

N. 54 ORDINANZA (Atto di promovimento) 16 novembre 2016

Ordinanza del 16 novembre 2016 della Commissione tributaria regionale di Venezia sul ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate Direzione provinciale di Padova contro (A)

Imposte sui redditi delle società - Determinazione della base imponibile - Sopravvenienze attive - Previsione che non si considerano sopravvenienze attive i versamenti dei soci in denaro o in natura a fondo perduto o in conto capitale - Inapplicabilità della disposizione alle contribuzioni a fondo perduto o in conto capitale poste in essere da soggetti diversi dai soci, ma che siano ugualmente cointeressati all'attività della società destinataria della contribuzione, perché consociati in un medesimo gruppo.
- Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), articolo 88, comma quarto.

(GU n.16 del 19-4-2017)

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI VENEZIA Sezione 5

riunita con l'intervento dei signori:
Rosin Giuseppe, Presidente e relatore;
Chini Leonardo Sebastiano, giudice;
Facco Mario, giudice;

ha emesso la seguente ordinanza sull'appello n. 1991/2015, depositato il 21 ottobre 2015, avverso la sentenza n. 456/2015 Sez. 2 emessa dalla Commissione tributaria Provincia di Padova;

Contro: (A)

proposto dall'appellante: Ag. Entrate Direzione provinciale Padova.

Atti impugnati:

Avviso di accertamento n. T6S030101717/2014 IRES-Altro 2010;
Avviso di accertamento n. T6S030101717/2014 IRAP 2010.

Fatto e diritto

La sentenza n. 456 in data 20 aprile 2015 della Commissione tributaria provinciale di Padova, sezione n. 2, ha accolto il ricorso di(A) avente sede in X contro l'avviso di accertamento in epigrafe, emesso dall'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Padova, riguardante Ires Irap ed altro per il 2010.

Con questo erano state qualificate come contributi in conto esercizio in base a contratto (articolo 85, comma 1, lettera g) decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986), e pertanto riprese a tassazione, delle ingenti somme per complessivi euro 6.283.671 (2.000.000 erogati da (B), 2.000.000 da (C), 1.499.900 da (D), 437.319 da (E), 346.452 da (F)], che nello stato patrimoniale erano invece state contabilizzate come debiti v/s altri finanziatori.

A seguito di una approfondita analisi di bilancio avente ad oggetto numerose annualità era infatti emerso che la società verificata si caratterizzava per la gestione sempre in perdita; che la medesima per sanare la perdita operativa ricorreva sistematicamente ad interventi di soggetti terzi partecipanti del gruppo (A); che questi interventi erano dapprima annotati come debiti verso altri fornitori, e successivamente nel caso di rinuncia confluivano tra i proventi straordinari come sopravvenienze attive; che la rinuncia non coincideva mai con l'intero importo erogato ma era sufficiente a coprire la perdita, in modo da chiudere di fatto in

pareggio; che la parte di finanziamento non rinunciata restava annotata tra i debiti a breve scadenza per numerose annualità; che nel corso della vita aziendale non si era mai avuta alcuna restituzione dei detti finanziamenti.

Con l'atto impositivo in epigrafe, concernente le dette contribuzioni nell'annualità 2010, il disconoscimento del carattere di debito verso altri finanziatori, e la conseguente attribuzione della qualità di contributi in conto esercizio in base a contratto, erano stati specificamente motivati con riguardo all'impossibilità di riconoscere nelle erogazioni di denaro lo scopo di mutuo, del quale mancava un formale contratto, e mancavano anche comportamenti concludenti riconducibili a quella nozione: non una sola anche parziale restituzione, ed anzi rinunce da parte dei soggetti erogatori. D'altra parte, i dati riportati sui libri sociali, dei quali erano ben consapevoli i soggetti erogatori delle somme, attestavano le reali condizioni economiche della (A), che di certo non era in grado di provvedere alla restituzione delle somme, e di assumere il ruolo e le obbligazioni del mutuatario. Di qui la tesi che le società consociate del Gruppo (A) abbiano provveduto alle erogazioni di denaro sulla base di contratti di donazione atipici.

La sentenza favorevole alla contribuente, nella considerazione che la qualificazione ex citato articolo 85 debba necessariamente inerire a contratti a prestazioni corrispettive, statuisce che nella specie non risulti questo requisito, come aveva riconosciuto la stessa Amministrazione, che infatti vi aveva colto gli elementi di contratti unilaterali di donazione. Escluso dunque che si tratti di ricavi tassabili, la disposizione idonea a qualificare le erogazioni viene individuata nell'articolo 88, comma 4, decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986, per il quale non si considerano sopravvenienze attive tassabili «... i versamenti in denaro fatti a fondo perduto o in conto capitale ... dai propri soci ...».

