Uso Studio

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**
DI **LAZIO** SEZIONE **4**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**TAGLIENTI**	CARLO	Presidente
☐	**NISPI LANDI**	MARIO	Relatore
☐	**CHIAPPINIELLO**	AGOSTINO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4721/2016 - 5404/16
  depositato il 06/06/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 24617/2015 Sez. 6 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA
  contro:
ALITALIA LINEE AEREE SPA IN A.S.
LARGO AMILCARE PONCHIELLI 6 00198 ROMA

difeso da:
ANDREANI GIULIO

proposto dall'appellante:
DIREZIONE REGIONALE LAZIO UFFICIO CONTENZIOSO

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TJB030200004/2013 IRAP 2004
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TJB080200003/2013 IRAP 2004

SEZIONE
N° 4
REG.GENERALE Riunito
N° 4721/2016 - 5404/16
UDIENZA DEL
24/10/2017 ore 11:30
N° 959/4/18
PRONUNCIATA IL:
24/10/17
DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL
15/2/2018
Il Segretario

SVOLGIMENTO DEI FATTI

1. Alitalia Linee aere s. p.a. impugnava presso la Commissione tributaria per la Provincia di Roma il provvedimento con il quale l'Agenzia delle entrate in esito ad una ispezione condotta dalla Guardia di finanza rettificava la dichiarazione presentata per l'anno di imposta 2004 e rideterminava l'entità di quanto dovuto a titolo di Ires Iva ed Irap.

Con il citato provvedimento l'ufficio recuperava a tassazione costi derivanti da operazioni commerciali contrassegnate da abnorme non congruità ritenuti soggettivamente non inerenti l'attività di impresa e, quindi non deducibili.

Si trattava in particolare:

- della cessione della partecipazione detenuta nella società Eurofly
- dell'esorbitante importo contabilizzato per consulenze non in linea con il valore di mercato delle sottostanti operazioni;
- delle perdite connesse con la cattiva gestione del settore Cargo;
- dei rilevanti e irragionevoli costi sostenuti per il personale derivanti da operazioni di incentivazione all'esodo di dipendenti successivamente riassunti e dallo svolgimento di corsi di riqualificazioni riferiti a dipendenti a breve collocati a riposo;
- degli oneri sostenuti per il servizio di ristorazione a bordo di gran lunga maggiori rispetto all'offerta media presente nel settore;
- dei compensi estremamente elevati rilevanti corrisposti alla dirigenza ed al management, pur a fronte di perdite di esercizio;

Alitalia eccepiva pregiudizialmente la decadenza della attività accertativa per asserita illegittimità del raddoppio dei termini previsti.

La ricorrente deduceva la violazione dell'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 ritenendo che la disciplina sul raddoppio dei termini per l'accertamento nelle ipotesi in cui la violazione accertata dall'Ufficio comportava obbligo di denuncia penale per uno dei reati tributari, introdotta con il decreto legge n. 233 del 2006, avesse quale presupposto applicativo inoltre nella specie non avvenuto non avvenuto della denuncia entro la scadenza del termine previsto dalla precedente normativa.

Nel caso di specie inoltre alla data dell'accertamento gli eventuali reati tributari erano prescritti con conseguente inutilità della prevista segnalazione.

Nel merito Alitalia deduceva la mancanza del presupposto impositivo in quanto l'asserita e non provata antieconomicità della gestione non era correlata ad una condotta volta ad eludere l'imposta

attraverso illeciti arbitraggi fiscali, trattandosi inoltre non già dell'accertamento di un utile ma della rettifica in diminuzione delle perdite evidenziate.

2. Con sentenza n. 24617 depositata il 25 novembre 2015 la Commissione accoglieva parzialmente il ricorso.

La citata sentenza respinge l'eccezione relativa all'asserito decorso del tempo massimo previsto per l'accertamento in quanto, ad avviso della Commissione, le modifiche apportate con l'articolo 37, comma 24 del decreto legge n. 223 del 2006 avrebbero creato un nuovo termine di decadenza pari al doppio di quello originario.

