

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 12/21/2012

Svolgimento del processo

Ricorso avverso avviso di accertamento n. Omissis, emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, con il quale venivano accertati, ai fini IRES ed IRAP, costi non documentati per € 1.580.358,00.= ed indebiti utilizzi di perdite fiscali, anno di imposta 2005.

Con ricorso depositato il 16 giugno 2011 parte istante chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento in epigrafe, emesso a' sensi dell'art. 41 bis, D.P.R. n. 600/1973, dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Lombardia, per l'anno d'imposta 2005, con il quale l'ufficio riprendeva a tassazione l'importo di € 1.580.358,00.= per costi non documentati e l'importo di € 8.316.686,00.= per il riporto di perdite ritenute non deducibili.

L'atto impositivo de quo scaturiva da una segnalazione redatta a seguito di una verifica fiscale condotta per l'anno 2006 e di una verifica effettuata nei confronti della società SHELL ITALIA S.P.A. (controllante della società ricorrente) in data 25 novembre 2008. In particolare, con l'avviso di accertamento in oggetto, l'ufficio contestava due rilievi, concernenti: 1) la ripresa a tassazione, ai fini IRES ed IRAP, dell'importo di £. 1.580.358,00.= per indebita variazione in diminuzione a fronte di costi non documentati, a'sensi degli artt. 83, c. 1 e 109 del TUIR; 2) l'indebito utilizzo di perdite fiscali pregresse a'sensi dell'art. 84, c. 3, TUIR.

Nello specifico, con il primo rilievo l'ufficio riprendeva a tassazione il fondo svalutazione magazzino portato in deduzione dalle rimanenze finali di magazzino e non inserito tra le riprese in aumento del quadro RF, modello Unico/2006 (anno 2005), in violazione dell'art. 83 del TUIR.

Con la seconda ripresa fiscale, l'ufficio recuperava invece a tassazione le perdite portate in deduzione nell'anno 2005 per un importo di € 8.316.686,00.= e relative ai cinque anni precedenti (periodo 2000-2004); la motivazione dell'Agenzia riguardava il fatto che la società in oggetto, in liquidazione dal 1991, veniva acquisita nel 1995 a seguito di fusione, dalla SHELL ITALIA S.P.A. e nel 2004 revocava la fase liquidatoria, tornando ad essere operativa.

Successivamente, nell'anno in oggetto (2005) la stessa ricorrente portava in deduzione perdite relative agli anni dal 2000 al 2004, maturate, di fatto, durante il periodo di liquidazione e pertanto considerate dall'ufficio non deducibili ai sensi dell'art. 84 del TUIR.

Tale articolo prevedeva infatti la preclusione del riporto delle perdite quando la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite veniva trasferita o acquisita da terzi e nel caso di modifica dell'attività di fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite venivano realizzate; in secondo luogo, la norma invocata dall'ufficio presentava altresì una ratio antielusiva, avente lo scopo di evitare operazioni finalizzate all'acquisto di società con perdite fiscalmente rilevanti al solo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali.

Per tali motivazioni con l'atto impugnato l'ufficio ipotizzava un aggiramento dell'ari. 84 del TUIR, in quanto con la revoca della liquidazione e la seguente "presunta" ripresa dell'attività si sarebbe determinata una compensazione intersoggettiva indebita di perdite realizzate nel periodo di liquidazione.

L'ufficio pertanto, ai fini IRES, rettificava il reddito imponibile da € 18.409.638,00.= ad € 28.306.682,00.= con conseguente maggiore imposta di € 3.266.024,00, ai fini IRAP, rettificava il valore della produzione netta da € 27.769.556,00.= ad € 29.349.914,00.= con conseguente maggiore imposta di € 67.165,00.=; a ciò si aggiungevano interessi e sanzioni.

Con ricorso depositato il 16 giugno 2011, la società ricorrente, eccepiva motivi di diritto e motivi di merito a sostegno dell'illegittimità e della nullità dell'atto impositivo impugnato.

