

COMM. TRIB. PROVINCIALE BRESCIA - 153/10/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 22 dicembre 2009 l'Agenzia delle Entrate di Brescia 1 notificava alla società Metra Holding S.p.A. (già Finmetal S.p.a.) l'avviso di accertamento n. ROK09T401314 per anno di imposta 2004 sulla base delle conclusioni tratte dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate e confluite nel p.v.c. notificato il 20 dicembre 2007 all'esito di una ispezione. I verbalizzanti avevano accertato che la società, in qualità di consolidante, aveva trasmesso tardivamente in via telematica lo speciale modello dichiarativo denominato CNM oltre 90 giorni rispetto al termine prefissato e, quindi, oltre il termine di cui all'art. 2 del D.P.R. 322/1998, considerato a tutti gli effetti come omesso. Oltre a plurimi passaggi algebrici, accertava a sensi degli artt. 39, 40, 41 bis e 43 del D.P.R. 600/73 il maggior reddito complessivo globale ai fini dell'IRES in € 6.204.632,00 rettificando quello dichiarato di € 6.108.642,00; da ciò conseguiva una differenza di € 95.990,00 costituita da un maggiore reddito accertato nei confronti della consolidata di € 28.994,00 ed € 66.996,00 quali rettifiche da consolidamento non riconosciute.

La società Metra Holding S.p.A., in persona del suo amministratore unico sig. Lu. Ma., rappresentata e difesa dal Dott. Achille Donati dell'Ordine dei dottori Commercialisti di Brescia ed elettivamente domiciliata nel suo studio in Rodengo Salano (BS), Via Cobattola n. 14, ha proposto tempestivo ricorso dopo un infruttuoso tentativo di conciliazione, sottolineando, in punto di fatto, di non eccepire alcunché relativamente a quanto contestato alla società consolidata Metra Sistemi S.r.l. per la somma di € 28.994,00, avendo provveduto a regolarizzarne la posizione attraverso il versamento della maggiore imposta Ires e delle relative sanzioni. Quanto al merito, che si limita alla sola ripresa di € 66.996,00, ha richiamato la risoluzione n. 168 del 12 luglio 2007 peraltro considerata dalla stessa Agenzia delle Entrate, illustrandone una lettura direttamente conducente alla sua arbitraria applicazione e conseguentemente all'annullamento dell'avviso di accertamento.

All'udienza le parti, nel richiamare i propri scritti, hanno insistito nelle loro rispettive difese e la causa è passata in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Si deve premettere che il cosiddetto consolidato fiscale è una modalità di tassazione, per opzione, concessa ai gruppi societari dal TUIR - D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, la cui disciplina è indicata negli artt. 117 - 129.

Il consolidato consente di costituire un'unica obbligazione tributaria a fronte di distinti soggetti passivi Ires legati tra di loro da un rapporto di controllo, individuato come detenzione in un'altra società di capitali di azioni che permettono l'ottenimento della maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria (art. 2359, comma 1, par. 1, del codice civile) o la cui partecipazione agli utili è superiore al 50%. L'adesione al consolidamento è effettuata per mezzo di un'opzione congiunta dell'ente controllante e degli enti controllati che ha validità triennale. L'obbligazione tributaria in capo al gruppo che ne discende è determinata sulla base imponibile ottenuta dalla somma algebrica del reddito netto dell'ente controllante e di quello degli enti controllati da dichiarare attraverso la presentazione del modulo dichiarativo denominato con l'acronimo CNM.

Le parti richiamano entrambe i contenuti della risoluzione n. 168 del 12 luglio 2007, fornendone tuttavia un'identica lettura nelle premesse, che diverge, tuttavia, quanto alle conclusioni. In sostanza nel mentre la stessa Agenzia ammette la regola di diritto secondo

la quale l'omessa presentazione del richiamato modello dichiarativo non comporta l'interruzione ovvero preclude la tassazione di gruppo, per altro verso nega la possibilità che, nel computo algebrico, possano essere tenute in considerazione, anche se esposte nel quadro GN, le singole dichiarazioni presentate dalle società aderenti al consolidato, le rettifiche di consolidamento "attesa l'assenza dell'indispensabile valutazione di merito delle consolidate, attraverso la compilazione e presentazione della dichiarazione modello CNM". Detta tesi sarebbe in linea con i contenuti della risoluzione citata che in un altro passaggio prevede.... "l'impossibilità di riporto al futuro delle perdite fiscali residue della fiscal unit discende dalla disposizione contenuta nell'art. 9, comma 2, del citato decreto ministeriale, secondo la quale le perdite fiscali riportabili secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2 dell'art 84 sono soltanto quelle «risultanti dalla dichiarazione dei redditi di cui al comma 1» (i.e., la dichiarazione dei redditi del consolidato" Modello CNM di cui all'art. 122 del Tuir).

