

Commissione Tributaria regionale LOMBARDIA - Milano, Sezione 17

Sentenza 14 gennaio 2019, n. 145

Integrale

**Appello avverso sentenza di accoglimento del ricorso avverso
avviso di accertamento Irap**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LOMBARDIA

DICIASSETTESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

DE RUGGIERO LUIGI - Presidente

DE RENTIIS LAURA - Relatore

POLITANO GIAN CARLO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1746/2018

depositato il 13/04/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 1492/2017 Sez. 9 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

N. S.A. - S.M.

difeso da:

(...)

proposto dall'appellante:

DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2010

DECISIONE

Sull'appello presentato da Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia avverso la sentenza n. 1492/2017 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano e depositata in data 21 febbraio 2017.

FATTO

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso proposto da N. s.a. avverso avviso di accertamento n. (...) IRAP anno 2010.

Appella l'Ufficio censurando la sentenza impugnata nel merito. Conclude per l'accoglimento dell'appello con vittoria di spese e la conferma dell'atto impugnato.

Si costituisce la contribuente ribadendo le ragioni esposte nel giudizio di primo grado e controdeducendo sui motivi di gravame. Conclude per il rigetto dell'appello sulla scorta "delle ragioni indicate nel primo e secondo capo delle controdeduzioni; in via subordinata, rigettare l'appello nel merito per le ragioni indicate nel terzo e quarto capo delle controdeduzioni". Con vittoria di spese, onorari e diritti di lite.

La vicenda tributaria è stata discussa alla pubblica udienza del 5 dicembre 2018 e decisa in pari data in camera di consiglio.

DIRITTO

La vicenda trae origine con l'impugnazione, da parte dell'odierna appellata, dell'avviso di accertamento n. (...) notificato il 17 aprile 2015 e concernente l'IRAP per il periodo di imposta 2010.

Con l'avviso di accertamento impugnato, è stata richiesta a N. S.A. una maggiore IRAP per Euro 50.562,00 oltre Euro 7.757,46 a titolo di interessi fino al 16 aprile 2015.

L'Ufficio, tuttavia, non ha erogato sanzioni amministrative ritenendo che sussistesse obiettiva incertezza sulla portata della normativa applicata al caso di specie (art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 472 del 1997).

In maggior dettaglio, l'Ufficio ha contestato l'indeducibilità di interessi passivi indeducibili, ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 446 del 1997 ritenendo inadeguato, ai fini fiscali, il "fondo di dotazione" di cui è stata dotata la banca d'affari N. S.A.. Quest'ultima, infatti, rappresenta la stabile organizzazione in Italia del G.B.B. di nazionalità francese.

In primo grado, la CTP accoglie il ricorso della contribuente affermando.

Con il primo motivo d'appello, l'Ufficio eccepisce la violazione dell'art. 1, commi 281-284, della L. n. 147 del 2013 in relazione all'art. 110, c. 7 del TUIR e all'art. 25 del D.Lgs. n. 446 del 1997. Con il secondo motivo d'appello, l'Ufficio eccepisce la "violazione e/o falsa applicazione di norme di legge in relazione agli artt. 24 e 25 del D.Lgs. n. 446 del 1997 e all'art. 1, commi 43, 44 e 45 della L. n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008)".

Questo Collegio osserva, che ai fini della decisione della controversia, è di primaria rilevanza definire la questione in punto di fatto.

La banca d'affari N. S.A. - S.M. rappresenta la stabile organizzazione in Italia del G.B.B. di nazionalità francese. Per lo svolgimento dell'attività indicata nell'oggetto sociale, utilizza finanziamenti erogati dalla casa madre e, in ragione di detta qualificazione a titolo di "finanziamento", deduce gli interessi passivi maturati nei confronti della società madre erogatrice del finanziamento (con riferimento all'annualità in discorso, la casa madre aveva concesso finanziamenti per Euro 42.814.459,31).

Ai fini IRAP, N. ha dedotto il 96% dei suddetti interessi passivi ai sensi dell'art. 6, comma 8, secondo periodo, del D.Lgs. n. 446 del 1997 il quale stabilisce che: "Gli interessi passivi concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del 96 per cento del loro ammontare". In particolare, la contribuente -ai fini della determinazione del valore della produzione per l'applicazione dell'IRAP- ha ritenuto di tenere conto integralmente dei suddetti interessi passivi, senza considerare il limite previsto per "il fondo di dotazione".

Secondo la tesi della contribuente, il quadro normativo esistente consente di avvalersi di detto "beneficio" fiscale, in quanto la normativa di settore per favorire l'apertura di filiali estere da parte delle banche comunitarie consente che esse possano essere istituite senza procedere alla costituzione di fondi di dotazione minimi, purchè venga effettuata una previa comunicazione alla B.D. e purchè la società madre sia in possesso di tutte le autorizzazioni prescritte dal Paese di origine per lo svolgimento di questa attività, nonché sia dotata dei requisiti minimi di capitale previsti dalle norme regolamentari di B.D..

