'accertamento ai soci, quindi non si può procedere a rettificare la posizione del socio se prima non si è proceduto a rettificare la posizione della società.

2) - nullità dell'avviso di accertamento per mancata indicazione del soggetto notificatore e per omessa indicazione della "relata di notifica", in violazione dell'art. 60 del DPR 600/73 e dell'art. 3 della legge n. 890/1992. Parte ricorrente sostiene che la notificazione degli atti tributari sostanziali, c.d. notificazione in senso stretto, presuppone l'intervento di un agente notificatore e la redazione da parte del soggetto notificatore della relata di notifica ai sensi dell'art. 148 c.p.c.; nel caso in esame, a parere dei ricorrenti, si tratta di nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio. In merito i ricorrenti richiamano sentenze della Corte di Cassazione nonché di Commissioni Tributarie.

3) - nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 7, comma 1, legge 212/2000 e dell'art. 3, legge 241/1990, per la mancata allegazione all'atto della documentazione in esso richiamata.

4) - illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c., in quanto il principio dell'onere della prova, di cui al citato articolo, è posto a carico dell'Amministrazione che, nel caso di specie, muove una contestazione circa un regolare contratto di cessione di usufrutto su quote sociali senza fornire alcun tipo di riscontro probatorio sul soggetto cessionario, nel caso in esame la società Profil.Mec.S.r.l.. Infatti, a fronte di un'ordinaria cessione del diritto di usufrutto su quote sociali, in ambito tributario, come chiarito dalla Ris. N. 611E del 16.05.2006, che ha interpretato l'art. 5 del DPR 917/86, è l'usufruttuario il soggetto passivo d'imposta tenuto al pagamento delle imposte sugli utili prodotti dalla società.

Nel merito parte ricorrente rileva:

5) - illegittimità dell'avviso per errata qualificazione della fattispecie quale interpretazione fittizia di persona; illegittima applicazione dell'art. 37, comma 3, del DPR 600/1973. Parte ricorrente sostiene che l'Ufficio ravvisa nel caso in esame una fattispecie di interposizione fittizia e, quindi, una caso di applicazione dell'art. 37, comma 3, del DPR 600/1973, mentre

è pacifico che nella fattispecie contestata non sia ravvisabile, né l'A.F. si è preoccupata di fornire prova, alcuna interposizione fittizia di persona. Gli utili sono stati percepiti dalla Profil Mec. Srl sulla base di un rapporto valido ed efficace, non v'è alcuna prova che gli stessi siano stati in qualche modo "retrocessi" ai soci e non v'è nessun accordo che possa far pensare che Profil Mec Srl sia qualcosa di diverso da quello che in realtà è l'effettivo percettore degli stessi.

6) - illegittimità dell'avviso per mancato assolvimento dell'onere della prova ex art. 37, comma 3, del DPR 600/1973. Violazione dell'art. 2697 c.c.. L'art. 37, comma 3, del DPR 600/1973 dispone che "in sede di rettifica di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altre soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona. Nel caso in esame l'onere della prova da parte dell'A.F, non è stato in alcun modo assolto, l'unico elemento addotto dall'Ufficio a prova della sostenuta interposizione fittizia di persona è la asserita antieconomicità dell'operazione, né l'Ufficio si è preoccupato di verificare in altro modo quanto contestato;

7) - illegittimità dell'avviso per violazione dell'art. 5 del TUIR e per impropria contestazione dell'antieconomicità delle scelte imprenditoriali operate. Della effettività del contratto di cessione dell'usufrutto su quote sociali. Parte ricorrente osserva che gli avvisi insistono, indebitamente, sulla sindacabilità di comportamenti pacificamente insindacabili, ovvero quelli riferiti alle libere scelte imprenditoriali. Senza scomodare la libertà di iniziativa economica sancita nell'art. 41 della Costituzione è sufficiente un richiamo alle regole privatistiche in tema di autonomia contrattuale, le quali consentono ai soggetti dell'ordinamento di perseguire i propri interessi con la massima libertà di mezzi e di strumenti negoziali. Parte ricorrente afferma, quindi, che non compete all'A.F. sindacare il carattere di economicità di un'operazione imprenditoriale, ancor più se la stessa viene valutata da sola e non invece nella più ampia e complessa cornice dell'attività d'impresa (cfr. Cassazione 23636/2008).

Alla luce di tutte le superiori indicazioni, parte ricorrente chiede l'annullamento degli atti impugnati, con vittoria di spese, diritti ed onorari.

