REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI BERGAMO SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	OLDI	PAOLO	Presidente e Relatore
☐	DI VITA	VITO	Giudice
☐	RUSTICO	GIOVAN BATTISTA	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 324/2017
depositato il 18/05/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9F01C100679 2017 IRPEF-ADD.REG. 2(
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9F01C100679 2017 IRPEF-ADD.COM. 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9F01C100679 2017 IRPEF-ALIQUOTE 2012
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BERGAMO

proposto dal ricorrente:

difeso da:
FERRAJOLI LUIGI
VIA A. LOCATELLI 25 24100 BERGAMO BG

SEZIONE
N° 1
REG.GENERALE
N° 324/2017
UDIENZA DEL
06/10/2017 ore 09:00
N° 576
PRONUNCIATA IL:
06 OTT. 2017
DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL
28 NOV. 2017
Il Segretario
IL SEGRETARIO TRIBUTARIO
Giovanni Callea

FATTO

1. Con ricorso a questa commissione tributaria impugnava l'avviso di accertamento col quale la Direzione provinciale di Bergamo – ufficio Controlli – dell'Agenzia delle Entrate aveva accertato nei suoi confronti, ai fini IRPEF per l'anno d'imposta 2012, il reddito di capitale di euro rideterminando il reddito complessivo in euro contro un dichiarato di euro , e recuperando quindi la maggior imposta di euro oltre addizionali, interessi e sanzioni. L'accertamento aveva tratto origine dal controllo effettuato nei confronti della società , della quale era socio e amministratore unico, con particolare riferimento all'operazione straordinaria di fusione per incorporazione della società s.n.c. e alla cessione di quote avvenuta anteriormente alla fusione. Secondo l'ufficio le operazioni poste in essere, finalizzate a liquidare il socio compartecipe sia della che della , e a far subentrare nella compagine sociale i figli di avevano in pratica concretato la distribuzione di dividendi a quest'ultimo socio senza scontare l'appropriata tassazione di riferimento, grazie all'utilizzo improprio della norma sulla rivalutazione delle quote societarie: il che, in presenza di vantaggi effettivi per i soli soci e non per la società, aveva integrato una fattispecie di abuso del diritto *ex* art.10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212.

2. In punto di fatto era accaduto quanto segue.

2.1 Il 6 dicembre 2010 aveva ceduto la propria partecipazione nella e ai due figli di quest'ultimo, trattenendo per sé la sola quota dell'1%, per il corrispettivo di euro . Precedentemente si era proceduto a una rivalutazione delle quote sociali ai sensi dell'art. 5 della legge n. 448/2001, evidenziando un valore del patrimonio netto della società di euro

2.2. In data 13 dicembre 2010 i avevano ceduto la propria partecipazione nella s.n.c. alla per il corrispettivo complessivo di euro Precedentemente si era proceduto a una rivalutazione delle quote sociali, evidenziando un valore del patrimonio netto della società di euro

2.3. A parziale copertura del prezzo di acquisto delle quote rappresentanti il capitale sociale della s.n.c. la Carminati s.r.l. era ricorsa a un mutuo fondiario di euro

2.4. In data 5 ottobre 2011 era stata deliberata la fusione per incorporazione della società , con emersione di un disavanzo di fusione di euro

3. Il ricorrente deduceva l'insussistenza dei presupposti per la configurabilità dell'abuso del diritto, osservando che incombeva all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la natura abusiva del comportamento tenuto dal contribuente, sotto il triplice profilo dell'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, della realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e del carattere essenziale di questo quale effetto dell'operazione. Si richiamava al di-

sposto del terzo comma dell'art. 10-*bis* l. 212/2000, in base al quale non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, nonché del quarto comma, che consente al contribuente di scegliere tra i diversi regimi opzionali offerti dalla legge e tra le operazioni comportanti un diverso carico fiscale. Traeva argomenti a proprio favore dalla relazione ministeriale al decreto legislativo n. 128/2015 e dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 93/E del 17 ottobre 2016. Invocava l'applicazione dei principi enunciati dalla Corte di Cassazione in ordine alla ripartizione dell'onere probatorio nella materia in esame.

