

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 166/41/2012

OGGETTO DELLA DOMANDA

Ricorso avverso avviso di accertamento per IRAP anno 2005 e irrogazioni sanzioni.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso in data 30/05/2011 Nuova Parva - in persona del Presidente del Collegio dei liquidatori - rappresentata e difesa come in atti, impugnava l'avviso di accertamento - emesso a seguito di PVC dei 9/10/2008 - con il quale l'Ufficio determinava un maggior valore della produzione netta ai fini IRAP di Euro 19.376.810,63 di cui Euro 19.350.010,63 per plusvalenza realizzata a seguito di cessione della partecipazione in Chiaravalle s.r.l e di Euro 26.800 quali costi (revisione contabile) ritenuti indeducibili per violazione del principio di competenza. L'Ufficio irrogava inoltre sanzione pecuniaria per Euro 817.948,00. Per quanto riguarda i costi indeducibili per € 26.800 non vi è alcuna contestazione in merito e, pertanto, gli stessi si confermano a tassazione.

Nel corso della verifica venivano elevati rilievi relativi all'operazione di cessione della totalità delle quote di una società, Chiaravalle s.r.l., attraverso la quale, Nuova Parva (società del "Gruppo Zunino") cedeva indirettamente una serie di immobili alla società di diritto lussemburghese Milano Properties S.A. (società del "Gruppo Co."). Più precisamente:

1. Nuova Parva acquista (a fine 2004) la partecipazione totalitaria di Chiaravalle s.r.l.;
2. Nuova Parva nel novembre 2004 stipula una scrittura privata con il Gruppo Co. con la quale si stabiliva che l'acquisto degli immobili siti in Milano in via Manzoni, 44 ed in via Montenapoleone, 15, sarebbe stato effettuato attraverso una società proprietaria degli stessi e controllata dalla Nuova Parva (a sua volta controllata da Domusfin).

La società veicolo veniva individuata nella società Chiaravalle s.r.l. che acquista da Urbe l'immobile sito in via Manzoni che, a sua volta, cedeva il credito relativo all'importo del corrispettivo pattuito con clausola pro salute a Nuova Parva che lo contabilizzava in apposito c/c di corrispondenza intrattenuto con la controllata Chiaravalle (conto crediti v/Chiaravalle). L'acquisto del secondo immobile - di proprietà di Lupifin - veniva invece realizzato mediante fusione per incorporazione della stessa nella società Chiaravalle s.r.l.

Nuova Parva effettuava un versamento in conto capitale in Chiaravalle cui corrispondeva un aumento di pari importo del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Al termine delle operazioni, viene ceduta la totalità delle quote di Chiaravalle s.r.l. alla società di diritto Milano Propertiers SA per il prezzo pattuito (pari al valore dei due immobili). Secondo i verificatori l'operazione sarebbe stata compiuta esclusivamente al fine di conseguire un illecito risparmio d'imposta, in quanto con la stessa si raggiungeva un duplice obiettivo:

- a) trasformare (ai fini IRAP) una plusvalenza da cessione immobiliare (imponibile) in plusvalenze da cessione di partecipazioni (esclusa da tassazione);
- b) trasformare (ai fini IVA) una cessione immobiliare in una cessione di partecipazioni con conseguente fatturazione dell'operazione in esenzione anziché in regime di imponibilità.

Tale operazione, pertanto, veniva contestata sia alla luce delle disposizioni antielusive specifiche contenute nell'art. 37 bis DPR 600/1973 sia del principio di abuso del diritto.

La ricorrente eccepisce:

- nullità dell'avviso di accertamento per violazione di legge per non aver applicato, l'Ufficio accertatore, l'art. 37 bis, comma 4, DPR 600/1973. Mentre i verificatori, giudicando elusive le operazioni compiute dalla ricorrente ritengono applicabile l'art. 37 bis, l'Ufficio contesta l'operazione per abuso del diritto con la conseguente non applicazione dell'art. 37 bis e delle garanzie contenute nei commi 4 e 5 e non richiesta dei chiarimenti e dei motivi per cui ritiene applicabile la normativa antielusiva. Ai fini IRAP, le disposizioni dell'art. 37 bis sono applicabili per effetto del rinvio contenuto nell'art. 25 D.Lgs. 446/97. L'Ufficio scegliendo la strada dell'abuso del diritto aggira l'obbligo di "motivazione rafforzata" necessaria in caso di accertamento dell'art. 37 bis., lasciando la ricorrente priva di quelle difese concesse se l'Ufficio avesse scelto la strada indicata dai verificatori. Secondo parte ricorrente l'identità concettuale tra elusione e abuso porta a concludere per l'applicabilità in via analogica delle norme contenute nell'art. 37 bis (cfr. Corte di Giustizia - sentenza HALIFAX; giurisprudenza di merito tra le altre CTP Milano sez. 42 sentenza 54 - 21/02/2011);

