

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 199/44/2011

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A seguito di verifica condotta dai funzionari della Direzione Regionale della Lombardia, veniva notificato il PVC - relativo al controllo per l'anno 2004 effettuato sulla Ferrometalli Safem Spa, società incorporata dalla contribuente società con atto di fusione del 23.07.2007. Successivamente al deposito delle osservazioni ai sensi dell'art. 12 L.21 1/00 e del questionario in data 07.07.2008, veniva notificato l'accertamento con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione:

- 1) sopravvenienze passive per € 40.063,00 indeducibili ai fini Ires ai sensi degli artt. 101, comma 4, 109, comma 5, del TUIR ed ai fini Irap ai sensi degli artt. 5 e 11 D.Lgs. 446/97
- 2) costi indeducibili a fronte di operazioni infragruppo per € 840.000,00 ex art. 109, comma 5, TUIR ai fini Ires, e artt. 5 e 11 D.Lgs. 446/97 ai fini Irap.
- 3) l'importo di € 3.326.789,00 per effetto del disconoscimento dell'operazione di fusione posta in essere nel 2004, ai sensi dell'art. 37 Bis del DPR 600/73
- 4) l'imponibile di € 31.332,63 ai fini Iva relativo all'ammontare di alcune fatture emesse in violazione del combinato disposto degli artt. 8 e 21 DPR 633/72.

La società contribuente presentava tempestivo ricorso contestando punto per punto le riprese effettuate dall'Ufficio sia in diritto che nel merito. Invocava l'annullamento dell'accertamento anche in ragione della carente motivazione dello stesso e chiedeva, in via subordinata, l'inapplicabilità delle sanzioni. Con vittoria di spese.

L'Agenzia si costituiva insistendo sulle ragioni del proprio operato e chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria di spese ad eccezione del rilievo di cui al punto 4°, relativo alla ripresa della somma di E 31.332,63 ai fini Iva, che veniva abbandonato. Seguiva deposito di una memoria illustrativa da parte della società. La Commissione tributaria provinciale di Milano, con sentenza depositata il 5.11.2010, in parziale accoglimento del ricorso, annullava l'accertamento relativamente al recupero dei costi per € 840.000,00 di cui al punto 2, dichiarava cessata la materia del contendere quanto al punto 4, confermando l'accertamento nel resto e compensando le spese.

La società appellava tempestivamente contestando la sentenza:

- quanto al rilievo 1), perché il primo giudice avrebbe omesso di pronunciarsi su punti fondamentali del ricorso quali la pretesa violazione del principio generale in tema di onere della prova e pretesa illegittimità dell'accertamento perché emesso in violazione degli articoli 101, comma 4, e 109, comma 5, TUIR e articoli 5 e 11 del D.Lgs. 446/97. Inoltre per mancata pronuncia del giudice sulla richiesta di inapplicabilità delle sanzioni irrogate per mancanza di danno erariale;
- quanto al rilievo 2), perché il primo giudice avrebbe omesso sia di motivare che di decidere. Sul recupero a tassazione delle minusvalenze patrimoniali generatesi dalla vendita a terzi degli immobili e dalla cessione dei rami d'azienda per complessivi € 987.455,40, delle sopravvenienze passive per € 23.000,00, delle quote di ammortamento per € 148.120,97, della ripresa di € 125.000,00 a fronte dell'utilizzo del fondo svalutazione rimanenze tassato nel 2003, il disconoscimento della deducibilità di tali costi sarebbe avvenuto senza che l'Ufficio abbia contestato alcuna violazione di norme specifiche nel silenzio, sul punto, del primo giudice. Anche sulla mancanza di valide ragioni economiche che avrebbero consentito l'applicazione dell'art. 37-bis del DPR 600/73, non sarebbe stata dimostrata l'esistenza di operazioni tra loro collegate e coordinate preordinate

all'ottenimento di vantaggi tributari altrimenti indebiti, né la sentenza impugnata si sarebbe adeguatamente pronunciata.