Non si trattava pertanto della non consentita proroga di un precedente termine scaduto, ma di una diversa disciplina della tempistica riferita ad un'ipotesi particolare che, nella specie era stata rispettata dall'Ufficio.

Nel merito la Commissione riteneva illegittimo il recupero a tassazione della maggior plusvalenza induttivamente accertata in relazione alla dismissione della partecipazione nella società Eurofly ed alla vendita di aeromobili. Entrambe le operazioni, pur concluse a condizioni economiche palesemente inferiori ai reali valori di quanto ceduto, avevano, peraltro, esplicato effetti negativi sul patrimonio della società e non potevano pertanto costituire un presunto reddito da sottoporre a tassazione.

Pertanto le maggiori plusvalenze pari rispettivamente a [illegible] milioni di € 12, 9 milioni andavano escluse dalla determinazione del maggior imponibile accertato.

Con riferimento alle altre poste recuperate a tassazione (costi relativi al settore Cargo, alla gestione del personale, al servizio di catering di bordo e ai compensi al management) la Commissione, in linea con quanto deciso dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 3243 del 2013, ritiene rientrare a pieno titolo nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche qualora non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l'Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti.

La incongruità dei costi sostenuti determina la [illegible] del requisito dell'inerenza da intendere in una prospettiva non solo qualitativa ma anche quantitativa, indipendentemente dalla natura elusiva o abusiva dei comportamenti societari analizzati, consentendo, quindi il recupero a tassazione di quei costi che risultino sproporzionati in una prospettiva di normalità economica.

Con riferimento infine all'ultima obiezione della società ricorrente consistente nella impossibilità di tassare una perdita seppur minore di quella dichiarata e non già un reddito positivo la sentenza

sottolinea che Alitalia non ha presentato l'istanza IPEC di cui al c. 3 dell'art. 40 bis del DPR. n. 600 del 1973 73 e, pertanto, non poteva avvalersi dei principi generali in tema di consolidato.

3. Entrambe le parti hanno presentato appello avverso la citata pronuncia.

3.1. Con ricorso depositato il 6 giugno 2016 e rubricato nel ruolo generale 4721/2016 l'Agenzia delle Entrate evidenzia che la sentenza di primo grado quantifica in 12,9 milioni la maggiore plusvalenza induttivamente accertata relativamente alla vendita di immobili ritenendo legittima la deduzione dei costi relativi. Tale affermazione sarebbe il risultato di un evidente errore di in quanto la predetta cifra si riferisce al valore accertato della posta in un arco temporale triennale, mentre per l'anno in questione (2004) tale valore ammonta ad 8,3 milioni, come facilmente desumibile da una lettura del provvedimento impugnato e del verbale della Guardia di finanza in atti. Ne segue che l'imponibile recuperato legittimante a tassazione dovrebbe, allora, essere maggiorato in relazione alla diminuzione del valore della quota esclusa.

3.2 Alitalia con ricorso depositato il 23 giugno 2016 e rubricato al n. 5404/2016 ha presentato appello contestando le statuizioni della sentenza di primo grado sfavorevoli alla ricorrente.

La società appellante ribadisce *in primis* l'eccezione preliminare relativa alla decadenza per decorso dei termini del potere impositivo non sussistendo i presupposti per il raddoppio, istituto, quest'ultimo oltretutto non applicabile all'Irap.

Nel merito, con ampia citazioni di giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea e della Corte di cassazione la società appellante sottolinea come l'antieconomicità possa dar luogo alla indeducibilità dei costi sostenuti solo in ipotesi di inesistenza delle sottostati operazioni ovvero di illeciti arbitraggi fiscali, ipotesi entrambe escluse a priori nel caso di specie in cui la gestione degli amministratori ha determinato non già un vantaggio, ma una rilevante perdita patrimoniale per l'impresa.

DIRITTO

1. I due appelli vanno riunti per evidenti ragioni di connessione soggettiva ed oggettiva.

2. Il collegio ritiene di esaminare preliminarmente l'appello di Alitalia in quanto quello dell'Agenzia si presenta come condizionato al rigetto di quello della compagnia di bandiera.