- nullità/illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, della L. 212/2000 e dell'art. 42 del DPR 600/1973 (per difetto di motivazione). Con riferimento alla motivazioni degli accertamenti antielusivi la Corte di Cassazione ha precisato che è onere dell'amministrazione mettere a confronto l'asserito comportamento abusato con il comportamento aggirato, precisando le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta (cfr Cass sentenza n. 1465 del 21/01/2009 e n. 25374 del 17/10/2008). Il contribuente non deve dimostrare quello che già risulta dichiarato negli atti, non trattandosi pertanto dell'abuso ma dell'uso di un diritto. L'ufficio non ha dedotto alcunché in merito ai motivi per cui tale strumento giuridico, sebbene previsto dall'ordinamento e legittimamente utilizzato, abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa;

- nullità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione del principio di divieto di abuso del diritto - insussistenza nel caso di specie di comportamenti abusivi, di intento elusivo e di danno all'Erario. La scelta di concludere la transazione mediante cessione delle quote rappresenta l'effetto (indiretto) del legittimo utilizzo di uno strumento giuridico che ha comportato il sorgere di un componente positivo di reddito di natura finanziaria espressamente escluso dalla tassazione ai fini dell'IRAP. Giova, infine, ricordare che l'operazione poggia su valide ragioni economiche e risponde ad una specifica richiesta dell'acquirente che appariva già nel contratto preliminare dove risultava che il trasferimento degli immobili sarebbe avvenuto per il tramite di una società proprietaria degli stessi. L'acquirente non voleva acquistare gli immobili ma una società che gli detenessi entrambi. La circolazione indiretta degli immobili attraverso la cessione del bene di secondo grado è del tutto legittima e si pone su un piano di alternative rispetto alla compravendita dell'immobile; tale fattispecie è ricorrente fra gli operatori del settore. L'ufficio ha escluso che l'operazione potesse concludersi secondo tale schema giuridico;

- nullità dell'atto di erogazione e falsa applicazione dell'articolo 1 comma 2 dlgs 471/97 per inapplicabilità delle sanzioni alle operazioni elusive. Secondo la ricorrente le sanzioni amministrative non sono applicabili alle presunte fattispecie abusive/elusive. Nella già citata sentenza Halifax la Corte di Giustizia ha affermato che un comportamento abusivo può dar luogo ad un rimborso di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte ma mai all'erogazione di sanzioni per le quali è necessario un fondamento normativo chiaro e univoco. In tal senso si è espressa la più recente giurisprudenza (Cfr Corte 25/05/2009 nr. 12042) perché l'elusione realizza un aggiramento di norme e non una loro violazione e il DLGS 472/97 disciplina il sanzionamento delle sole violazioni.

La società chiede l'annullamento dell'avviso di accertamento e, in via subordinata, la non applicazione delle sanzioni.

L'Ufficio risulta costituito chiedendo il rigetto del ricorso in quanto la ricorrente, per il tramite della Chiaravalle, ha posto in essere una serie di operazioni, preordinate e strumentali all'ottenimento di un indebito risparmio di imposta.

Quanto all'eccezione di nullità dell'accertamento emesso contestando l'abuso del diritto senza ricorrere all'utilizzo dell'art. 37 bis del DPR 600 rileva che - nel caso in esame - non fosse in alcun modo tenuto alla sua applicazione dal momento che ha contestato un comportamento inquadrabile all'interno della categoria giuridica più ampia dell'abuso del diritto; nell'accertamento si evidenzia come il recupero a tassazione "si giustifica alla luce dei principi enunciati sia in sede comunitaria che nazionale" che consentono di rinvenire un generale principio antielusivo. Non esiste nel caso di contestazione dell'abuso del diritto alcuna norma che imponga all'amministrazione finanziaria l'obbligo di provvedere alla richiesta di chiarimenti al contribuente prima della notifica dell'atto impositivo. In ogni caso la parte - presentando istanza di accertamento con adesione - ha depositato memoria illustrativa che l'ufficio ha esaminato prima di emettere avviso di accertamento (pag 8 delle motivazioni dell'atto impositivo). L'art. 37 bis la cui applicazione viene richiesta da controparte è da intendersi quale norma ricognitiva di un principio di carattere generale ovvero l'abuso del diritto che ne costituisce appunto categoria più ampia.