Invocava inoltre altri vizi della sentenza quali il travisamento dei fatti, la violazione delle disposizioni normative individuate e citate nel ricorso e riproponeva i motivi di impugnazione dell'accertamento già dedotti nel ricorso. Chiedeva l'annullamento dell'accertamento con vittoria di spese ed, in data 16 maggio 2011, depositava istanza di sospensione in relazione alle sanzioni pecuniarie. L'udienza per la trattazione della sospensiva veniva fissata in data 11.07.2011 la stessa veniva concessa limitatamente alla esecuzione delle sanzioni.

L'Ufficio si era nel frattempo costituito insistendo sulla legittimità del proprio operato e, mediante appello incidentale, aveva chiesto la riforma della sentenza quanto al recupero a tassazione dell'importo di € 840.000,00 di cui al punto 2), con vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Sciogliendo la riserva formulata nell'udienza del 28.11.2011, la Commissione statuisce come di seguito.

Quanto al rilievo di cui al punto 1), riguardante sopravvenienze passive per € 40.063,00 indeducibili ai fini Ires ai sensi degli artt. 101, comma 4, 109, comma 5, del TUIR ed ai fini Irap ai sensi degli artt. 5 e 11 D.Lgs. 446/9, considerato che le richieste di indennizzo ai propri fornitori per prodotti non conformi in termini di qualità si sono concretizzate in note di credito da ricevere che sono state contabilizzate tra i componenti positivi di reddito nell'anno 2003, la ripresa a tassazione nell'anno 2004 comporterebbe una doppia tassazione del tutto ingiustificata. L'accertamento in punto va dunque annullato e la sentenza riformata in accoglimento dell'appello della società.

Quanto al recupero a tassazione di cui al punto 3), dell'importo complessivo di € 3.326.789,00 ai fini Ires e dell'importo di € 1.158.576,00 ai fini Irap, per effetto del disconoscimento dell'operazione di fusione posta in essere nel 2004, ai sensi dell'art. 37Bis del DPR 600/73, si devono qui distinguere i recuperi riferibili alle perdite fiscali della società incorporata FMSC di € 2.042.513,00 utilizzate dalla società incorporante FMS a riduzione del proprio reddito imponibile Ires 2004, dagli altri recuperi relativi ad una serie di componenti negativi, recuperi per importi di € 1.284.276,00 ai fini Ires e di € 1.158.576,00 ai fini Irap.

Nel primo caso questo Collegio rileva che, ai sensi dell'art. 37-bis del DPR 600/73, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere i vantaggi tributari (nella fattispecie, le perdite della incorporata riportate nella incorporante) conseguiti mediante atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche. Tale premessa è preliminare ed assorbente per l'analisi del fatto specifico. Dagli atti del processo, l'esistenza di una giustificazione economica viene sostenuta dalla società in linea generale come conseguenza della ristrutturazione complessiva del gruppo, mentre l'esistenza di operazioni tra loro coordinate, collegate e preordinate ai fini di ottenere vantaggi fiscali indebiti viene sostenuta dall'Ufficio con riferimento più specifico alla operazione di fusione effettuata mediante alienazione delle attività della società incorporanda, con realizzazione di minusvalenze fiscali deducibili, operata con retrodatazione degli effetti della fusione stessa e con conseguente ottenimento di un vantaggio tributario derivante dalla deducibilità delle citate minusvalenze e, contemporaneamente, dalla deducibilità delle perdite della società incorporata, società che nel frattempo, liberata da ogni attività e divenuta una scatola vuota, deve essere considerata una bara fiscale. L'Ufficio dunque, contrariamente a quanto sostenuto dalla società appellante, fornisce l'indicazione dei risultati ottenuti con l'operazione posta in essere e quelli che si sarebbero legittimamente

