

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 60/29/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso ritualmente proposto, don Lu. Ma. Ve., legale rappresentante della Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor, impugna l'avviso di accertamento della Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Lombardia per Ires, Irap ed Iva, anno d'imposta 2005.

L'A.F. rileva

Ai fini Ires:

- 1) costi non deducibili relativi a maggiori quote di ammortamento in violazione dell'art. 102, commi 2 e 9, del Tuir per un importo pari ad € 225.920,54;
- 2) oneri non deducibili relativi ad erogazioni liberali a terzi in violazione dell'art. 100 del Tuir per € 551.689,12, ed oneri non deducibili relativi ad erogazioni liberali ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 35/2005 per un importo pari ad € 20.000,00;
- 3) oneri relativi a svalutazioni non deducibili in violazione dell'art. 101 del Tuir per un importo pari ad € 1.067.297,00;

Ai fini Irap:

- 1) costi non deducibili relativi a maggiori quote di ammortamento in violazione dell'art. 102, commi 2 e 9, del Tuir per un importo pari ad € 225.920,54;
- 2) oneri non deducibili relativi ad erogazioni liberali a terzi in violazione dell'art. 100 del Tuir e dell'art. 14 del D.L. n. 35/2005 per un importo pari ad € 863.735,12;
- 3) oneri non deducibili relativi ad erogazioni liberali a terzi per un importo di € 670.000,00 in violazione dell'art. 11 bis del D.Lgs. n. 446/97;

Ai fini Iva:

- 1) indebita detrazione Iva per un importo di € 4.071.924,00 in violazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

La ricorrente eccepisce:

- 1) l'illegittimità del rilievo n. 1 in quanto l'applicazione del coefficiente di ammortamento del 33,3%, superiore a quello previsto dal decreto ministeriale dove viene indicata una aliquota del 12,50, sarebbe giustificata dal fatto che si tratterebbe di beni di valore unitario inferiore ad € 516,46 e comunque soggetti ad una più intensa utilizzazione;
- 2) l'illegittimità del rilievo n. 2 sub A poiché l'erogazione liberale nei confronti della Fondazione Parco Biomedico San Raffaele sarebbe interamente deducibile dal reddito imponibile (e non nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato secondo quanto previsto dall'art. 100, comma 2, del Tuir) in quanto derivante da un obbligo giuridico;
- 3) l'illegittimità del rilievo n. 2 sub B poiché l'erogazione liberale nei confronti della Onlus A.C.S.M. sarebbe deducibile in quanto effettuata ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 35/2005 e non avrebbe superato i limiti imposti dalla suddetta norma;
- 4) l'illegittimità del rilievo n. 3 poiché la svalutazione della partecipazione non integrerebbe una minusvalenza ed in ogni caso la stessa rientrerebbe tra le minusvalenze pex e di conseguenza sarebbe fiscalmente deducibile.

Per le riprese ai fini Irap la ricorrente rimanda alle eccezioni in materia Ires.

Infine la ricorrente deduce l'illegittimità della ripresa sull'indebita detrazione Iva ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72 in quanto l'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36, comma 3, di istituire due distinte contabilità per settori diversi di attività, che avrebbe portato un ingente vantaggio fiscale in termini di detraibilità dell'imposta, sarebbe perfettamente legittima e non integrerebbe una violazione ascrivibile al principio di "abuso del diritto".

La ricorrente contesta altresì l'applicazione delle sanzioni perché sarebbero state applicate in violazione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 564/92 in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni in tema di disciplina Iva per le attività separate e in tema di "abuso del diritto".

Pertanto chiede l'annullamento dell'atto impugnato con vittoria delle spese del giudizio.

L'Ufficio, costituitosi in giudizio il 10/06/2011, chiede la conferma del suo operato oltre al rimborso delle spese di lite.

La Commissione rileva: IRES ED IRAP

1) Rilievo relativo all'applicazione di aliquote di ammortamento superiore ai coefficienti previsti dal D.M. 31/12/88 per il settore " servizi sanitari " per due categorie di beni:

A) Coefficiente del 33,33% per le " attrezzature e materiale chirurgico " in luogo dei 12,50%;

B) Coefficiente dei 33% per software, hardware e cellulari, in luogo dei 20%. Con un recupero a tassazione ai fini IRES e IRAP di E. 225.921,00.