In particolare, ai fini IRAP il vantaggio perseguito dalla Nuova Parva è consistito in sottrazione dalla base imponibile IRAP della plusvalenza da cessione immobiliare mediante la trasformazione della stessa in una plusvalenza da cessione di partecipazione.

Per raggiungere tale scopo (cessione di due immobili) sono state poste in essere in un breve lasso temporale, operazioni di acquisto di quote societarie, operazione di compravendita immobiliare, fusioni per incorporazione, operazioni di cessione di crediti e accolti di debiti, riqualificazione di crediti in versamento soci in conto capitale: operazioni che nella loro concatenazione risultano non fisiologiche ma strumentali all'ottenimento di un indebito risparmio di imposta. La ricorrente attraverso l'utilizzo di strumenti giuridici e negozi messi a disposizione dall'ordinamento, senza reali e valide ragioni economiche, si è resa responsabile di un evidente abuso del diritto.

La plusvalenza è stata indicata tra gli altri ricavi in conto economico, indicata ai fini IRAP nel valore della produzione ma con una variazione in diminuzione dei componenti positivi che include la plusvalenza derivante dalla cessione della Chiaravalle, importo che viene di fatti escluso dalla base imponibile IRAP, con una perdita per l'erario di una maggiore imposta pari ad Euro 817.948. Quanto alla inapplicabilità delle sanzioni alle operazioni elusive, secondo l'Ufficio il ricorso all'abuso del diritto non è incompatibile con l'erogazione di sanzioni (cfr Cass. n. 12249 del 19/05/2010 e Cass. sez III penale n. 26723 del 7/07/2011)

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'operazione contestata dall'ufficio alla ricorrente riguarda la cessione, da parte di Nuova Parva (società del gruppo Zunino) del 100% della partecipazione della Chiaravalle s.r.l. (società veicolo/"contenitore") alla società di diritto lussemburghese Milano Properties S.A. (società del Gruppo Co.).

Con la cessione delle quote venivano trasferiti indirettamente degli immobili che - secondo l'Ufficio - artatamente erano stati fatti confluire nella Chiaravalle al solo scopo di ottenere un indebito risparmio di imposte. Brevemente: si trasforma, ai fini IRAP, una plusvalenza da cessione immobiliare (imponibile) in plusvalenza da cessione di partecipazione (esclusa da tassazione). Preliminarmente, quanto all'asserita eccezione di nullità

dell'accertamento emesso contestando l'abuso del diritto senza ricorrere all'utilizzo dell'art. 37 bis del DPR 600 (e, in particolare commi 4 e 5), il collegio osserva che l'Ufficio non fosse in alcun modo "obbligato" alla sua applicazione dal momento che ha contestato un comportamento inquadrabile all'interno della categoria giuridica più ampia dell'abuso del diritto. Inoltre, come si legge a pag. 3 dell'avviso di accertamento si evince che la parte, nelle memorie presentate in data 5.12.2008 presso l'Ufficio Territoriale di Milano 1, ha già ampiamente illustrato le proprie eccezioni al pvc, in merito alla configurabilità di tale operazione come "abuso del diritto".

Come noto, il divieto di abuso del diritto è un principio generale antielusivo, che vieta al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in assenza di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. L'amministrazione finanziaria ritiene, nei fatti, che il risparmio è ingiusto quando il comportamento del contribuente non è sorretto da "valide ragioni economiche". Nel caso in esame, la contestazione verte sul fatto che Nuova Parva ha posto in essere un'operazione, mentre per il fisco doveva farne un'altra, ritenuta più "fisiologica", "appropriata" o "fondata su valide ragioni economiche". Il Fisco afferma che l'operazione "fisiologica" sarebbe stata la cessione diretta degli immobili. La cessione delle quote non ha generato plusvalenza imponibile e quindi non ha comportato oneri fiscali mentre la cessione degli immobili avrebbe determinato il pagamento di imposte. La cessione delle quote ha quindi garantito un "risparmio fiscale" che è ingiusto perché la scelta di cedere le quote anziché di trasferire direttamente gli immobili non è basata su valide ragioni economiche. Questo equivale, nella sostanza, a dire che la ricorrente avrebbe dovuto scegliere la strada fiscalmente più onerosa salvo non convincere il fisco che una diversa - e meno onerosa - scelta è sorretta da "valide ragioni economiche".