potuti generare attraverso l'impiego di altri schemi comportamentali diversi e più diretti. Deve qui riconoscere che le vendite dei rami d'azienda e degli immobili effettuate anteriormente alla fusione per incorporazione abbiano completamente svuotato la incorporata dell'attività economica al momento della delibera di fusione, venendo così a mancare quei requisiti di vitalità richiesti dall'art 172, comma 7, del TUIR. Per conseguenza, appare condivisibile la tesi dell'Ufficio che pretende essere stata posta in essere l'operazione di fusione al solo fine di conseguire, con il riporto delle perdite pregresse, un indebito risparmio fiscale, in quanto operazione priva di valide ragioni economiche. L'avvenuto preventivo svuotamento della incorporata attraverso articolate dismissioni non avrebbe conseguito alcun valido apporto produttivo al soggetto incorporante, come correttamente ritenuto dai primi giudici, ma sarebbe stato finalizzato al solo trasferimento delle perdite. La sentenza va qui confermata ed il recupero a tassazione delle perdite di € 2.042.513,00 deve essere ritenuto legittimo. Deve essere invece riformata la sentenza quanto agli altri recuperi di cui al medesimo rilievo 3): le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili per complessivi € 842.111,04, quelle relative alla cessione a società indipendenti e terze per € 1.447,09, gli ammortamenti sulle immobilizzazioni tecniche 1.1.2004-30.6.2004, l'utilizzo del fondo svalutazione tassato nel 2003 e le sopravvenienze passive di € 23.000,00, infatti, non trovano alcuna valida e documentata giustificazione del recupero in sede di accertamento, né in sede di contenzioso. E' peraltro da riconoscere che i giudici di primo grado non hanno pronunciato in merito e la lagnanza della società appellante è da condividere. Sui cennati punti non risulta avanzata alcuna contestazione di violazione delle specifiche norme e l'accertamento deve quindi essere annullato, con riforma della sentenza impugnata.

Deve poi essere rigettato l'appello incidentale dell'Ufficio relativo ai costi indeducibili a fronte di operazioni infragruppo per € 840.000,00 ex art. 109, comma 5, TUIR ai fini Ires, e artt. 5 e 11 D.Lgs. 446/97 ai fini Irap. I costi sostenuti dalla società risultano debitamente documentati sia in relazione alla loro effettività, sia per quanto riguarda la loro distribuzione tra consociate, né l'Ufficio appellante produce nuove argomentazioni valide a riformare la sentenza, in punto, dei primi giudici. L'appello incidentale va rigettato e la sentenza va confermata quanto ai recuperi dei costi delle operazioni infragruppo per € 840.000,00.

Quanto infine alla applicabilità o meno delle sanzioni è da riconoscere che la sentenza impugnata non affronta il tema ed è pertanto affetta da vizio per omessa pronuncia su precisi ed autonomi motivi di ricorso. Devesi preliminarmente rilevare, in proposito, che nell'art. 37-bis del DPR 600/73 non è specificamente prevista la comminazione di alcuna sanzione. Inoltre l'applicazione di una sanzione ad un comportamento elusivo non sembra coerente con l'ordinamento che prevede la sanzione in caso di violazione di una norma e non in caso di elusione della stessa. L'elusione resta, comunque, concetto sempre opinabile in quanto riferibile a comportamenti del contribuente "asseritamente" elusivi. La previsione di una sanzione commisurata con lo stesso parametro della violazione, in assenza di una specifica previsione normativa, comporterebbe un abuso del diritto. Per i motivi sopra indicati, sembra a questo Collegio che non debbano essere comminate sanzioni in relazione all'unico punto dell'accertamento qui confermato, trattandosi di recupero a tassazione di perdite connesse con un comportamento ritenuto elusivo della società contribuente.

La reciproca soccombenza giustifica la compensazione delle spese del presente giudizio.

P. Q. M.

la Commissione tributaria regionale di Milano, in parziale riforma della sentenza impugnata,

- riforma la sentenza ed annulla l'accertamento quanto al recupero a tassazione riguardante le sopravvenienze passive per € 40.063,00;
- conferma la sentenza e l'accertamento quanto al recupero a tassazione delle perdite fiscali della società incorporata FMSC di € 2.042.513,00 utilizzate dalla società incorporante FMS a riduzione del proprio reddito imponibile Ires 2004;
- riforma la sentenza ed annulla l'accertamento quanto ai recuperi relativi ad una serie di componenti negativi per importi di complessivi € 1.284.276,00 ai fini Ires e di € 1.158.576,00 ai fini Irap;
- conferma la sentenza e respinge l'appello incidentale dell'Ufficio quanto ai recuperi dei costi a fronte di operazioni infragruppo per € 840.000,00;
- dichiara inapplicabili le sanzioni in relazione al comportamento ritenuto elusivo della società contribuente.

Spese compensate.