Costituitasi in giudizio l'Agenzia delle Entrate, in ordine alle eccezioni sollevate chiarisce: sull'eccezione di cui al punto 1), l'Ufficio non ha accertato nessun maggiore reddito d'impresa nei confronti delle società partecipate dai ricorrenti, ma ha soltanto constatato che i ricorrenti hanno dichiarato una percentuale del reddito di partecipazione, invece della reale ed effettiva quota posseduta. L'Ufficio ha imputato l'ulteriore quota sostenendo che l'usufruttuaria Profil Mec Srl si è interposta nella tassazione degli utili societari imputandosi l'80% degli utili al posto dei reali soci delle società. Non è stata fatta alcuna rettifica al reddito dichiarato dalle società, ma è stata unicamente contestata la quota degli utili dichiarati dai soci. Sul punto 2), il codice di procedura civile ha previsto all'art. 149 la possibilità di eseguire la notificazione a mezzo del servizio postale; in attuazione di tale disposto normativo è intervenuta la legge 890/1982 che disciplina le modalità di esecuzione di dette notificazioni. Gli uffici finanziari possono notificare gli atti tributari direttamente col servizio postale secondo le previsioni dell'art. 14 della legge citata, come modificato con legge n. 14611998; secondo il quale la notificazione può eseguirsi per mezzo della posta direttamente dagli Uffici Finanziari nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali o dei messi speciali. Nel caso che ci occupa la notifica è stata effettuata direttamente, ai sensi della citata legge dagli Uffici Finanziari. Gli avvisi di accertamento sono stati ritualmente notificati e regolarmente impugnati nei termini di legge, perciò qualunque eventuale illegittimità della notifica resta sanata dalla presentazione dei ricorsi (Cassazione sezioni unite sentenza n. 19854 del 03.06.2004). Sul punto 3), l'Ufficio non ha violato l'art. 7, comma I, legge 212/2000 e l'art.

3, legge 241/1990, in quanto si tratta di documenti già in possesso della parte o, comunque, da questi conosciuti. Sul punto 4), osserva che l'Ufficio ha evidenziato analiticamente gli elementi di fatto che dimostrano la fittizietà del contratto di cessione; in particolare, si ricorda l'evidente sproporzione tra il prezzo di acquisto per la cessione del diritto di usufrutto della partecipazione sociale dell'80%, la diversa effettiva distribuzione degli utili, sia alla Profil Mec. Srl che agli altri soci, l'assenza di una valida ragione economica per la rinuncia agli utili conseguibili dalla partecipazione e l'evidente risparmio di imposta.

Sul punto 5)- la parte afferma che gli utili sono stati percepiti dalla Profil Mec Srl e che non c'è traccia di un accordo per la restituzione degli utili ai soci che avallerebbe la tesi sull'interposizione fittizia e legittimerebbe l'applicazione dell'art. 37, comma 3, DPR 600/73. Ma nel caso di specie la mancata distribuzione degli utili alla Profil Mec Srl e la determinazione di un prezzo irrisorio ed oggettivamente incongruo rispetto i redditi conseguiti dalle società ed i rapporti di questa con la Profil Mec ha dimostrato che lo scopo delle parti contraenti. era diverso dal contratto di cessione del diritto di usufrutto e ciò basta per la legittimità dell'applicazione del disposto di cui al terzo comma dell'art. 37 DPR 600/73.

