

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Con tempestivo ricorso a questa Commissione Tributaria, la parte in epigrafe indicata, ha impugnato un avviso di accertamento in rettifica del reddito dichiarato ai fini IRES ed IRAP per l'anno 2004.

Con l'atto impugnato, l'Ufficio ha disconosciuto, ai sensi dell'art. 37 bis del DPR 600/73, gli effetti dell'operazione di acquisizione del ramo di azienda della società EXTERNA Srl, controllata dalla società ricorrente, riprendendo a tassazione l'importo di Euro 127.706,00; ha contestato la deduzione di costi per Euro 4.669,73 relativi all'affitto ed alle utenze dell'immobile sito in Milano, viale Sabotino 19 perché non inerenti; ha contestato la deduzione di sopravvenienze passive per 85.220,82, consistenti in anticipazioni fatte per conto dei clienti e non recuperate; ha contestato l'inerenza di costi assicurativi per un ammontare di Euro 145.612,00.

Assume la società ricorrente la infondatezza delle riprese contenute nell'atto impugnato e precisa quanto segue.

Sostiene in primo luogo la infondatezza della ripresa di cui al primo rilievo, non sussistendo le condizioni previste dall'art. 37 bis DPR 600/773, poiché l'operazione di acquisizione della azienda è sorretta da valide ragioni economiche, quali la sussistenza di un piano di ristrutturazione aziendale, le tempistiche più favorevoli per l'attuazione del piano connesse alla operazione di acquisizione rispetto a quelle richieste dalla procedura di fusione che avrebbe voluto l'ufficio, nonché il regime delle responsabilità correlato alla acquisizione di ramo di azienda.

Inoltre, continua parte ricorrente, non si è configurato alcun vantaggio fiscale indebito, atteso che gli effetti conseguiti con l'operazione di acquisto di azienda non si sarebbero potuti conseguire con l'operazione di fusione - sia con riferimento alla tempistica (con l'acquisizione di azienda è stato possibile da subito operare con un'unica unità mentre, se si fosse optato per la fusione, il procedimento non si sarebbe concluso prima di marzo 2005) che al regime delle responsabilità (con l'acquisizione di azienda l'acquirente risponde dei debiti ricompresi nel compendio acquistato e, ad esito della liquidazione, la responsabilità è limitata alle somme corrisposte ad esito del procedimento di liquidazione)- e che il differimento di un giorno degli effetti della operazione è legato al fatto di evitare una duplicazione dei costi della liquidazione delle retribuzioni dei dipendenti e, comunque, l'applicazione del regime della *participation exemption* ha determinato un aggravio dei costi fiscali. Sostiene poi parte ricorrente la illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato sotto l'ulteriore profilo della omessa applicazione, da parte dell'ufficio, del regime fiscale connesso alla operazione ritenuta elusa e ciò perché, se fosse stato applicato il regime della fusione, non sarebbe emersa alcuna componente reddituale.

Illegittima sarebbe anche la ripresa dei costi relativi alla unità immobiliare sita in Milano via Sabotino 19, atteso che si tratta di un appartamento locato dalla società ed utilizzato come archivio pratiche di propri clienti e dunque il canone di locazione è un costo di esercizio e, come tale, deducibile. Eccepisce poi parte ricorrente l'illegittimità della ripresa a tassazione della voce sopravvenienze passive, trattandosi di costi erroneamente contabilizzati come anticipi in favore di clienti, ma in realtà veri e propri costi di esercizio e dunque deducibili.

Quanto infine ai costi di assicurazione, precisa parte ricorrente che si tratta di polizze stipulate a copertura dei rischi di attività professionale a favore della stessa ricorrente, della Externa S.r.l. e della SASPI: rileva parte ricorrente che in quest'ultimo caso la copertura del rischio rientra nelle obbligazioni da contratto tra le due società e che comunque la ripartizione dei costi fatta dall'Ufficio è assolutamente arbitraria e non tiene conto dei volumi di affari prodotti dalle singole realtà. Conclude quindi chiedendo l'accoglimento del ricorso con vittoria delle spese di lite. Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale 1 Milano, la quale ha ribadito la piena legittimità del proprio operato precisando quanto segue.

L'operazione posta in essere dalla società ricorrente integra gli estremi dell'elusione fiscale perché volta a consentire il riconoscimento fiscale della differenza tra il costo della partecipazione ed il patrimonio della controllata, eludendo la norma che stabilisce il principio di neutralità fiscale delle fusioni, non avendo altre giustificazioni economiche e tenuto conto del fatto che il medesimo risultato avrebbe potuto essere raggiunto con la fusione delle due aziende. Inoltre, prosegue (l'Ufficio, il fatto che gli effetti dell'acquisto siano stati posticipati di un giorno, ha consentito alla società cedente di mantenere il carattere della commercialità alla data di inizio della liquidazione e di godere pertanto dei benefici della esenzione fiscale della plusvalenza generata in sede di liquidazione.

