

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 02/28/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tempestivo ricorso la Omni Decor S.p.A. proponeva impugnazione avverso l'avviso di accertamento n. 85603T00913/2008 con cui l'Agenzia delle Entrate di Lecco contestando l'operazione di cessione di ramo di azienda intervenuta tra la Omni Decor s.r.l. e la Omni Decor S.p.A. in data 23/12/99, in quanto operazione elusiva ai sensi dell'art. 37 bis DPR 600/73, non ammetteva in detrazione l'ammortamento dell'avviamento pagato dalla Omni Decor S.p.A. e conseguentemente accertava maggiori imposte Irpeg e Irap per l'anno 2003 in complessivi € 94.920,00 - e adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Lecco per ivi sentirne pronunciare l'annullamento.

Deduceva la ricorrente la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza della procedura prevista a pena di nullità dall'art. 37 bis DPR 600/73, avendo l'Ufficio omesso di inviare al contribuente la richiesta di chiarimenti prodromica all'emissione dell'atto predetto. Eccepiva inoltre la tardività della contestazione mossa oltre i termini previsti dall'art. 43 DPR 600/73. Contestava, infine, la asserita mancanza delle valide ragioni economiche a sostegno dell'operazione ripresa dall'Ufficio, posto che attraverso tale operazione la società Omni Decor S.p.A. aveva potuto essere ricapitalizzata tramite un aumento di capitale e, di conseguenza, a seguito di tale ricapitalizzazione, la stessa aveva avuto la possibilità di sviluppare la propria attività. L'Ufficio si costituiva in giudizio ribadendo la legittimità del proprio operato, evidenziando come il carattere elusivo dell'operazione fosse agevolmente desumibile dal fatto che la cessione del ramo di azienda non comprendeva i debiti, i crediti e partecipazioni in quanto un futuro socio della società Omni Decor S.p.A. (la Fluortech s.a.), aveva posto come condizione per la sua entrata nella compagine sociale nella misura del 90% del capitale sociale che tali debiti crediti e partecipazioni non confluissero dalla Omni Decor s.r.l. nella Omni Decor S.p.A. Con sentenza n. 3/02/10, depositata in data 19/1/10, la Commissione Tributaria Provinciale di Lecco accoglieva il ricorso ed annullava l'accertamento impugnato, ritenendo che l'operazione realizzata fosse assistita da valide ragioni economiche, giacchè attraverso il mancato trasferimento dei debiti e dei crediti si era resa possibile la cessione delle quote societarie e la ricapitalizzazione della società. Avverso tale sentenza proponeva tempestivo appello l'Ufficio, il quale contestava l'iter argomentativo seguito dai giudici di primo grado, in quanto il medesimo scopo avrebbe potuto essere attuato attraverso un cessione diretta del ramo d'azienda nel quale l'acquirente non si accollava i debiti della cedente.

Si costituiva in giudizio il contribuente, proponendo altresì appello incidentale per omessa pronuncia sul primo motivo di impugnazione dedotto nel ricorso introduttivo ed afferente il mancato invio della richiesta di chiarimenti che deve precedere l'emissione dell'accertamento ai sensi dell'art. 37 bis d.p.r. 600/73 e concludendo, in via preliminare per l'annullamento della sentenza impugnata e nel merito, per il rigetto del proposto appello.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Va preliminarmente esaminata l'eccezione di nullità dell'accertamento ex art. 37 bis D.P.R. n. 600/73, erroneamente non considerata dalla Commissione Provinciale, in quanto preliminare rispetto all'esame della fondatezza della ripresa e causa di nullità dell'atto espressamente comminata dal quarto comma della menzionata disposizione. L'omessa pronuncia su tale eccezione, ritenuta dal contribuente suscettibile di definire il giudizio, è stata oggetto di specifica impugnazione da parte della Omni Decor S.p.A., che ha proposto appello incidentale sul punto, ribadendo che la violazione della norma

procedimentale era tale da inficiare in radice la validità dell'intero processo accertativo e sottoponendo, quindi, nuovamente l'argomento al vaglio del giudice del gravame.