2.1. Va respinta la riproposta eccezione relativa alla asserita decadenza del potere impositivo per decorso dei termini previsti per l'accertamento.

Alla fattispecie in esame sulla base del principio *tempus regit actum* va l' articolo 47 del D.P.R. n. 600 del 1973 nel testo vigente all'epoca dell'accertamento risultante dalle modifiche apportate dall'articolo 37, comma 24 del decreto legge n. 233 del 2006 che ha introdotto un nuovo comma al testo originario in base al quale "In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione."

La novella legislativa come affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 247 del 2011 e confermato dalla giurisprudenza della Corte di cassazione ha introdotto un nuovo termine applicabile in una ipotesi particolare.

La norma citata non correla il raddoppio ad un obbligo di presentazione della denuncia da parte dell'Ufficio ma esclusivamente all'esistenza di una fattispecie astrattamente configurabile come reato tributario. Tantomeno era all'epoca previsto che il raddoppio fosse subordinato alla presentazione della denuncia prima della scadenza del termine ordinario.

Entrambe tali condizioni sono state introdotte da una norma (art. 2 del decreto legislativo 128 del 2015) di gran lunga successiva ai fatti di causa e non applicabile retroattivamente.

Priva di fondamento anche la considerazione che i presupposti per il raddoppio del termine non si sarebbero comunque verificati atteso che il reato tributario sarebbe stato all'epoca prescritto.

La legge citata, infatti, aveva esclusivo riferimento all'esistenza di una astratta ipotesi di reato tributario nella specie sussistente data l'entità della maggiore imposta accertata dall'Ufficio. indipendentemente dalla effettiva procedibilità e dagli esiti del processo penale; tant' è che il raddoppio è stato ritenuto valido anche in ipotesi di mancato inizio dell'azione per intervenuta archiviazione.

In tal senso è la ricostruzione operata con chiarezza dal giudice di primo grado che in questa sede merita di essere confermata.

2.2. Nel merito il ricorso di Alitalia è fondato per i motivi di seguito esplicitati.

2.2.1. Il disconoscimento della detrazione dell'Iva appare contrario alla disciplina comunitaria di tale tributo e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE.

Viene in primo luogo in rilievo il principio della neutralità dell'IVA in base al quale non è consentito all'Amministrazione finanziaria negare il diritto alla detrazione dell'IVA passiva in capo al cessionario, allorché il cedente abbia provveduto al versamento dell'imposta dovuta

verificandosi, in caso contrario, una non consentita doppia imposizione sulla medesima operazione commerciale.

Esiste, inoltre uno specifico consolidato orientamento della Corte di Giustizia UE in base al quale in presenza di un'operazione passiva ritenuta diseconomica dall'Ufficio finanziario, il disconoscimento del diritto alla detrazione è ammissibile solo quando detta diseconomicità palesi la non effettività della sottostante operazione.

Si veda per tutte la decisone n, CE, C-412/03, par 22); con la quale è stata ritenuta irrilevante la circostanza che un'operazione economica rilevante ai fini IVA sia stata effettuata ad un prezzo superiore o inferiore a quello di costo ai fini dell'applicazione di tale tributo e dell'esercizio del diritto alla detrazione.

Quanto sopra considerato che la direttiva IVA 2006/112/CE (art. 73) individua quale base imponibile del tributo, il corrispettivo effettivamente ricevuto dal soggetto passivo e l'art. 80 della medesima direttiva prevede tassative fattispecie in cui è possibile al legislatore nazionale quantificare l'imponibile in misura pari al valore di mercato del bene o servizio acquistato;

Tale conclusione è stata recepita anche dalla giurisprudenza della Corte di cassazione la quale, proprio facendo leva sui ricordati arresti della giurisprudenza comunitaria, ha statuito che "non è consentito all'Amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione per l'ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico.