Secondo la ricostruzione dell'Ufficio, invece -anche se ai fini civilistici, alla Banche comunitarie "matri" è consentito aprire filiali sul territorio italiane senza necessità di dotarle di un fondo di dotazione- ai fini fiscali, gli interessi passivi che la filiale italiana riconosce alla società "madre" non

possono concorrere integralmente alla formazione del valore della produzione ai fini IRAP ai sensi dell'art. 6, comma 8, secondo periodo, del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Questo Collegio ritiene corretta la ricostruzione operata dall'Ufficio, in quanto essa è più aderente alla natura "sostanziale" del finanziamento erogato dalla società madre francese in favore della società-filiale italiana. In particolare, la N. s.a. - S.M. non potrebbe essere qualificata come "stabile organizzazione" idonea ad operare nel campo delle attività finanziarie se non fosse dotata di un fondo di dotazione ("capitale proprio") volto a coprire finanziariamente gli asset utilizzati e i rischi assunti. In altri termini, anche se la normativa di settore consentiva di surrogare di fatto il "capitale proprio" con un "capitale finanziato" dalla società madre, in concreto, non può non disconoscersi che la funzione economica di una parte del finanziamento in parola era quella consentire alla filiale di essere dotata di quel patrimonio necessario per svolgere sul territorio italiano l'attività finanziaria alla quale era preordinata.

La riqualificazione in termini sostanzialistici del finanziamento concesso dalla società madre in favore della società filiale, ad ogni buon conto, è legittima solo nei limiti dell'entità di dotazione necessaria che avrebbe dovuto avere in concreto l'operatore finanziario per svolgere l'attività creditizia e/o finanziaria a cui era preordinato (c.d. fondo figurativo).

In questo senso, questa CTR condivide quanto già affermato da questa Commissione (CTR Lombardia, sez. 12, sent. n. 2473 del 29 maggio 2018): "La stabile organizzazione, sebbene sotto il profilo giuridico non sia un'entità separata ed autonoma rispetto alla casa madre (di cui, invece è una mera diramazione amministrativa), dal punto di vista fiscale ha invece una propria contabilità, autonoma e distinta rispetto a quest'ultima. Pertanto, diversamente da quanto asserito dalla società appellante, anche la stabile organizzazione di un'impresa non residente, come qualsiasi altra impresa indipendente, deve avere un proprio fondo di dotazione che, ai fini fiscali, può essere anche figurativo. Infatti, laddove detto fondo non risulti espressamente dal bilancio, lo stesso deve comunque essere determinato, seppur ai soli fini fiscali, così da poter verificare se gli eventuali interessi passivi dedotti siano stati correttamente determinati e calcolati come per le imprese italiane.

Tale conclusione trova fondamento e riscontro, sia nelle risoluzioni adottate dall'Agenzia delle Entrate, sia in giurisprudenza. In diverse occasioni, infatti, l'Amministrazione finanziaria (R.M. 30.3.2006 n. 44/E e R.M. 17.6.2014 n. 63/E) ha precisato che: - la stabile organizzazione deve essere dotata di una struttura patrimoniale appropriata sia per l'impresa che per le funzioni che esercita, così che, come qualsiasi impresa indipendente deve disporre di un proprio fondo di dotazione; - il fondo di dotazione può, ai fini fiscali, essere anche figurativo: qualora non risulti dal bilancio della stabile organizzazione, detto fondo deve essere determinato ai soli fini fiscali; - il patrimonio netto (o fondo di dotazione) della stabile organizzazione è "rappresentato del fondo di dotazione contabile... integrato delle eventuali variazioni fiscali effettivamente operate nella dichiarazione dei redditi del relativo periodo di imposta".

Una volta accertato ed individuato, ai fini fiscali, tale fondo, sarà possibile verificare se gli interessi passivi dedotti siano stati correttamente calcolati: in particolare dovranno essere considerati deducibili solo quelli derivanti da finanziamenti che sarebbero stati accesi se la stabile organizzazione avesse potuto disporre di un fondo di dotazione adeguato (R.M. 30.12.006 n. 44/E e R.M. 17.6.2014 n. 63/E)".

Ulteriore questione è se, ai fini IRAP anno 2010, fosse applicabile la disciplina del transfer pricing (art. 10, comma 7, D.P.R. n. 917 del 1986 e art. 1, commi 281-284, L. n. 147 del 2013).

Il Giudice di primo grado, sotto questo profilo, ha accolto il ricorso della contribuente affermando che "è indiscutibile che la L. n. 244 del 2007 ha abrogato con decorrenza dal 1 gennaio 2008 l'art. 11 bis del D.Lgs. n. 446 del 1997 che richiamava espressamente art.110, comma 7, del D.P.R. n. 917 del 1986 (che disciplina la materia del transfer pricing).

Conseguentemente, dal 2008 era vigente il "principio di derivazione diretta" della base imponibile Irap dal bilancio civilistico sganciata dalla disciplina del transfer pricing.