Richiama la sentenza della Corte di (tassazione del 10.06.2011 e la recentissima n. 12788 del 10.1.1.2011, che ha puntualizzato che la norma, di cui all'art. 37, comma 3, DPR 600/73, non presuppone un comportamento fraudolento, ma è sufficiente un uso improprio ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione che costituisce il presupposto dell'imposta. Sul punto 6), sugli elementi di prova a sostegno dell'interposizione fittizia si è già detto nel corso della trattazione dei precedenti punti, elencando tutte le presunzioni gravi, precise e concordanti; di contro, si evidenzia che i contribuenti non sono stati in grado di esibire alcuna documentazione attestante la determinazione del prezzo di cessione dell'usufrutto e di spiegare la ragione della cessione ad un prezzo irrisorio. L'antieconomicità del contratto di cessione del diritto di usufrutto, la mancata distribuzione degli utili alla Profil Mec Srl, l'assenza di un criterio per la determinazione del prezzo di cessione, i rapporti tra i soci e la Profil Mec Srl e la compensazione da parte di questa degli utili sociali con costi fittizi, sono tutti elementi certi ed incontestati dalla parte che dimostrano la fittizietà del contratto. Sul punto 7), a carico della Profil Mec Srl la Direzione Regionale della Lombardia ha provveduto ad effettuare una verifica fiscale di carattere generale per gli anni dal 2004 al 2006, a seguito della quale è emerso che la predetta società è intervenuta in diverse operazioni fittizie a carattere elusivo, esclusivamente per fare conseguire vantaggi fiscali a carico di terzi soggetti, prima con il contratto di associazione in partecipazione, e poi a favore dei soci, fra cui i ricorrenti. La Profil Mec Srl si procurava costi fittizi per compensare utili che venivano attribuiti in funzione del ruolo di interponente che conseguiva. Sull'antieconomicità dell'operazione l'Ufficio ritiene sufficiente citare la sentenza n. 23635 emessa in data 15.09.2008 dalla Corte di Cassazione con la quale si è sancito e spiegato la legittimità del potere dell'Amministrazione di valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nelle dichiarazioni. fiscali. inoltre, a sostenere la fittizietà del contratto vi sono anche gli elementi riscontrati a seguito della verifica fiscale eseguita a carico dell'usufruttuaria. Chiede, previa riunione, il rigetto dei ricorsi e la condanna alle spese di giudizio. Nel corso dell'odierna pubblica udienza il rappresentante delle contribuenti Si. Gr. e Ge. Ro. deposita la documentazione dell'avvenuta definizione delle proprie liti fiscali ai sensi dell'art. 39, comma 12, D.L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 15.07.2011, n. 111. L'Ufficio concorda per la cessazione della materia del contendere.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Esaminati gli atti di causa, la Commissione ritiene che le doglianze dei ricorrenti non meritino accoglimento.

Sull'eccezione di cui al punto 1) va rilevato come l'Ufficio non abbia accertato nessun maggiore reddito, ma ha solo constatato che i ricorrenti hanno dichiarato solo una percentuale del reddito di partecipazione, invece della reale ed effettiva quota posseduta. Pertanto ha provveduto correttamente ad accertare il corrispondente reddito di partecipazione.

Sul difetto di notificazione, di cui all'eccezione al punto 2), la Commissione osserva che l'art. 14 della legge 890/1982, è stato modificato con legge n. 146/1998, nel senso che la notificazione può eseguirsi per mezzo della posta direttamente dagli Uffici Finanziari nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali o dei messi speciali. Nel caso in esame la notifica è stata effettuata direttamente, ai sensi della citata legge, dagli Uffici Finanziari e, pertanto, deve essere considerata regolare. Ed, inoltre, si evidenzia che, secondo la Cassazione, la relata di notifica, nei casi di notifica a mezzo servizio postale, non è prevista a vantaggio del destinatario e, pertanto, quest'ultimo non ne può eccepire la carenza ai fini di una pronuncia di illegittimità della notifica stessa. In ogni caso si potrebbe far ricorso anche al principio che, stante la regolare costituzione dei ricorrenti, ogni vizio di notifica è da intendersi sanato.

In relazione al punto 3), l'Ufficio non ha violato l'art. 7, comma 1, legge 212/2000 e l'art. 3, legge 241/1990 in quanto trattasi di documenti già in possesso della parte o, comunque, da questi conosciuti. E, peraltro, secondo la giurisprudenza di legittimità, gli avvisi di accertamento si considerano legittimi quando le motivazioni ivi riportate consentono l'esercizio del diritto alla difesa. Sul punto 4) va rilevato che l'Ufficio ha evidenziato analiticamente gli elementi di fatto che dimostrano la fittizietà del contratto di cessione, tra gli altri in particolare, da un lato l'evidente sproporzione tra il prezzo di acquisto per la cessione del diritto di usufrutto della partecipazione sociale dell'80%, nonostante l'elevato andamento reddituale delle società, la diversa effettiva distribuzione degli utili, sia alla Profil Mec. Srl che agli altri soci, l'assenza dei criteri per la determinazione del prezzo, palesemente irrisoria, l'assenza di una valida ragione economica per la rinuncia agli utili conseguibili dalla partecipazione e l'evidente risparmio di imposta conseguito dai ricorrenti.