Contro la sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle entrate, con la prospettazione che l'articolo 85, comma 1, lettera g) non apporti affatto distinzioni tra contratti sinallagmatici e contratti con prestazioni da una sola parte, e che pertanto le contribuzioni in discorso debbano essere comprese tra i ricavi perché basate su un contratto di donazione, quale si evince dalle lettere e note delle società erogatrici e dal fatto che la società contribuente abbia prima accettato e poi utilizzato le somme tra le risorse a disposizione. Inoltre, nella specie in nessun caso potrebbe avere applicazione il citato articolo 88, che riguarda le contribuzioni dei soli propri soci, con esclusione di qualsiasi altro, soggetto, comprese le società del medesimo proprio gruppo.

Nelle controdeduzioni, (A) ribadisce gli argomenti della sentenza, sia in ordine alla non applicazione nella specie della disposizione dell'articolo 85, lettera g) decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986, sia a favore dell'interpretazione estensiva dell'articolo 88, comma 4 stesso decreto del Presidente della Repubblica, secondo cui l'esclusione da tassazione dei versamenti a fondo perduto o in conto capitale, testualmente prevista quando sia fatta dai propri soci, opererebbe anche nel caso sia fatta da società consociate nella medesima holding. A quest'ultimo riguardo, specificamente espone che si tratta realmente di un unico gruppo di società, la (A) avente la società-madre in Cina e nel cui ambito figurano tanto la contribuente (A) quanto le sopra citate società dalle quali sono provenute le contribuzioni in denaro.

La società contribuente ripropone inoltre i motivi di ricorso non esaminati nella sentenza impugnata. L'atto impositivo sarebbe illegittimo per violazione del principio del contraddittorio, in quanto riproduce alla lettera il testo del processo verbale che l'ha preceduto, senza gli approfondimenti critici necessari in riscontro

alle argomentazioni difensive. In subordine, lamenta che il medesimo non abbia scomputato dal maggior reddito accertato le perdite riportate nelle precedenti annualità e documentate nelle dichiarazioni annuali.

Questa Commissione ritiene, innanzitutto, di dover condividere l'interpretazione della sentenza impugnata sul significato della disposizione dell'articolo 85, comma 1, lettera g). I «contributi in denaro...spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto» sono dunque quelli dovuti in esecuzione di contratti a prestazioni corrispettive. Al di fuori di questo contesto di prestazioni sinallagmatiche, come risulta dall'insieme delle disposizioni dello stesso articolo 85, non v'è modo per riconoscere ad un'entrata la qualificazione di ricavo, ed i citati contributi in denaro sono solamente le anticipazioni sui corrispettivi dovuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

Ma questa prima conclusione non è affatto decisiva in ordine al quesito sull'esclusione o meno da tassazione delle somme per l'importo complessivo di euro 6.283.671 erogate nel 2010 alla contribuente (A). E ciò in quanto le entrate in denaro, quando non siano ricavi, sono comunque da comprendere tra le sopravvenienze attive ex articolo 88 citato decreto del Presidente della Repubblica, in via di principio soggette a tassazione. Nella specie, essendo per l'appunto rimasto escluso che si tratti di contribuzioni proprie di contratti corrispettivi di cui all'articolo 85, i proventi in discorso, sin quando non emergano elementi per una diversa disciplina, sono da inquadrare tra le sopravvenienze attive come liberalità, secondo la previsione del comma 3, lettera b).

Si comprende, allora, in quale contesto normativa assuma carattere risolutivo il quesito sull'estensione dell'articolo 88, comma 4, che testualmente esclude dalle sopravvenienze attive, e quindi sottrae alla tassazione, le erogazioni a fondo perduto o in conto capitale soltanto quando siano fatte dai propri soci. La disposizione riguarderebbe - secondo l'interpretazione data in sentenza e contestata dall'appello dell'Agenzia delle entrate - anche le contribuzioni fatte da soggetti che non siano i soci e che però abbiano con la società un legame in qualche modo assimilabile a quello del socio: nella specie, le contribuzioni di società consociate nella medesima holding.

L'interpretazione estensiva segnerebbe il riconoscimento che il raggruppamento di varie società intorno ad una che le controlla - fenomeno partecipativo unitario rispondente agli orientamenti della moderna teoria organizzativa - bene può essere assimilato a quello della pluralità di soggetti che partecipano ad un'unica società. Infatti, nell'uno e nell'altro caso, le contribuzioni in denaro avvengono comunque per la cointeressenza del soggetto finanziatore alle vicende della società destinataria delle contribuzioni. Pertanto, sono comunque prive del carattere di liberalità, e svolgono la diversa funzione di fornire e mantenere le risorse patrimoniali nel segno della continuità dell'attività sociale.