4. L'ufficio si costituiva nei modi di legge osservando, nelle proprie controdeduzioni, che la liquidazione del socio e il subentro nella compagine sociale dei figli di Marino si era realizzata con l'utilizzo della liquidità della : sicché, in altri termini, facendo ricorso alla liquidità della società, aveva ceduto a se stesso la propria partecipazione nella s.n.c., con l'ulteriore effetto di indebitare la mediante l'accensione di un mutuo bancario, al fine di reperire parte delle risorse finanziarie necessarie alla liquidazione dell'altro socio. In sostanza dall'operazione circolare così concretatasi era derivata una distribuzione di dividendi al socio senza scontare l'appropriata tassazione. A riprova della configurabilità di una fattispecie di abuso del diritto si richiamava alle possibilità alternative, già evidenziate nell'avviso di accertamento, che sarebbero consistite nella fusione senza concambio tra le due società dalla medesima compagine sociale, con successiva cessione delle quote di ovvero nella liquidazione della s.n.c. con acquisto dell'immobile da parte della s.r.l.. Sosteneva la non pertinenza – per diversità delle fattispecie – della risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016 e segnalava, come sfavorevoli al contribuente, le sentenze emesse da questa stessa commissione a definizione dei procedimenti riguardanti le annate d'imposta 2010 e 2011.

5. All'odierna udienza di discussione la vertenza veniva trattenuta in decisione sulle seguenti conclusioni:

5.1. Per il ricorrente: Chiede in via cautelare: la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi e per gli effetti dell'art. 47 d.lgs. n. 546/92; nel merito: l'annullamento in quanto illegittimo dell'avviso di accertamento indicato in epigrafe in forza delle ragioni di fatto e di diritto dispiegate in narrativa. Con vittoria di spese, competenze ed onorari oltre ad I.V.A. e contributo per la Cassa previdenza.

5.2. Per l'Amministrazione finanziaria: Si chiede che il ricorso sia respinto, con completa conferma della legittimità e fondatezza dell'avviso di accertamento. Quanto alle spese si chiede la condanna del ricorrente al pagamento a favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese processuali.

DIRITTO

1. Occorre premettere che l'istanza di sospensione dell'atto impugnato non è stata og-

getto di autonoma trattazione *ex* art. 47 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, perché superata in virtù dell'immediata fissazione dell'udienza per l'esame del merito.

2. Entrando, dunque, nello scrutinio dei motivi di ricorso corre l'obbligo di rilevare che il parametro normativo sul quale l'Agenzia delle Entrate ha inteso fondare l'accertamento su cui si controverte è contenuto nell'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, il cui primo comma stabilisce l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria (che quindi può disconoscerne i vantaggi e determinare i tributi in base alle norme e ai principi elusi) delle operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

2.1. L'analisi del dettato normativo consente di evidenziare come, affinché possa configurarsi l'abuso del diritto, sia necessario il concorso di tre condizioni: l'assenza di sostanza economica nelle operazioni effettuate; la realizzazione di un indebito vantaggio fiscale; l'essenzialità di quest'ultimo.

2.2. Nessuna di tali condizioni è riscontrabile nel caso di specie.

3. Per quanto riguarda l'assenza di sostanza economica, si osserva che la relativa nozione è illustrata nel comma 2, lett. *a*), del già citato art. 10-*bis* l. 212/2000, ove sono contemplati quali indici «i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali».

3.1. Orbene, nel caso di cui ci si occupa, la stessa Agenzia delle Entrate non ha mancato di evidenziare, nell'avviso di accertamento, che lo scopo perseguito dalle parti contraenti con la sequenza di operazioni ivi dettagliatamente descritte – qui sintetizzate al paragrafo 2 della narrativa – è stato quello di «liquidare il socio e di razionalizzare la gestione societaria». Trattasi, indubbiamente, di finalità volta al conseguimento di effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali: i quali possono essere, al più, derivati dalla scelta concreta degli strumenti negoziali adottati, che peraltro non mostrano alcun connotato di incoerenza fra la qualificazione delle singole operazioni (cessioni di quote, fusione di società) e il fondamento giuridico del loro insieme, né alcuna difformità rispetto alle normali logiche di mercato. È del tutto evidente, invero, che se si intendeva liquidare la quota di uno dei soci per configurare diversamente la compagine sociale (anche con l'inserimento dei figli dell'altro socio), la cessione delle relative quote era uno strumento negoziale di assoluta normalità; così come nessuna anomalia poteva presentare la fusione di due società, preceduta dall'acquisto dell'intero capitale sociale della società da incorporare da parte dell'altra. Sotto altro profilo non può omettersi di considerare che le ragioni extrafiscali poste a fondamento della sequenza negoziale adottata rispondevano a finalità di miglioramento strutturale dell'impresa, il cui carattere tutt'altro che marginale ne comportava l'esclusione dal novero delle operazioni abusive, secondo la previsione del comma 3 dell'art. 10-*bis* l. 212/2000.