Tale verifica l'Amministrazione potrà solamente fare allorché la riscontrata antieconomicità rilevi quale indizio di non verità della fattura nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della destinazione del bene o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni che danno luogo a detrazione IVA" (Cass., 27 settembre 2013, n. 22130).

2.2.2. Con riferimento alla rideterminazione dell'imponibile a fini Ires il Collegio non ignora che un indirizzo, peraltro minoritario, della giurisprudenza della Corte di Cassazione (v. tra l'altro Cass., 9 febbraio 2001, n. 1821; Cass., 15 settembre 2008, n. 23635), sulla cui base l'Agenzia delle Entrate, ha fondato le riprese impositive ha affermato che l'indeducibilità del costo, pur effettivo, sostenuto dall'impresa senza una effettiva ragione economica, scaturirebbe dall'interpretazione dell'art. 109, comma 5 del t.u.i.r., condotta alla luce dei principi costituzionali (artt. 41 e 53 Cost.).

La libertà di esercizio dell'attività d'impresa dovrebbe secondo tale ricostruzione, essere bilanciata con il dovere di tutti di concorrere alla spesa pubblica (art. 53 Cost.); per il che, sarebbe giustificato

che sia chiamato al concorso alle pubbliche spese (sull'ammontare del costo diseconomico) quel contribuente che opera al di fuori dei canoni dell'economia, dato che, altrimenti, sarebbe la collettività a dover sostenere (tramite la riduzione della base imponibile di quel soggetto, ove gli fosse consentito di dedurre un costo antieconomico) il "peso" delle scorrette scelte imprenditoriali effettuate.

Pur prendendo doverosamente atto di tale orientamento giurisprudenziale, questo Collegio ritiene di aderire all'indirizzo giurisprudenziale prevalente in base al quale l'antieconomicità non è considerata parametro generale presuntivo (ai sensi dell'art. 39, co. 1 del D.P.R. n. 600) della non inerenza del costo (oppure, dell'occultamento di ricavi dichiarati in misura inferiore a quelli ritenuti di mercato) ai fini delle imposte dirette ad eccezione del caso in cui l'Ufficio provi che la transazione economica sottesa ha dato luogo ad arbitraggi fiscali tra società facenti parte del medesimo gruppo.

Si tratta ad esempio del caso in cui, nell'ambito di un gruppo in cui una società è soggetta a regime di tassazione ordinaria ed altra beneficia di agevolazioni territoriali, il costo antieconomico è dedotto dalla prima, al fine di ridurne la base imponibile (Cass., 11 aprile 2008, n. 9497; Cass., 24 luglio 2002, n. 10802).

In altre pronunce, citate nelle memorie difensive della società appellante, la Suprema Corte (cfr. Cass., 10 dicembre 2010, n. 24957 Cass., 11 dicembre 2013, n. 27683), ha osservato che la sproporzione del valore economico di un bene o servizio assume rilevanza, ai fini dell'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria dell'operazione realizzata dal soggetto contribuente soltanto a condizione che riveli ex sé o unitamente ad un più vasto complesso indiziario, la fittizietà ovvero la inesistenza del rapporto giuridico di cui è stato parte il contribuente, oppure che si iscriva in una fattispecie qualificabile come abuso del diritto.

Al di là di tale maggioritario orientamento ritiene il Collegio che nel nostro ordinamento all'Amministrazione finanziaria non possa essere riconosciuto nell'esercizio dell'attività di verifica e controllo un generale potere di valutazione della congruità delle attività economiche svolte dai soggetti che operano nel mercato, salva la possibilità di contrastare manovre elusive della misura dell'imposta facente capo al contribuente in presenza di costi che appaiono insoliti o sproporzionati

Il nostro ordinamento costituzionale non eleva, infatti, ad interesse costituzionalmente rilevante e dunque idoneo a giustificare la discriminazione dell'imposizione, l'agire imprenditoriale secondo criteri di normalità di gestione; talché, l'imprenditore che non si è rivelato capace dovrebbe essere assoggettato a tassazione sul reddito che avrebbe potuto e dovuto produrre se avesse agito secondo normalità e non ha, invece, conseguito.