La stessa giurisprudenza regolatrice, del resto, ha avuto occasione di stabilire che il gruppo societario si configura «come un'aggregazione di unità produttive che, anche se giuridicamente autonome, sono pienamente collegate sul piano organizzativo, al fine di una più efficiente attuazione degli obiettivi perseguiti nel suo complesso»; con la conclusione che «la nozione economica che individua nel gruppo sostanzialmente un'unica impresa... può trovare corrispondente qualificazione giuridica individuando nel gruppo in quanto tale un'unitaria struttura di impresa, alla quale non corrisponde un unico imprenditore...ma una pluralità di imprenditori coordinati e fatti interagire dalla capogruppo» (Cassazione 26 febbraio 1990, n. 1439). Quanto poi alla remissione del debito, è stato statuito che questa «... non poteva considerarsi come un mero atto di

liberalità soggetto all'imposta, dal momento che l'interesse che si conforma alla logica del gruppo obbliga a considerare la riduzione del passivo di una società controllata alla stregua di un'unitaria strategia imprenditoriale, con esclusione quindi di una qualsiasi vocazione liberale a vantaggio di terzi...» (Cassazione, 14 settembre 1976 n. 1350; Cassazione 29 settembre 1992, n. 9532; Cassazione 5 dicembre 1998 n. 12325).

Né va sottaciuto che la disciplina del Finanziamento dei soci negli aspetti di cui all'articolo 2467 codice civile viene estesa ex articolo 2497 codice civile ai «... finanziamenti effettuati a favore delle società da chi esercita attività di direzione e coordinamento nei suoi confronti».

D'altra parte, l'unitarietà dell'impresa del gruppo, tale da configurarsi nonostante e al di là della pluralità di soggetti, viene riconosciuta anche in numerose altre disposizioni: in tema di redazione del bilancio consolidato, di informazione e comunicazione dei bilanci, di circolazione endo-gruppo delle partecipazioni azionarie, di marchi di impresa, di disciplina della concorrenza, ecc.

In definitiva, dal momento che nella specie si tratterebbe di confermare l'esenzione da tassazione oltre il limite segnato dal testo dell'articolo 88, comma 4, che tra i versamenti a fondo perduto o in conto capitale prevede testualmente solo quelli provenienti dai propri soci, questa Commissione riconosce che a favore della soluzione positiva adottata nella sentenza impugnata si colgono nell'ordinamento civile e tributario numerosi dati, che sottendono una nozione sostanziale di associazione, incentrata sull'unitarietà causale di varie entità, le quali, sia pure con una propria singolarità di persona giuridica, partecipano ed operano in associazione per conseguimento di comuni obiettivi.

Tuttavia, come statuito da giurisprudenza regolatrice (Cassazione sezione 5, sentenza n. 22917 del 29 ottobre 2014, Rv 632734), l'articolo 88, comma 4 deve essere attualmente inteso quale disposizione che non si presta affatto ad estensioni, in quanto «di natura eccezionale e pertanto di stretta interpretazione». E questo «stante la diversa soggettività che caratterizza le distinte società appartenenti ad un medesimo gruppo» e sia pure nella consapevolezza «del ritardo del legislatore nazionale nell'opera di adeguamento al fenomeno dei gruppi societari».

Questa Commissione prende atto di questa interpretazione, che appare statuire una diversità di trattamento di situazioni che postulerebbero invece una disciplina comune. Più specificamente, rileva che si tratta di un'irragionevole discriminazione, perché nell'area della tassazione sono incluse le contribuzioni a fondo perduto o in conto capitale poste in essere da soggetti che non siano «propri soci», né «possessori di strumenti finanziari simili alle azioni», e che però siano ugualmente cointeressati all'attività della società destinataria perché consociati in un medesimo gruppo. Al tempo stesso, la tassazione della società destinataria della contribuzione non appare più in ogni aspetto rispondente ai criteri della capacità contributiva.

Pertanto, deve essere sollevata questione di legittimità del citato articolo 88, comma 4, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, negli aspetti indicati, in relazione agli articoli 3 e 53, primo comma della Costituzione.

P.Q.M.

Letto l'articolo 23, legge 11 marzo 1953, n. 87;

Solleva questione di legittimità dell'articolo 88, comma 4, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in relazione agli articoli 3 e 53, primo comma della Costituzione;

Dispone la sospensione del procedimento in corso e la

trasmissione degli atti alla Corte costituzionale;

Dispone che la presente ordinanza sia notificata alle parti e al Presidente del Consiglio dei ministri, e comunicata ai presidenti della Camera dei deputati e del Senato.

Venezia, 19 ottobre 2016

Il Presidente: Rosin