Si rammenta che con sentenza 21 gennaio 2011, n. 1372 la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate con il quale veniva indicata come elusiva una complessa operazione di riorganizzazione aziendale. Secondo la Suprema Corte "la libertà economica delle società non può essere limitata per ragioni fiscali". Non si riscontra, pertanto, abuso del diritto nel caso in cui esistano ragioni extra fiscali dirette a migliorare la struttura e l'efficienza dell'impresa. L'Amministrazione Finanziaria deve verificare se l'operazione rientri nella logica di mercato e l'abuso del diritto deve essere escluso nel caso in cui vengano ravvisate ragioni extra fiscali aventi ad oggetto un miglioramento funzionale dell'impresa. Il contribuente non risulta tenuto a scegliere la via più onerosa (sotto il profilo fiscale) per realizzare le proprie finalità economiche. Secondo i giudici, "l'Amministrazione Finanziaria non può imporre una misura di ristrutturazione diversa da quelle giuridicamente possibili solo perché tale misura avrebbe comportato un maggiore carico fiscale ...".

L'Amministrazione Finanziaria deve inoltre indicare nell'atto impositivo il motivo per cui la forma giuridica adottata non sia idonea rispetto all'operazione intrapresa. Tale decisione risulta in linea con il principio di libertà economica sancito dalla Costituzione.

Ulteriormente, la sentenza n. 62 della CTR di Bologna ha fatto emergere un principio importante: nell'ipotesi di operazioni effettuate per valide ragioni economiche tra parti terze a valori di mercato attraverso l'utilizzo di uno schema diffuso nella prassi degli affari non basta identificare il risparmio d'imposta per considerare l'operazione elusiva e non basta neanche trovare la strada più onerosa fiscalmente per dimostrare che si è generato un indebito risparmio d'imposta ma è necessario dimostrare l'impiego abusivo di una forma giuridica.

Anche nel caso in esame, questo Collegio, conformemente all'orientamento giurisprudenziale maggioritario ha individuato che l'operazione poggiava su ragioni economiche evidenziate già nel preliminare: l'acquirente aveva posto come condizione l'acquisto di due specifici immobili attraverso una società "ad hoc" priva di debiti per un prezzo già predeterminato, equivalente al valore di mercato degli immobili. Nuova Parva, in virtù di obbligazioni assunte e come contrattualmente convenuto nel pieno rispetto dell'autonomia contrattuale delle parti, ha confezionato un pacchetto immobiliare al fine di soddisfare le richieste di parte acquirente, intenzionata ad acquistare le quote di partecipazione di una società che detenesse entrambi gli immobili anziché direttamente gli stessi (come avrebbe voluto l'Ufficio). Tale tipo di transazione è comune nel settore della compravendita immobiliare ed ha permesso di realizzare un'operazione che ha un suo significato economico capace di conseguire una razionalizzazione di costi e una gestione più profittevole dell'attività immobiliare (gestione affitti, logistica, ecc.) nonché quella di concludere una transazione economicamente profittevole che ha comportato l'incasso di un corrispettivo di oltre € 80.000.000 (con una plusvalenza di oltre 19.000.000 interamente tassata ai fini IRES), la cui congruità non è stata oggetto di contestazione. La conclusione dell'operazione a mezzo della cessione del bene di secondo grado (quote) anziché con la cessione diretta degli immobili non ha comportato alcuna sottrazione di materia imponibile con danno dell'Erario perché nel momento in cui l'acquirente provvederà alla cessione diretta degli stessi, ai fini IRAP verrà tassato il plusvalore latente.

Secondo questo Collegio l'operazione posta in essere dalla ricorrente era legittima e non è stato commesso alcun abuso della normativa IRAP non risultando violati i principi che sovrintendono alla tassazione del valore della produzione ai fini MAP per i motivi poco sopra evidenziati (le parti avevano una necessità/esigenza di acquisire un particolare asset). L'operazione posta in essere segue uno schema diffuso e praticato nel mercato immobiliare e sono state rispettate le disposizioni civilistiche; le operazioni compiute per giungere alla cessione degli immobili sono state messe insieme da società indipendenti e terze con l'utilizzo di una società veicolo) a cui l'Ufficio non ha replicato nelle proprie controdeduzioni. L'esclusione della plusvalenza derivante dalla cessione di una partecipazione in una società immobiliare non è un vantaggio fiscale indebito, contrario alla legge, quanto piuttosto l'effetto indiretto di una scelta legittima tra due strumenti giuridici alternativi.

Per la parziale soccombenza e, considerata la complessità della materia e la particolarità del tema trattato, si ritiene sussistano validi motivi per compensare le spese di lite.

PQM

La Commissione accoglie in parte il ricorso confermando a tassazione l'importo di € 26.800 per costi indeducibili e compensa le spese.