La Sezione osserva che la tassazione dei risultati derivanti dalla fiscal unit avviene mediante la determinazione di un reddito complessivo globale costituito dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società oggetto di consolidamento con la conseguenza che è quindi possibile realizzare, nell'ambito dei gruppi di società, una compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali. Il risultato della fiscal unit corrisponde quindi ad una differenza algebrica, dalla quale può emergere un reddito positivo da sottoporre a imposizione ovvero un saldo negativo che costituisce perdita.

La natura meramente contabile del riquadro dichiarativo, mod. CNM, è confermata dalla possibilità di incrocio dei diversi elementi che compongono la sommatoria algebrica per effetto dei distinti risultati dichiarati dalle diverse società consolidate di modo che il versamento delle imposte rivenienti, una volta non contestate, nella sostanza e nella natura, costituisce espressione dell'effettivo carico tributario secondo le regole, costituzionalmente orientate, della misura della capacità contributiva.

Se dunque dalle considerazioni qui svolte e dai richiami più volte fatti alla circolare 168/2007 è confermata la natura meramente contabile del modello CNM, che è espressione concreta di una somma algebrica con alternanza di segni che sono, a loro volta gli elementi costitutivi della ridetta sommatoria, non è possibile equipararla tout court alla dichiarazione dei redditi, la cui natura segue regole proprie: il che figura correttamente richiamato nella prima parte della risoluzione che, nel richiamare una serie di disposizioni, conclude affermando che...."si evince che l'elenco di operazioni interruttive dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale.... omissis non è riportata l'omessa presentazione del Modello CNM da parte della consolidante... tale inadempimento non comporta il venir meno del regime del consolidato.

L'impossibilità di considerare le perdite all'interno del conteggio algebrico dichiarazioni dei redditi delle diverse partecipate, che costituiscono la fonte ancillare del corretto computo se non autonomamente contestate. L'unico effetto derivante dall'omessa presentazione del Modello CNM, come riportato nell'ultima parte della medesima risoluzione, è rappresentato dall'impossibilità di riportare negli anni successivi la perdita da consolidamento, nella sua globalità. D'altra parte, se si ammette la possibilità della ricostruzione ex post dell'ammontare imponibile, non si comprende la negazione in sede operativa dell'elemento negativo.

La ripresa fiscale operata dall'Agenzia delle Entrate muove, da una parte, da un maggiore reddito accertato nei confronti di una consolidata, che ha trovato conclusivo approdo attraverso il versamento da parte di questa delle imposte, delle sanzioni e degli interessi; pertanto questa ripresa può considerarsi assorbita dallo svolto adempimento della società

ricorrente e sul quale non vi è più materia del contendere anche in assenza di eccezioni da parte dell'Agenzia delle Entrate; dall'altro il disconoscimento dell'intero importo di € 66.996,00 derivante dalle rettifiche da consolidamento è, ive, patente espressione di una contraddizione sul piano logico. Da quest'ultima rettifica emerge infatti, nella motivazione dell'avviso impugnato, che l'Agenzia riconosce l'importo di € 63.700, mentre la differenza di € 3.296,00, non essendo rilevabile dai quadri GN delle società aderenti al consolidato, risulterebbe recuperabile.

Sulla base del suddetto ordine di idee la Sezione rileva dunque la contraddittoria conclusione cui è pervenuta l'Agenzia, la quale da una parte riscontra favorevolmente l'importo di € 63.700,00 rispetto a quello di € 66.970,00 per poi recuperarlo comunque a tassazione nella sua globalità senza alcun motivo pur a fronte di valutazioni diverse rispetto alla sua composizione.

L'avviso di accertamento risulta così legittimo solo per la differenza rappresentata dalla somma di € 3.296,00 non censurata da parte della ricorrente e, per l'effetto, il ricorso deve essere parzialmente accolto nei limiti delle riprese di € 28.994,00 (per intervenuta definizione da parte della consolidata Metra Sistemi S.r.l.) e di € 63.700,00 per il già avvenuto favorevole riscontro dello stesso con riferimento alla consolidata Metra S.p.A. - Matallugica Trafilati Alluminio (pag. 4/10 avviso di accertamento penultimo capoverso).

Le spese, data la complessità e la peculiarità della materia trattata, possono essere compensate.

P.Q.M.

in parziale accoglimento del ricorso dichiara illegittimo l'avviso di accertamento impugnato nella parte riguardante il maggior reddito della consolidata di € 28.994,00 e la rettifica da consolidamento di € 63.700,00.

Respinge per il resto. Spese compensate.