Ora, ritiene questa Commissione che la prospettata questione relativa alla asserita mancata osservanza, da parte dell'Ufficio, del procedimento previsto dall'art. 37 bis DPR n. 600/73 abbia carattere assorbente rispetto all'esame della natura elusiva o meno dell'operazione posta in essere dalla società - e financo della assunta violazione del divieto di abuso - posto che, come riconosciuto anche da un recente orientamento giurisprudenziale dal quale non vi è niuna ragione di discostarsi, l'operatività della garanzia prescritta dall'art. 37 bis comma 4 DPR 600/73 va riconosciuta ad ogni tipologia di accertamento antielusivo, ivi compreso il c.d. "abuso del diritto" e, per tanto, anche alla fattispecie in esame (cfr. sent. n. 54 Comm. Trib. Prov. Milano, sez. XLII, del 21/2/2011)

Ciò premesso, l'art. 37 bis del DPR n. 600/73 dispone che l'Amministrazione finanziaria deve inviare al contribuente una richiesta di chiarimenti indicando i motivi per i quali l'operazione contestata è considerata elusiva. Il contribuente ha sessanta giorni per fornire i suoi chiarimenti per iscritto e, se tali chiarimenti non sono sufficienti, sempre a norma dell'art. 37 bis comma 4 DPR n. 600/73, l'ufficio emette l'atto di accertamento, contestando, in detto atto, i chiarimenti forniti dal contribuente. Il mancato invio della richiesta di chiarimenti è espressamente sanzionata dalla menzionata disposizione con la nullità dell'atto. Nel caso di specie, a fronte dell'eccezione nullità dell'accertamento per omesso invio della richiesta di chiarimenti sollevata dal ricorrente, l'Ufficio, nel corso del giudizio di primo grado, non ha fornito alcuna dimostrazione di avere seguito la procedura prevista dalla suindicata norma, essendosi limitato a dichiarare di avere lasciato trascorrere più di sei mesi dalla data della notificazione del processo verbale di constatazione, prima di notificare l'avviso di accertamento, e di essersi perciò uniformato al più generale disposto dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, che avrebbe soppiantato ed esteso a tutte le tipologie di rilievo la garanzia precedentemente prevista dall'art. 37 bis DPR 600/73 per le sole ipotesi di accertamento antielusivo.

Senonchè, anche a voler prescindere dal rilievo per cui l'art. 12 della L. n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), ispirato al rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, riguarda altra e distinta ipotesi a paragone di quella disciplinata dall'art. 37- bis DPR 600/73 - la cui finalità e ratio è totalmente diversa attinendo la prima, genericamente, a diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ed essendo la seconda, più specificatamente, rivolta invece a consentire al contribuente di evidenziare all'Ente impositore la sussistenza delle valide ragioni economiche a sostegno dell'operazione che potrebbe essere considerata elusiva - va ancora considerato che diverso è il meccanismo di tutela previsto dalle due norme. Infatti, mentre l'art. 12 L. n. 212/2000 prevede la semplice facoltà del contribuente di comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori, l'art. 37 bis DPR 600/73 prevede un vero e proprio obbligo, espressamente sanzionato con la nullità dell'avviso di accertamento, di inviare al contribuente una richiesta preventiva di chiarimenti con l'indicazione dei motivi per i quali l'atto si ritiene inopponibile all'amministrazione finanziaria. Ne consegue la fondatezza dell'eccezione preliminare sollevata dall'appellante in via incidentale, dal momento che il rispetto dello Statuto del contribuente non implica e non sostituisce affatto l'obbligo di invio della richiesta di chiarimenti previsto dall'art. 37 bis DPR 600/73, la cui mancanza rende nullo il successivo atto impositivo.

Infine, per quanto occorrere possa, pur consapevole del fatto che l'accoglimento dell'appello incidentale è preclusivo dell'esame del merito, questa Commissione non può esimersi dal condividere le conclusioni già raggiunte dalla Commissione Provinciale in ordine all'assenza degli elementi di elusività dell'operazione realizzata, ai sensi e per gli

effetti del disposto dell'art. 37 - bis comma 1 DPR 600/73, posto che risulta documentalmente dimostrato che la costituzione della Omni Decor SpA, cessionaria dell'azienda di Omni Decor S.r.l., ed il successivo trasferimento delle partecipazioni sociali della nuova società a terzi (Fluortech s.a.), lungi dall'essere diretta a consentire la creazione di un costo di avviamento ammortizzabile in capo alla Omni Decor S.p.A. - costo che secondo l'Ufficio non sarebbe emerso qualora i soci della Omni Decor s.r.l. avessero ceduto le loro quote direttamente a terzi e gli acquirenti avessero trasformato la s.r.l. in S.p.A. - era in realtà finalizzato a rendere possibile l'acquisto delle partecipazioni da parte dell'investitore estero, il quale non vi avrebbe mai acconsentito ove la cessione del ramo di azienda non fosse avvenuta, come di fatto è avvenuta, senza accollo di debiti da parte della Omni Decor S.p.A., che ha potuto in al modo essere ricapitalizzata attraverso un aumento di capitale che le ha consentito di sviluppare la propria attività. Considerata la complessità della materia e la particolarità dei temi trattati, si ritiene sussistano gravi motivi per compensare le spese di lite.

P.Q.M.

la Commissione rigetta l'appello e conferma la sentenza impugnata. Spese compensate.