Nel merito la Commissione osserva che:

sull'eccezione di cui al punto 5), la parte contesta all'Ufficio di non avere provato l'interposizione fittizia della Profil Mec. Srl allo scopo di fare apparire come usufruttuario un soggetto diverso da quello effettivo e conclude affermando che gli utili sono stati percepiti dalla Profil Mec. Srl e che non c'è traccia di un accordo per la restituzione degli utili ai soci che avallerebbe la tesi sull'interposizione fittizia e legittimerebbe l'applicazione dell'art. 37, comma 3, DPR 600/73. Ma nel caso di specie la mancata distribuzione degli utili alla Profil Mec Srl e la determinazione di un prezzo irrisorio ed oggettivamente incongruo, rispetto ai redditi conseguiti dalle società ed i rapporti di questa con la Profil Mec, dimostrano che lo scopo delle parti contraenti era diverso dal contratto di cessione del diritto di usufrutto e ciò basta per la legittimità dell'applicazione del disposto di cui al terzo comma dell'art. 37 DPR 600/73. Sul punto la Commissione osserva che la stessa Corte di Cassazione, nelle sentenze n. 30055 del 23.12.2008 e n. 8487 del 08.04.2009, ha affermato che i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione ostano al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti attraverso strumenti giuridici adottati o utilizzati in difetto di ragioni economicamente apprezzabili, al solo fine del risparmio di imposta, anche in assenza di specifiche norme violate. Si richiama, altresì, la sentenza del 10.06.2011 e la recentissima n. 12788 del 10.11.2011 che ha puntualizzato che la norma, di cui all'art. 37, comma 3, DPR 600/73, non presuppone un comportamento fraudolento, ma è sufficiente un uso

improprio ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione che costituisce il presupposto dell'imposta.

Sul punto 6), si evidenzia come l'Ufficio abbia indicato gli elementi di prova a sostegno della contestata interposizione fittizia mentre va rilevato che i contribuenti non sono stati in grado di esibire alcuna documentazione attestante la determinazione del prezzo di cessione dell'usufrutto e di spiegare la ragione della cessione ad un prezzo irrisorio dietro rinuncia ad utili certi e di importo considerevole.

Sul punto 7), va precisato che nel corso della verifica effettuata dalla Direzione Regionale della Lombardia, a carico della Profil Mec. Srl, per gli anni dal 2004 al 2006, è emersa la fittizietà della predetta società. Infatti, come si evince dal PVC (pag. 35), risulta che presso la sede legale della società, indicata in Milano, Via Lunigiana, presso lo studio Broggi, non vi erano conservati i registri e i libri obbligatori in materia contabile e fiscale e il titolare dello studio non era a conoscenza dell'esistenza della Profil Mec. Srl. Risulta, altresì, a carico di tale società la carenza di una struttura, di utenze, dipendenti e la creazione artificiosa di ulteriori costi per compensare l'imputazione dei redditi di partecipazione derivanti dai contratti di cessione del diritto di usufrutto stipulati. Sull'eccepita preclusione dell'Amministrazione di sindacare sulle scelte imprenditoriali si ritiene sufficiente richiamare la sentenza n. 23635 emessa in data 15.09.2008 dalla Corte di Cassazione, la quale ha sancito e spiegato la legittimità del potere dell'Amministrazione di valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nelle dichiarazioni fiscali, delineando il corretto profilo di interpretazione costituzionale e rifacendosi, poi, alle disposizioni legislative previste dall'ordinamento tributario. In conclusione la Commissione ritiene di dover dichiarare estinti i giudizi avviati da Gr. Si. e Ro. Ge., stante la definizione delle relative liti pendenti, ai sensi dell'art. 39, comma 12, D.L. 06.07.11, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15.07.2011, n. 111 e, assorbito ogni altro motivo di gravame e di resistenza, condividere le valutazioni in fatto e in diritto esposte dall'Ufficio e, pertanto, di respingere i ricorsi riuniti. Il pagamento delle spese processuali segue la soccombenza.

#### **P. Q. M.**

La Commissione respinge i ricorsi riuniti di Ni. Pr. e di Eg. Bu., che, di conseguenza, condanna solidalmente al pagamento delle spese processuali che liquida in € 614,00 per diritti e € 4.000,00 per onorari, oltre il rimborso spese forfettario. Dichiarata estinti i giudizi avviati da Gr. Si. e Ro. Ge. stante la definizione delle relative liti pendenti, ai sensi dell'art. 39, comma 12, D.L. 06.07.11, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15.07.2011, n. 111.