

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI MILANO
TRENTASEISIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

RAINERI CARLA ROMANA - Presidente

MONTERISI VINCENZO - Relatore

CASSONE ADRIANA - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3015/2013

depositato il 03/06/2013

- avverso la sentenza n. 28/2013 Sez:8 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BERGAMO

contro:

C. S.P.A.

PIAZZA M. N.20 24122 B.

difeso da:

MASERA DOTT.ALESSANDRO

PIAZZA G.MATTEOTTI N. 20 24100 BERGAMO

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BERGAMO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2006

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2007

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2006

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2007

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2006

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2007

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2006

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2007

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate di Bergamo notificava alla C. s.p.a. avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 2006/2007 e 2007/2008, contestando, in forza del p.v.c. del 2011, l'indebito riporto di perdite da fusione e precisamente di quelle fiscali pregresse della società incorporata M. s.r.l., nonché la illegittima deduzione dei costi, in violazione dell'art. 109 del D.P.R. n. 917 del 1986. L'A.F. operava rilievi anche in ordine alle perdite fiscali pregresse della incorporata M. utilizzati dalla C. incorporante in violazione dell'art. 172 del T.U..

La C. con distinti ricorsi, successivamente riuniti, confutava tutti i rilievi dell'A.F., chiedendo l'annullamento degli avvisi di accertamento.

Si costituiva l'Amministrazione evidenziando in particolare la insussistenza di uno dei requisiti per operare il riporto delle perdite fiscali della società incorporata.

In ordine poi alla violazione dell'art. 109 del T.U. sulle imposte dirette, l'A.F. ribadiva che tanto i resi di merce, quanto le note di credito dovevano essere imputate nell'esercizio precedente a quello del 2006 / 2007 oggetto dell'accertamento.

Con sentenza n.28 del 14.01.2013, la C.T.P. di Bergamo accoglieva i ricorsi riuniti, compensando le spese di giudizio.

Avverso tale sentenza, ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bergamo, chiedendone la totale riforma. La A.F. richiama la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 24.10.2006 n. 116/E che, chiarendo che la ratio dell'art. 172. comma 7 TUIR è "quella di contrastare le operazioni di commercio delle dd. del. varie fiscali", sostiene dover essere, e la norma in esame, interpretata nel senso che i requisiti minimi di vitalità economica debbano sussistere non solo nel periodo precedente alla fusione, ma continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene deliberata. La C. s.p.a., con esercizio non coincidente all'anno solare - dal 1 luglio al 30 giugno dell'anno successivo-, deliberava in data 04.04.2007 la fusione per incorporazione con la società M. s.r.l., il cui atto veniva posto in essere in data 14.06.2007, contabilizzando in data 20.06.2007 le scritture di fusione ricomprendente l'acquisizione dei saldi patrimoniali presenti in M. all'01.07.2006, nonché i saldi per movimentazioni contabili intervenute nella frazione di esercizio tra l'inizio del periodo di imposta - 01.07.06 - e la data di efficacia reale della fusione - 20.06.2007 -. Così operando la C. riportava le perdite fiscali pregresse della incorporata M., maturate nel periodo di imposta 01.07.2005 e 30.06.2006, nonché quelle - cosiddette perdite in fieri - maturate nel periodo di efficacia della retrodatazione degli effetti contabili e fiscali - 01.07.2006 / 20.06.2007 - . L'A.F. inoltre evidenzia come la M. avesse, nella frazione di esercizio precedente alla fusione, depotenziato l'aspetto patrimoniale attraverso una serie di operazioni non considerate dalla C. ai fini del calcolo del test di vitalità. L'A.F. nell'atto di appello si lamenta che i primi giudici non abbiano preso in considerazione tali aspetti ed accertato conseguentemente la illegittimità del riporto, quanto meno per le perdite cosiddette in fieri. Per quanto attiene infine la non corretta imputazione all'esercizio 2006 / 2007 di vari tipi di costi, l'A.F., richiamando la conforme

giurisprudenza di legittimità, sostiene che il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo cui imputare i componenti negativi di reddito e che nel caso di specie la C., al momento della redazione del bilancio - 27.10.2006 -, la stessa fosse perfettamente a conoscenza della esistenza e della entità dei costi tra cui i costi per i premi ai clienti. Conclude per l'accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza di primo grado, con conseguente legittimità degli avvisi di accertamento emessi.

Con memoria depositata il 10.07.2013 si è costituita la C. s.p.a. chiedendo il rigetto dell'appello con condanna alle spese del doppio grado di giudizio.

In particolare la società appellata contesta l'interpretazione dell'art. 172 comma 7 D.P.R. n. 17 del 1986 data dall'Agenzia delle Entrate, la quale ritiene che la verifica della sussistenza degli indici di vitalità, in caso di retrodatazione debba essere verificata e mantenuta anche nella frazione di esercizio precedente la fusione e richiama sul punto tanto la circolare n.31/2007 della Assonime e la norma di comportamento n. 176/2009 della Associazione Dottori Commercialisti di Milano.

In via subordinata la C., ove ritenuta legittima la pretesa dell'A.F., ritiene errata la riliquidazione dell'imposta Ires in quanto dovrebbe essere compensata "in misura integrale la detrazione di imposta del 75% per il risparmio energetico ex lege 296/2006".

Alla udienza del 17.10.2016, sentiti per la contribuente il dott. Alessandro Masera e per l'Ufficio la D.ssa R. Schiavarello, i quali si sono riportati alle proprie posizioni; udito il relatore, l'appello è stato deciso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello, infondato, merita rigetto.

La decisione dei primi giudici, le cui motivazioni logiche ed esaustive, questa Commissione condividendole, fa proprie, non merita alcuna censura.

Dall'esame della documentazione in atti risulta che la C. s.p.a. - società incorporante - aveva effettuato le opportune verifiche, ai sensi e per gli effetti dell'art. 172, comma 7 del TUIR e appurato il superamento dei test di vitalità con riferimento all'esercizio precedente a quello in cui è stata effettuata la fusione.

Si evidenzia altresì che i conteggi relativi non sono stati contestati dall'Agenzia la quale, a parere di questa Commissione, interpreta in maniera errata la disposizione del comma 7 dell'art. 172 del D.P.R. n. 917 del 1986 ritenendo che la verifica di sussistenza degli indici di vitalità di società partecipante alla fusione, debba essere

verificata e mantenuta anche nella frazione di esercizio precedente la fusione.

Ove l'A.F. avesse voluto colpire la eventuale condotta elusiva della C. s.p.a. come correttamente evidenziato in motivazione dai primi giudici, avrebbe dovuto sanzionare la società "mediante una puntuale e dettagliata verifica dell'eventuale intento elusivo dell'operazione" e conseguentemente "attraverso il richiamo e l'applicazione delle

norme specifiche - ed in particolare della disciplina antielusiva stabilita dal DPR 600/73 – che sanzionano i comportamenti fiscali illegittimi dei contribuenti", tanto nel caso di specie, non è avvenuto.

Alla luce delle suesposte considerazioni, l'appello, infondato, merita rigetto con conferma della sentenza della

C.T.P. di Bergamo n.28/03/2013.

Per il principio della soccombenza, l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bergamo è condannata alle

spese di questo grado che, giusto D.M. n. 55 del 2014 vengono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano Sezione 36[^], nel giudizio proposto dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bergamo contro C. s.p.a., avverso la sentenza della C.T.P. di Bergamo n.28/08/2013, così provvede: " Rigetta l'appello. Condanna l'Agenzia alle spese di questo grado che liquida in Euro.4.500,00

oltre accessori di legge".

Milano, il 17 ottobre 2016.