Questa Commissione ritiene che l'oggettiva obsolescenza tecnica continua e progressiva in uno con la notoria attività di interventi chirurgici in numero elevato del San Raffaele, inducono ad annullare tale ripresa.

2) Erogazione liberali della ricorrente a favore della Fondazione Parco Biomedico San Raffaele di cui deteneva nel 2005 una partecipazione del capitale sociale pari a 1/3.

L'A.F. non ha sollevato dubbi sulla effettiva erogazione, sull'attività di ricerca scientifica svolta dalla Fondazione, ha solo evidenziato l'eccessivo ammortamento della detrazione di E. 551.689,12 (erogazione liberale deducibile per l'anno 2005 di E. 312.046,00 pari ai 2% del reddito dichiarato e quella detratta di E. 863.735,12) recuperata a tassazione ex art. 100, comma 2, lettera a) e c) del Tuir.

Erogazione liberale in favore della Associazione A.CE.S.M. Onlus ex art. 14 D.L. n. 35/2005 di € 20.000,00.

L'A.F. evidenzia come la ripresa è stata eseguita per la disposizione della norma citata che, al comma 6, vieta il cumolo dell'agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge.

In merito a tali riprese, la parte ricorrente ha eccepito che tali riprese a favore di un ente non commerciale derivanti da obbligazioni statutarie, non potevano considerarsi incrementi della partecipazione che, comunque, si sarebbero nello stesso esercizio dovuta abbattere per le perdite verificatesi; pertanto, sono state imputate direttamente a "conto economico".

La Commissione anche con riferimento alla risoluzione n. 387 del 20/12/2007 dell'A.F. relativa ai contributi erogati dai fondatori della Fondazione a fronte di obblighi statutarie, ritiene confermare la natura di erogazione liberali e le riprese a tassazione di € 551.689,12 e di € 20.000,00.

3) Oneri relativi a svalutazione di partecipazione non deducibili in violazione dell'art. 101, commi 1 e 1 bis Tuir, recuperati a tassazione per € 1.067.287,00.

L'A.F. ha eseguito il recupero citato a causa della svalutazione della ricorrente della partecipazione detenuta nel "parco Scientifico Biomedico di Roma San Raffaele S.P.A." ente commerciale per effetto della trasformazione eterogenea ex art. 2500 septies del c.c. in " Fondazione Parco Scientifico Biomedica San Raffaele " ente non commerciale come da assemblea straordinaria del 21/12/2004.

Tale evento ha comportato secondo la interpretazione della ricorrente una "minusvalenza da realizzo" perché i beni della società trasformata sono stati destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa commerciale costituendo il Fondo di dotazione del nuovo ente.

Il recupero è stato operato a seguito della valutazione dei requisiti per l'esenzione ex art. 87 del Tuir: la rispondenza dei requisiti della operazione ai quattro previsti dal citato articolo, ha comportato che l'A.F. ritenesse l'esistenza di una "minusvalenza pex", in capo alla ricorrente fiscalmente indeducibile ex art. 101, commi 1 e 1 bis del Tuir.

La parte ricorrente non ha ripreso a tassazione l'importo di cui si discute, ritenendola idonea ai fini dell'incidenza negativa sul reddito di esercizio.

La Commissione rilevato che: la trasformazione eterogenea è stata eseguita anche per consapevole volontà della ricorrente che, in concreto da socio della S.P.A. , ha consentito che la propria partecipazione si trasformasse, in quota di socio fondatore della Fondazione; della presenza di tutti i requisiti indicati dall'art. 87 Tuir con conseguente indeducibilità fiscale della perdita della partecipazione ex art. 101, commi 1 e 1 bis del Tuir; ritiene corretta la ripresa fiscale di € 1.067.287,00.

4) Le decisioni di questa Commissione sulle riprese eseguite dall'A.F. hanno dirette conseguenze sull'Irap a carico della ricorrente.

a) La società ricorrente ha istituito due distinte contabilità ex art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972:

- una contraddistinta con il codice di attività 85114 (istituti, cliniche e policlinici universitari) con l'applicazione della detrazione "prorata" ai fini Iva, in tale attività sono stati introdotti gli interventi di costruzione, ristrutturazione e manutenzione degli immobili di proprietà con relativa contabilizzazione;

- altra contraddistinta con il codice di attività 70.200 (locazione di beni immobili) a cui è stata aggiunta anche la "ricerca scientifica" e le relative spese, con l'applicazione della detrazione ordinaria ai fini Iva; in tale attività sono stati fatti rientrare gli interventi di costruzione, ristrutturazione e manutenzione degli immobili in "locazione finanziaria".