3.2. Nell'intento di dimostrare il carattere elusivo delle operazioni nel loro complesso, l'ufficio si è preoccupato di individuare due possibilità alternative, indicate già nell'avviso di ac-

certamento e poi richiamate nelle controdeduzioni in sede contenziosa, indicandole nella fusione senza concambio tra le due società aventi la medesima compagine sociale, seguita da cessione delle quote di ovvero nella liquidazione della s.n.c. con acquisto dell'immobile (unico *asset* della s.n.c.) da parte della Le alternative indicate, peraltro, non si segnalano per una maggiore coerenza fra le transazioni prospettate e il fondamento giuridico dell'insieme, né per una migliore aderenza alle logiche del mercato, bensì solamente per il maggior carico fiscale che ne sarebbe conseguito. Per evidenziare la fallacia della linea argomentativa così strutturata occorre tener presente il comma 4 dell'art. 10-*bis* già più volte citato, in base al quale «resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale».

4. Quanto fin qui osservato rende conto al contempo del fatto che, se vi è stato un vantaggio fiscale per i soci, certamente non si è trattato di un vantaggio indebito: giacché non vi è stata elusione delle norme tributarie, né uso improprio degli istituti giuridici per finalità diverse da quelle cui erano destinati. Ma anche nell'identificare i pretesi vantaggi l'Agenzia delle Entrate propone una ricostruzione non condivisibile, là dove sostiene che avrebbe in definitiva ceduto a se stesso la propria partecipazione nella s.n.c., così giovandosi di una distribuzione dei dividendi sottratta a tassazione. L'assunto non tiene conto del fatto che la cessione delle quote di partecipazione nella società ha avuto quale unica acquirente la società .; la quale, essendo una società di capitali, ha personalità giuridica distinta da quella dei singoli soci e non può in alcun modo identificarsi con per quanto questi sia amministratore unico e titolare della quota maggioritaria. Orbene, detta società si è bensì indebitata (portando peraltro in deduzione gli interessi passivi) contraendo un mutuo bancario, ma ha avuto come contropartita l'acquisto dell'intero patrimonio dell'incorporata s.n.c.; né spetta a questa commissione esprimere un giudizio sulla convenienza economica, per essa, dell'operazione nel suo complesso, in un giudizio che ha per oggetto soltanto la condotta di sotto il profilo di cui all'art. 10-*bis* l. 212/2000.

5. Conclusivamente, in accoglimento del ricorso, deve dichiararsi l'infondatezza dell'accertamento qui impugnato.

5.1. Considerato che la decisione qui assunta si pone in contrasto con precedenti deliberati di questa stessa commissione, assunti fra le stesse parti in relazione ad altre annate d'imposta (sentenze n. 492 dell'11 ottobre 2016 e n. 25 del 2 gennaio 2017), si ravvisa nel *revirement* giurisprudenziale il ricorrere di gravi ed eccezionali ragioni atte a giustificare l'integrale compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la commissione, in accoglimento del ricorso, dichiara infondato l'accertamento. Spese compen-

sate.

Così deciso in Bergamo, il 6 ottobre 2017.

IL PRESIDENTE REL.

COPIA CONFORME ALL'ORIGINALE
ESISTENTE AGLI ATTI DI QUESTO UFFICIO
Bergamo, 05 DIC. 2017
IL SEGRETARIO TRIBUTARIO
Dr. Giovanni Callea