Nello specifico eccepiva:

a) violazioni delle norme in materia di accertamento, in violazione dell'art. 42, c. 2, D.P.R. 600/73, nonché dell'art. 7 della legge 212/2000, in quanto l'avviso di accertamento di cui richiama un atto non conosciuto alla ricorrente, che non era stato né allegato né messo a disposizione della parte;

b) violazione e falsa applicazione dell'art. 83 e dell'art. 109, TUIR, riferiti al rilievo n. 1, in quanto a suo dire la contestazione dell'ufficio era da ritenere priva di fondamento in quanto non corrispondente alle risultanze civilistiche del bilancio 2005 né a quelle fiscali; la società riteneva illegittima la ripresa relativa ai costi non documentati, poiché in sede di determinazione del reddito imponibile per l'anno 2005 non era stata operata alcuna variazione in diminuzione a titolo di utilizzo del fondo svalutazione magazzino, dell'importo di € 1.580.350,00.;

c) violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis, D.P.R. 600/73 in quanto lo stesso, a detta della società, non risultava applicabile al caso di specie poiché la "revoca della liquidazione" non era stata richiamata dal legislatore e non rientrava pertanto tra i negozi giuridici che potevano dar luogo ad "elusione"; non risultava, inoltre, a detta della ricorrente, presente nell'accertamento alcuna motivazione in riferimento a violazioni in ambito elusivo;

d) violazione e falsa applicazione dell'art. 182 del TUIR, in quanto a detta della società, non era prevista alcuna limitazione all'utilizzo di perdite fiscali di una società tornata ad operare a seguito della revoca dello stato di liquidazione; sosteneva altresì che non si poteva ritenere applicabile neppure l'art. 84 del TUIR in quanto non erano ravvisabili soggetti terzi estranei al socio (SHELL ITALIA S.P.A.) che avessero utilizzato le perdite fiscali della ricorrente mediante operazioni straordinarie o altri negozi collegati tra loro, annoverabili tra quelli elusivi: La ricorrente aveva infatti compensato perdite fiscali proprie con redditi d'impresa propri.

e) violazione e falsa applicazione dell'art. 10, Legge 212/2000, dell'art. 6, e. 2 del D.Lgs. 472/97 e dell'art. 8, D.Lgs. 546/92 in riferimento all'irrogazione delle sanzioni.

In merito alla ripresa fiscale concernente costi non documentati, la società ricorrente contestava il fatto che l'ufficio fosse caduto in un evidente errore interpretativo; eccepiva infatti la società, l'irrelevanza dell'asserita mancata risposta al questionario in quanto ad evasione della richiesta dell'ufficio, la società aveva comunque prodotto quei documenti richiesti e quelle informazioni già comunque nella piena disponibilità della D.R.E. e consistenti nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2004 e 31 dicembre 2005, nel dettaglio del conteggio di determinazione delle imposte per l'anno 2005 (oggetto di contestazione) e della copia del mod. Unico/2006 relativa allo stesso 2005. La società ribadiva, dunque, che non vi era stato alcun utilizzo contabile del fondo svalutazione magazzino che avesse avuto impatti fiscali in diminuzione del reddito d'impresa dichiarato.

Per tali motivazioni, la ricorrente chiedeva, preliminarmente, la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato; in via principale, la dichiarazione di nullità dello stesso. Con controdeduzioni depositate il 18 luglio 2011 si costituiva in giudizio il resistente ufficio, che contestava integralmente i motivi del ricorso proposti da controparte. Eccepiva l'infondatezza dell'asserita illegittimità dell'atto impugnato per violazione dell'art. 42, D.P.R. 600/73, in quanto a suo dire, la società nulla aveva dedotto circa vizi di motivazione dell'atto, quale conseguenza della presunta mancata allegazione del P.V.C. menzionato nell'avviso di accertamento.

Affermava che nel caso in esame dalla lettura dell'avviso di accertamento si rilevava in modo chiaro ed inequivocabile che il contenuto del P.V.C. notificato ad altra società, di cui controparte lamentava la mancata allegazione, era stato integralmente richiamato nell'atto impositivo.

In merito al primo rilievo, relativo all'importo di e. 1.580.350,00.=, l'ufficio sottolineava che lo stesso era stato effettuato sulla base della segnalazione da parte dei verificatori, che avevano riscontrato, per l'esercizio 2005, la deduzione dalle rimanenze finale del fondo svalutazione magazzino, senza effettuare riprese in aumento nel quadro RF della dichiarazione dei redditi per l'anno 2005.