Quanto poi agli altri rilievi, l'Ufficio ne ribadisce la legittimità atteso che: non è stata data alcuna spiegazione in ordine all'utilizzo dell'immobile in Milano, viale Sabotino; gli importi dedotti quali sopravvenienze passive state riprese sia perché, trattandosi di anticipi fatti per conto di clienti e mai riaddebitati, non possono rientrare tra le sopravvenienze passive, non essendo correlate a componenti reddituali positivi che hanno influenzato il reddito negli anni precedenti, sia perché assolutamente carenti di supporto documentale; i costi assicurativi non sono mai stati riaddebitati ai clienti in favore dei quali sarebbero stati affrontati né risulta, dalla documentazione in possesso dell'Ufficio, che la fornitura di tali servizi fosse oggetto di specifica obbligazione contrattuale, di talché la loro ripresa per mancanza di inerenza.

Conclude l'Ufficio chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria delle spese di lite.

Parte ricorrente ha poi depositato nei termini di legge, una memoria integrativa nella quale ha contestato il contenuto delle controdeduzioni dell'Ufficio, ha ribadito le argomentazioni già esposte in ricorso precisando ulteriormente che l'operazione così come strutturata si è resa necessaria nell'ottica una implementazione delle funzionalità operative della società, raggiunta in tempi molto più brevi di quelli che avrebbe richiesto una normale procedura di fusione.

Ribadisce ancora parte ricorrente che l'aver posticipato gli effetti della operazione è dovuto solamente ad una necessità organizzativa relativa alla gestione contributiva dei dipendenti e non ha portato alcun vantaggio fiscale e che la ripresa delle sopravvenienze passive è illegittima poiché si tratta di importi originariamente contabilizzati come anticipi in favore di clienti e successivamente riqualificati come costi di produzione di servizi, in considerazione della loro esplicita natura. Quanto infine alla eccezione non producibilità della documentazione in questa sede, precisa parte ricorrente che tutta la documentazione era già stata prodotta all'Ufficio, come attestato dal PV di acquisizione documentazione del 6.2.2007.

Il Collegio, letti gli atti ed esaminati i documenti di causa, rileva preliminarmente come la valutazione della fattispecie di cui è causa non possa prescindere da quanto statuito dalla Suprema Corte nella pronuncia nr.25374/08. In quella sede la Corte, dopo avere

precisato l'esistenza di un principio generale di divieto delle pratiche abusive di formazione comunitaria ed averlo ritenuto direttamente applicabile anche nel nostro ordinamento, ha poi delineato un quadro applicativo di tale principio. Dice infatti la Corte "La libertà di scegliere le forme giuridiche negoziali e/o i modelli organizzativi meno onerosi dal punto di vista fiscale, oltre ad essere espressione della libertà d'impresa riconosciuta dall'art. 42 Cost., costituisce esercizio di fondamentali diritti riconosciuti dal diritto comunitario, in particolare, quelli di libera circolazione dei servizi e dei capitali, e di stabilimento. Il limite costituito dall'impiego abusivo di forme giuridiche, se ben si considera, è addirittura coesistente alle stesse libertà fondamentali, di cui il ricorso a forme organizzative o contrattuali che assicurino un minore carico fiscale costituisce espressione, giacché non può essere consentito o garantito un esercizio abusivo di tali diritti o libertà. Quindi, le pratiche abusive, consistenti nell'impiego di una forma giuridica o di un regolamento contrattuale al principale scopo di realizzare un risparmio d'imposta, qualunque sia il tributo in questione, consistono, inevitabilmente, in un abuso di diritti fondamentali garantiti dall'ordinamento comunitario, e pertanto assumono rilievo normativo primario in tale ordinamento. La sentenza della Corte di Giustizia nella presente causa rappresenta, quindi, un allargamento del solco tracciato dalla sentenza Halifax, in quanto considera abusivo il ricorso a forme giuridiche quando il risparmio fiscale sia lo scopo principale della forma di transazione scelta, anche se allo stesso si accompagnino secondarie finalità di contenuto economico. Si aggiunga che, come si è visto, i Giudici comunitari si sono spinti a fornire al giudice nazionale una serie di indici o di sintomi rivelatori di abuso. Si può, quindi, affermare che la figura dell'abuso del diritto costituisce un mezzo di contrasto all'elusione fiscale, che ha un carattere di strumento di accertamento semplificato per l'amministrazione, il quale, come avviene per i meccanismi presuntivi di cui la legislazione fiscale fa un largo uso, non impedisce certamente l'uso di strumenti più penetranti, nei quali si fanno valere le categorie di patologia negoziale, quali la nullità nelle sue varie ipotesi (causa illecita o inesistente, motivi illeciti, frode alla legge, simulazione). [---] È opportuno, altresì, ribadire che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener presente che l'impiego di forme contrattuali % organizzative che consentano un minore carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. L'approccio dell'amministrazione in materia deve essere, quindi, oltremodo pragmatico, dovendosi rilevare che l'evoluzione degli strumenti giuridici è necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economico - finanziaria, nella quale possono trovare spazio forme nuove, non strettamente legate ad una angusta logica di profitto della singola impresa. [...] Per una corretta applicazione del principio il Collegio ritiene necessari alcuni chiarimenti sull'affermazione contenuta nella già richiamata sentenza della Corte n. 10257/2005, secondo cui l'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico, diverso da quello di un risparmio fiscale, incombe al contribuente. Nel confermare tale principio, la Corte rileva che l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta. Si tratta della stessa regola contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, e propria, come si è detto, di altri ordinamenti giuridici".