Dagli stessi lavori preparatori della L. n. 147 del 2013 (Legge di stabilità 2014) emerge la piena consapevolezza di reintrodurre l'estensione automatica delle rettifiche da transfer pricing ai fini IRAP. Non poteva pertanto il legislatore, con il semplice inciso "la norma ha natura interpretativa" dare sostanziale valore retroattivo ad una norma tributaria in violazione degli artt. 1 e 3 dello Statuto dei Contribuenti e dei principi comunitari.

Nel caso di specie, ritiene questa Commissione, nel solco del resto di una giurisprudenza in via di consolidamento, che il giudice che deve applicare una norma dichiarata dal legislatore interpretativa, possa e debba sindacare se la norma è realmente interpretativa o se la dichiarazione di "interpretatività" della norma sia solo una scorciatoia per conferire alla norma una retroattività vietata dalla legge.

La Suprema Corte di Cassazione ha, nella sentenza 12/8/2014, n. 17892, chiaramente definito i limiti della norma interpretativa il giudice delle leggi (cfr. ex aliis C.Cost. n. 78 del 2012) ha in più occasioni chiarito i limiti che il legislatore incontra nell'emanare norme retroattive, ANCHE DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA, individuandolo, in generale, nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanto motivi imperativi di interesse generale ai sensi della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali".

Ha quindi stabilito che la norma che deriva dalle leggi di interpretazione autentica può dirsi costituzionalmente legittima qualora SI LIMITI AD ASSEGNARE ALLA DISPOSIZIONE INTERPRETATA UN SIGNIFICATO GIÀ IN ESSA CONTENUTO, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario. E' a questo punto evidente che la norma in questione di interpretativo ha ben poco, perché dice esattamente il contrario di quanto detto con molta chiarezza nella L. n. 244 del 2007, che ha abrogato a partire dal 1/1/2008 l'art. 11 bis del D.Lgs. n. 446 del

1997 che richiamava espressamente la materia del transfer pricing. Pertanto questa Commissione ritiene che la norma in questione NON possa avere effetto retroattivo, e dunque possa avere efficacia solo per il futuro Sulla inapplicabilità agli anni successivi al 2008 e fino al 2014 dia norma dell'art.11 bis si è già pronunciata la giurisprudenza prevalente delle Commissioni Tributarie. Le argomentazioni contrarie dell'Ufficio sono sostanzialmente basate su prassi interpretative e su circolari interne che non possono, ovviamente, proporre interpretazioni *contra legem*".

Questa CTR non condivide l'assunto del Giudice di primo grado e osserva che come ha già statuito questa CTR (Lombardia, sez. 16, sent. n. 4847 del 22 novembre 2017) "la disciplina del transfer pricing trova applicazione con riferimento all'IRAP, sin dalla istituzione di tale imposta con D.Lgs. n. 446 del 1997 art. 11 bis, e che il ripristino di tale applicabilità anche per i periodi di imposta successivi a quello in corso alla data del 31.12.2007, espressamente prevista dalla L. n. 147 del 2014 art. 1 co. 281 risolve la discrasia determinata dalla introduzione con L. n. 244 del 2007 (c.d. Finanziaria 2008) del principio di derivazione della base imponibile IRAP dalle risultanze del bilancio d'esercizio; tale principio aveva creato l'opinione diffusa che le rettifiche operate in applicazione della disciplina del transfer pricing non avessero effetti sull'IRAP essendo dettate espressamente e unicamente ai fini IRES dall'art.110 co. 7 TUIR.

La norma non presenta vizi di incostituzionalità neppure sotto il profilo dell'affidamento, non risultando violato l'art.,53 Cost. da una norma tributaria che dia rilevanza ad un fatto di effettiva capacità contributiva verificatosi in passato purchè i suoi effetti permangano nella sfera patrimoniale del contribuente; nei co.282-283 dell'art.1 L. n. 147 del 2014 si prevede l'esenzione dalle sanzioni per il periodo di efficacia retroattiva, ben circoscritto, e coincidente con quello legittimamente accertabile in relazione ai termini previsti dall'art.43 D.P.R. n. 600 del 1973. La norma non contrasta neppure con la giurisprudenza comunitaria, che ritiene la portata non assoluta del divieto di retroattività, esclusa solo per i rapporti esauriti, ma ammessa espressamente quando la norma sia diretta alla repressione dell'evasione fiscale o dell'utilizzo improprio di norme agevolative".

Si aggiunga che, diversamente, da quanto sostenuto dal Giudice di prime cure, non è reperibile nelle norme costituzionali alcun espresso divieto di introdurre leggi retroattive, fatta eccezione per l'art. 25 co.2 Cost. che limita l'irretroattività della norma solo alla materia penale.

Per le ragioni sopra esposte deve trovare accoglimento il ricorso in appello.

La novità della questione impone l'integrale compensazione delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione tributaria regionale accoglie l'appello e, per l'effetto, in riforma della sentenza di primo grado conferma l'atto impugnato.

Spese integralmente compensate tra le parti per entrambi i gradi di giudizio.

Così deciso in Milano, il 5 dicembre 2018.

Depositata in Segreteria il 14 gennaio 2019.