A seguito di ciò, l'ufficio spiegava di aver inviato questionario concernente la richiesta di documentazione relativa a tale segnalazione, alla quale, a detta dell'ufficio accertatore, la società non aveva, *ex adverso*, mai dato risposta.

Per tale motivazione, l'ufficio riteneva legittimo il proprio operato, con il quale aveva proceduto a determinare il reddito di impresa, con riferimento al rilievo in esame, prescindendo dalle risultanze contabili e sulla base di presunzioni semplici ai sensi dell'art. 39, c. 2 bis, D.P.R. 600/73. Riguardo il secondo rilievo, concernente l'indebito utilizzo di perdite fiscali pregresse, ai sensi dell'art. 84 del TUIR, l'ufficio ribadiva la bontà del proprio operato. Riteneva infatti applicabile l'articolo menzionato in quanto evidenziava che vi erano i requisiti richiesti dalla norma; spiegava, a tal proposito, che il 9 gennaio 1995 la società MONTE SHELL, allora controllante della ricorrente, cedeva il 50% delle partecipazioni di quest'ultima alla EDISON; successivamente nel giugno dello stesso anno, a seguito della fusione tra SHELL e MONTE SHELL, il 50% delle partecipazioni arrivavano in capo alla SHELL, e la restante parte rimaneva di proprietà della EDISON.

L'ufficio sottolineava poi come nel periodo 1994-2003 la ricorrente avesse accumulato ingenti perdite civilistiche dovute ad oneri di smaltimento e demolizione degli impianti. Spiegava poi che a fine 2003, la SHELL e la EDISON procedevano a convertire parte dei crediti vantati nei confronti della ricorrente, consentendo così a rimettere in sesto la situazione economica; il 29 ottobre 2004 veniva pertanto deliberata l'acquisizione da parte di SHELL della restante quota del 50% delle partecipazioni detenute da EDISON.

A detta dell'ufficio, quindi, l'immediata conseguenza del possesso dell'intero pacchetto del 100% delle azioni era la revoca, nel novembre 2004, dello stato di liquidazione della ricorrente, con conseguente utilizzo delle perdite pregresse.

Ad ulteriore supporto di quanto sostenuto, l'ufficio sottolineava altresì che risultava evidente anche il cambio dell'attività svolta dalla società ricorrente prima e dopo lo stato di liquidazione, dovuta proprio al periodo di liquidazione, nel quale l'attività era finalizzata al realizzo degli impianti al fine di ottenere dalla vendita la realizzazione di maggiori incassi.

Per tali motivazioni, l'ufficio riteneva sussistenti i requisiti di cui all'art. 84 del TUIR, con conseguente indeducibilità delle perdite pregresse dedotte.

In riferimento poi all'operatività dell'art. 37 bis, D.P.R. 600/73, l'Agenzia sottolineava che la norma contenuta nell'art. 84, c. 2, del TUIR altro non era che una disposizione antielusiva che, sulla scia della norma antielusiva più generale, contenuta nell'art. 37 bis sopra citato, nasceva dall'esigenza di evitare la nascita di operazioni aventi il solo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali attraverso l'acquisto di società con ingenti perdite fiscali.

Alla luce di quanto prospettato ed eccepito, l'ufficio chiedeva il rigetto del ricorso de quo e, per l'effetto, la conferma della legittimità dell'atto impositivo impugnato. Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

La Sezione giudicante così decide.

In via preliminare:

IN DIRITTO

Rileva questo Giudice che nel caso in esame vi è stata la violazione delle norme in materia di accertamenti tributari, con conseguente violazione e falsa applicazione dell'art. 42, comma 2 del D.P.R. 600/73, nonché dell'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 27 luglio 2000 e dell'art. 3, comma 3 della legge 241 del 7 agosto 1990.

È noto al Consesso giudicante che il richiamo operato nell'atto di accertamento di un terzo atto non conosciuto, non conoscibile, né ricevuto dal contribuente deve essere allegato all'atto che lo richiama.

È indubbia, a tale proposito, la rilevanza della previsione normativa in commento concernente la mancata allegazione di un atto, tanto che ha indotto il Legislatore Tributario ad introdurre questo specifico onere in capo all'amministrazione finanziaria, non solo nelle varie norme in materia di accertamento tributario (D.P.R. 600/73), ma anche nello Statuto del Contribuente (Legge del 27 luglio 2000, n. 212) ed anche in una norma specifica introdotta in materia di trasparenza degli atti amministrativi (legge del 7 agosto 1990, n. 241).