Nel caso di specie rileva il Collegio che appare condivisibile la motivazione fornita dalla parte ricorrente incentrata sulla necessità di operare una riorganizzazione aziendale che ne snellisse l'operatività e che si potesse realizzare in tempi rapidi, segnatamente entro

l'esercizio 2004. Orbene, nel caso di specie, la normativa del codice civile in tema di fusione delle società prevede una serie di incombenzi da svolgere con tempistiche tali che il progetto non avrebbe potuto concludersi nello spazio di trenta giorni. Non è corretto quanto affermato dalla Direzione Provinciale nelle proprie controdeduzioni in merito al fatto che l'operazione di fusione si sarebbe chiusa nei trenta giorni dal deposito della relativa delibera di fusione: l'art. 2503 infatti prevede che "la fusione può essere attuata solo dopo sessanta giorni dall'ultima delle iscrizioni previste dall'art. 2502 bis C.C., salvo che consti il consenso di tutti i creditori delle società che vi partecipano [...] od il pagamento dei creditori che non hanno dato il proprio consenso": dunque non vi sarebbe stata possibilità alcuna di definire l'intera operazione entro il termine dell'esercizio. Dei pari non condivisibile è il richiamo all'art. 2492 3° c. C.C. - che prevede la possibilità dei soci di impugnare il bilancio finale di liquidazione- sulla cui base l'ufficio asserisce che la procedura di liquidazione sarebbe stata meno rapida, atteso che comunque le sorti del bilancio non hanno alcuna efficacia sulla cessione di azienda, operativa dal momento della sottoscrizione del relativo atto notarile, potendo al più configurarsi ipotesi di responsabilità in capo al liquidatore.

Ritiene quindi il Collegio che siano configurabili fondate ragioni economiche a sostegno della operazione così come strutturata.

Per quanto attiene poi al posticipo degli effetti della operazione ed alla conseguente applicazione del beneficio della participation exemption, osserva il Collegio che rientra nella piena disponibilità delle parti determinare il termine di decorrenza degli effetti di un atto e dunque non appare censurabile il comportamento della società ricorrente che, nell'ambito della propria discrezionalità imprenditoriale e delle proprie esigenze organizzative e contabili, ha ritenuto opportuno far decorrere gli effetti dell'operazione dall'1.12.2004; peraltro, osserva ancora il Collegio, la tesi sostenuta dall'Ufficio è una mera petizione di principio basata solamente sulla convinzione di trovarsi di fronte ad una operazione elusiva, mentre parte ricorrente dà le motivazioni della scelta, individuate nella esigenza di gestire più facilmente il passaggio dei dipendenti che ben si inquadra nel più generale progetto di semplificazione, alla base di tutta l'operazione.

Per quanto attiene poi alle ulteriori riprese, rileva il Collegio che, allo stato degli atti, non possono essere ritenute fondate le eccezioni di parte ricorrente in ordine alla ripresa dei costi inerenti al contratto di locazione e delle sopravvenienze: nel primo caso poiché le affermazioni di parte ricorrente non sono supportate da alcun elemento documentale atto a confermarne la fondatezza; nel secondo poiché il tenore letterale delle fatture non consente di qualificare tali spese come costi relativi alla prestazione di servizi ed anzi avvalorare la tesi dell'Ufficio, qualificandole in tutti i casi come "Spese effettuate per Vostro conto".

In relazione infine ai costi relativi alle polizze assicurative, osserva il Collegio che la ripresa non appare legittima: il contratto di fornitura di servizi stipulato con SASPI, prevedeva una descrizione dei servizi forniti che non può essere intesa come tassativa, alla luce del testo della norma dell'art. 2 1° c, lett. m che parla di servizi generali e che va interpretato in uno con la norma del secondo comma che invece prevede tassative esclusioni, di talché appare legittimo che tra i servizi generali rientri anche una copertura assicurativa, anche in considerazione della entità del corrispettivo pagato da SASPI e che i costi di tale copertura assicurativa debbano ritenersi inerenti alla attività della impresa. Analogo ragionamento può ritenersi valere anche per i costi relativi alla EXTERNA Srl anche in assenza di specifiche regolamentazioni contrattuali, in considerazione del fatto che trattasi di società controllata al 99% dalla società ricorrente nel periodo in questione.

Quanto alle spese di lite, ritiene il Collegio che il parziale accoglimento del ricorso e le peculiarità interpretative del caso concreto, ne legittimino la compensazione tra le parti.

PQM

La Commissione, in parziale accoglimento del ricorso, dichiara illegittimo l'avviso di accertamento impugnato fatta eccezione per i rilievi n. 2 - costi non inerenti - €4.663,73 - e n. 3 - sopravvenienze passive indeducibili - €85.220,82. Spese compensate