L'A.F. ritiene: inesistente l'esigenza di una separata gestione del patrimonio immobiliare, evidenziando che i costi relativi al patrimonio immobiliare di proprietà della ricorrente ed ai poliambulatori sono stati contabilizzati nell'attività contraddistinta con il codice di attività 85.114; l'attività di ricerca e didattica, pur riconoscendo che le stesse vengono svolte in spazi diversi da quelli destinati " all'attività sanitaria ", vanno ricondotte all'attività principale di cui al codice 85.114 in quanto estranee alla locazione degli immobili. Sulla base di queste premesse e in base al ricalcolo del "prorata" l'A.F. ha ritenuto detraibile solo la somma di € 2.150.778,00 a fronte di € 8.009.426,00 portata in detrazione dalla Fondazione con il risultato di indebita detrazione di € 5.858.648,00 con un importo Iva da recuperare di € 4.071.924,00 per effetto della maggiore Iva versata di € 1.786.724,00.

La contestazione si riferisce alle seguenti tesi contrapposte:

- L'A.F. contesta che la scelta di due diversi regimi Iva è stata finalizzata al conseguimento di un "indebito vantaggio fiscale" per effetto della mancata applicazione della percentuale di detraibilità alle operazioni inerenti "l'attività immobiliare e di ricerca scientifica", ne consegue una illegittimità fiscale per evidente "abuso di diritto" nella imputazione dei costi sostenuti per la gestione degli immobili in leasing e delle spese per la ricerca scientifica al codice di attività 70.200, in quanto tutto avrebbe dovuto essere compreso nell'attività principale "sanitaria" a cui viene connessa quella di "ricerca" che costituisce il necessario presupposto per il migliore svolgimento della prima.

- Il ricorrente ritiene che l'opzione esercitata ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, di istituire due distinte attività per settori diversi è legittima e non integra una violazione ascrivibile al principio di "abuso del diritto", non sono stati posti in essere "negozi giuridici" per la concretizzazione dell'abuso del diritto; la scelta di separare le diverse attività risponde ad una logica aziendalistica e organizzativa evidente; nell'ambito dell'attività della Fondazione è evidenziabile quella separata relativa alla gestione degli immobili; le attività di ricerca e didattica, non sono complementari a quella sanitaria, anche perché svolte in spazi separati.

La Commissione rileva che è notorio sia in campo nazionale che internazionale la eccellenza della attività svolta della Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor.

In una situazione di fuga all'estero dei ricercatori italiani, appare altamente meritevole l'attività di ricerca a cui consegue quella economica - finanziaria dell'indotto che segue la produzione di farmaci e l'adozione di terapie ed interventi che aiutano spesso, anche in modo significativo, quella sanitaria.

Inoltre, la formazione universitaria e didattica di alto livello aiutano la preparazione di un notevole numero di giovani per il loro valido collocamento lavorativo nel tessuto economico nazionale. Aggiungasi la necessità di una impegnativa e difficile attività operativa che determina scelte organizzative competitive e l'adozione di modelli applicativi che impongono semplificazioni operative.

Ciò premesso, appaiano del tutto giustificabili le scelte operate in applicazione del terzo comma dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/72 che non si può ricondurre all' "abuso del diritto" che richiede l'applicazione di ben altri strumenti (negozi giuridici).

L'attività di ricerca e di didattica, anche se meno produttiva economicamente nel breve periodo, ha una importanza superiore a quella dell'attività sanitaria per cui appare giustificabile la scelta dalla società di separare in due contabilità le citate attività ex art. 36, comma 3°, del D.P.R. n. 633/72.

P.Q.M.

Pertanto la Commissione ritiene di annullare la ripresa ai fini Iva di € 5.858.648,00.

Quanto alle spese del presente giudizio si ritiene di compensarle tra le parti considerato la complessità e la interpretazione delle problematiche trattate.

La Commissione accoglie il ricorso con riferimento all'imposta Iva, respinge lo stesso con riferimento alle imposte Irpeg ed Irap ad eccezione della spesa per ammortamento. Spese compensate.