Sottolinea il Collegio giudicante, che nel caso specifico sono state violate da parte della D.R.E della Lombardia le norme contenute nei seguenti articoli di legge:

Art. 42, comma 2 del D.P.R. 600/73, il quale prevede che l'avviso di accertamento "

[...] deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato [...] Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto [...] questo deve essere allegato all'atto che lo richiama [...]". Al comma 3 del citato articolo 42, peraltro è stabilito, quale diretta conseguenza, che "[...] L'accertamento è nullo se ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma [...]" facendo così riferimento, per il caso di specie, al richiamato P.V.C. redatto in capo alla Shell Italia SPA.

Art. 7, comma 1 della Legge 212/2000, recante la medesima disposizione di cui sopra, secondo il quale "[...] se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama";

Art. 3, comma 3 della legge 241 del 7 agosto 1990 che ribadisce ulteriormente che "[...] Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama [...]".

A giudizio di questo Giudice, alle suddette disposizioni soggiace ovviamente anche l'avviso di accertamento n. Omissis, che, al pari degli altri atti amministrativi, deve recare, in allegato, ogni altro eventuale atto non conosciuto al destinatario. Nel caso di specie, Aquila SPA - seppur società partecipata da Shell Italia SPA - è un soggetto giuridico autonomo ed indipendente che ha motivi di essere a conoscenza degli atti amministrativi notificati a carico del proprio socio di riferimento.

Fra le altre cose, esiste altresì la circolare n. 150/161104 dell'1 agosto 2000, con la quale la Direzione Centrale Accertamento dell'AdE ha impartito specifiche istruzioni agli uffici dell'accertamento (compresa quindi la D.R.E) comunicando la necessità di "[...] allegare agli atti di accertamento copia degli atti richiamati nelle motivazioni [...]". Il Collegio giudicante richiama altresì giurisprudenza che ha sanzionato in modo unanime la violazione delle norme in commento, che si è espressa e si sta ancora esprimendo, mediante l'annullamento di quegli atti emessi in palese ed evidente contrasto con le disposizioni sopra dettagliatamente indicate.

In breve, il Collegio si accosta all'orientamento della Giurisprudenza maggioritaria e costante, che viene così riassunta:

Cassazione, Sent. 28 gennaio 2010, n. 1825: "[...] nel caso di rinvio a dati, notizie ed elementi contenuti in altri atti o documenti, essi devono essere portati alla effettiva conoscenza del contribuente essendo, in difetto, l'atto impositivo all'origine viziato da nullità per la palese inidoneità ad illustrare al contribuente le circostanze di fatto e le ragioni giuridiche che integrano la motivazione.[...].

Del medesimo tenore sono risultate essere le seguenti sentenze di merito e di legittimità: Cassazione, sentenza 23 gennaio 2008, n. 1418; Commissioni Tributaria Provinciale di Roma, sent. n. 23 novembre 2010, n. 480; Commissione Tributaria Regionale di Venezia con sent. n. 61 del 26 settembre 2002,; Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza del 27 maggio e 10 giugno 2002; Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, sez. 28, n. 11. Per quanto sopra riportato, l'avviso di accertamento n. TMB033D00965 deve ritenersi evidentemente viziato e, quindi, deve essere annullato, perché alla società ricorrente non è stato notificato l'avviso di accertamento del socio, dal quale sono scaturiti i rilievi e le riprese fiscali qui impugnati.

NEL MERITO

La parte di merito viene assorbita dalle argomentazioni di diritto.

Alla luce di quanto sopra, le argomentazioni e le motivazioni esposte dalla società ricorrente nel proprio ricorso vengono totalmente accolte perché legittime con il conseguente annullamento dell'avviso di accertamento qui impugnato.

Le spese di giudizio vengono poste a carico dell'AdE per l'importo complessivo di € 10.000.= oltre IVA e C.P.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

accoglie il ricorso e condanna l'ufficio alla rifusione delle spese di giudizio a favore della ricorrente, che liquida in complessivi € 10.000,00.=, oltre IVA e C.P.