In ogni caso, qualora si ritenesse praticabile tale strada, assumendo cioè che il costo soggettivamente inerente sarebbe solo quello che risponda al canone della normalità economica, in ossequio

all'articolo 53 della Costituzione dovrebbe, comunque, essere la legge ad individuare i criteri per la determinazione di un reddito normale o normalizzato.

La determinazione di un elemento essenziale della fattispecie impositiva quale la base imponibile del reddito d'impresa non può infatti essere rimessa, alla valutazione soggettiva dell'Amministrazione finanziaria.

Premesso quanto sopra con riferimento al caso di specie risulta pacifico tra le parti che tutti i costi recuperati ad imposizione dall'Agenzia sono stati effettivamente sopportati dalla società appellante e dedotti nell'esercizio di competenza; tali costi hanno consentito alla contribuente di acquisire beni e servizi funzionali all'esercizio della propria attività e, dunque, sono legati a quest'ultima da un evidente nesso di oggettiva inerenza qualitativa:

L'Ufficio non ha provato che tali costi abbiano determinato un illecito arbitraggio fiscale; anzi gli stessi hanno avuto quale conseguenza una rilevante perdita patrimoniale per il gruppo.

Per i motivi sopra esposti la sentenza di primo grado va riformata e va dichiarata l'illegittimità del provvedimento impugnato.

2.2.3.L'accoglimento dei sopradescritti motivi di ricorso assorbe l'esame delle doglianze formulate relative alla mancata prova da parte dell'Ufficio procedente dell'effettiva antieconomicità delle operazione prese in considerazione dall'Ufficio.

2.2.4. Per completezza di esposizione il Collegio ritiene di esaminare l'ulteriore doglianza concernete il fatto che l'accertamento non evidenziava un reddito imponibile di segno positivo ma solo una minor perdita (pari a 126,6,milioni) rispetto a quella indicata nella dichiarazione.

A fronte di un eccezione formulata in tal senso in primo grado la Commissione Provinciale osservava che la ricorrente "non ha presentato l'istanza di cui al comma 3 dell'art. 40 bis del D.P.R del 1973 n. 600/1973 e pertanto non poteva avvalersi dei principi generali in tema di consolidato".

Si tratta di una norma in base alla quale la società consolidante ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati in sede di verifica "le perdite di periodo del consolidato non utilizzate fino a concorrenza del loro importo". A tal fine la società destinataria della rettifica deve presentare, entro il termine per la proposizione del ricorso, apposita istanza all'Ufficio competente; prima dell'impugnazione del provvedimento l'Ufficio procede al ricalcolo della maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza".

La norma invocata dal primo giudice per respingere l'eccezione della società ricorrente è ad avviso del collegio inconferente rispetto al caso di specie in quanto ha riguardo al caso in cui la società aderente al consolidato si veda imputare, in sede di verifica, un maggior imponibile che, apportato

al consolidato fiscale, ne faccia emergere un maggiore reddito imponibile (di consolidato) di segno positivo.

Tale disposizione pertanto non viene in rilievo quando l'esito della rettifica della dichiarazione della consolidata e, dipoi, di quella del consolidato nazionale, non è l'emersione di un reddito imponibile positivo e dunque di un'obbligazione ai fini IRES, ma unicamente di una minore perdita rispetto a quella dichiarata.

3. L'accoglimento dell'Appello di Alitalia ed il conseguente annullamento del provvedimento impugnato, comportano il rigetto, per sopravvenuta carenza di interesse, dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate concernente l'asserito errato computo della maggiore plusvalenza accertata relativamente alla cessione di velivoli, che avrebbe determinato una sottostima delle restanti somme da assoggettare al pagamento dei tributi.

P.q.m

Accoglie l'appello di Alitalia.

Respinge l'appello dell'Agenzia delle Entrate che condanna al pagamento delle spese del grado che liquida in euro 10.000,00 (diecimila/00).

Roma, 24 ottobre 2017

Il Relatore

Il Presidente