

COPIA



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI NOVARA

riunita con l'intervento del Signor:

- PUZO ANTONIO  
Presidente e Relatore
- BALESTRI MAURO  
Giudice
- MINNITI GIUSEPPE  
Giudice

SEZIONE 1

SENTENZA  
01/04/2009  
ore 09:00

REG. GENERALE

N. 418/08

UDIENZA DEL

PRONUNCIATA IL:  
1 APR. 2009

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

9 GIU. 2009

Il Segretario

Segretario di Sezione  
Assistente Tributario  
(ALESSANDRO NIERO)

ha emesso la seguente

- sul ricorso n° 418/08  
depositato il 10/10/2008

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R17030100067 IRPEG 2005  
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO ARONA

proposto dal ricorrente:  
IMMOBILIARE SIDERA SECONDA S.R.L.  
VIA TRIESTE 19 28041 ARONA NO

diffeso da:  
NORO STEFANO  
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

## FATTO E SVOLGIMENTO DEL RAPPORTO CONTENZIOSO

La Società "IMMOBILIARE SIDERA SECONDA s.r.l.", con sede in Arona, in persona del legale rappresentante Signora BERMANI Isabella Barbara, con ricorso depositato in data 10.10.2008, proponeva opposizione contro l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Arona avverso l'avviso di accertamento IRPEG di €1.632,00 e Sanzioni di €1.632,00, relativo al periodo d'imposta anno 2005.

L'atto impugnato trovava la propria motivazione:

- nella normativa sulle società non operative ("società di comodo"), in quanto la stessa non si era adeguata - per l'anno 2005 - ai minimi previsti dall'art. 30 Legge n. 472/1994;

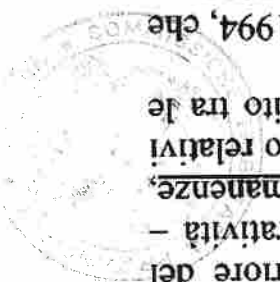
- nella rilevazione che la società - al fine di determinare una soglia inferiore del ricavo presunto cui comparava il ricavo effettivo per il test di operatività - aveva classificato, nell'anno 2005, il valore dei fabbricati nelle rimanenze, anziché nelle immobilizzazioni (in contraddizione con i dati di bilancio relativi agli anni 2004 e 2006, in cui il valore dei fabbricati era stato inserito tra le immobilizzazioni);

- nella contestazione, ai sensi dell'art. 30, comma 4, della legge n. 472/1994, che la citata classificazione era stata operata dalla parte solo per l'anno 2005, in quanto la società aveva proceduto alla classificazione del valore dei fabbricati tra le rimanenze e non già come immobilizzazione, superando in tal modo il test di operatività, basato dal raffronto tra ricavo presunto e ricavo effettivo; nella considerazione che la società non aveva fornito alcuna prova dell'assenso intento di procedere alla vendita e che di tale intenzione non vi era alcuna menzione nella nota integrativa prodotta dalla parte in data 21.05.2008;
- nella determinazione, quindi, del minimo accertato di €5.564, e di conseguenza, di una maggiore imposta dovuta di €1.632,00.

A seguito della notifica dell'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti, la Società proponeva opposizione, precisando:

### IN TIENA DI FATTO

- che la procedura disposta, a norma dell'art. 30 legge n. 724/1994 (più nota come "normativa sulle società di comodo") era essenzialmente diretta:
  - a reprimere l'abuso dello strumento societario, disincentivando l'instaurazione alle società di beni patrimoniali utilizzati da persone fisiche, mediante la tassazione di redditi mai prodotti, ma unicamente da un conteggio matematico,
  - a procurare gettito con l'introduzione di un regime reddituale presuntivo del tipo della "minimum tax";





rimanenze;  
immobili e nel bilancio i beni erano stati correttamente contabilizzati nelle

che, nell'anno 2005, l'unico socio aveva deciso di mettere sul mercato gli immobili e nel bilancio i beni erano stati correttamente contabilizzati nelle  
di locazione che aveva in essere nell'anno 2003;  
che la società, com'era noto all'Agenzia delle Entrate, aveva cessato i contratti  
beni-merce non era sindacabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria;  
che, pertanto, la scelta operata dalla società di contabilizzare gli immobili come  
fare con gli immobili;

alla elusione in tema di "Participation Exemption", ma nulla che avesse a che  
contabilizzazione delle partecipazioni e dei titoli, con particolare riferimento  
che la sopra citata disposizione riguardava specificatamente la  
lettera da c) e c-quinquies) del TUR";

bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'art. 81, comma 1,  
"operazioni da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di  
la normativa fiscale era l'art. 37-bis, lettera f) del D.P.R. 600/1973 per  
disconoscere alcune tipologie di classificazioni di bilancio eseguite per eludere  
che l'unica norma esistente che permetteva all'Amministrazione Finanziaria di  
nei confronti di terzi;

che, quindi, le classificazioni ivi contenute erano da ritenersi pienamente valide  
che l'Agenzia non aveva impugnato nessun bilancio regolarmente presentato e  
Al riguardo, osservava:

salvo che nei casi previsti dall'art. 37 bis - lettera f) - del D.P.R. 600/1973.  
L'Agenzia delle Entrate non poteva sindacare sulle classificazioni di bilancio,  
1) **Violazione e falsa applicazione dell'art. 30 Legge n. 724/1994**

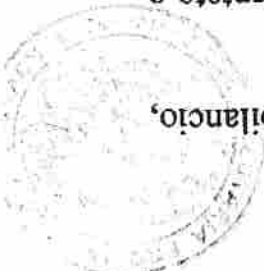
La società eccepiva

### **IN LINEA DI DIRITTO**

impugnato l'avviso di accertamento relativo all'anno 2005;  
che la società aveva aderito all'accertamento per l'anno 2004, mentre aveva  
per l'anno 2004 e per l'anno 2005;  
che erano stati notificati successivamente due distinti avvisi di accertamento

- adeguata al requisito minimo;
- che nell'anno 2006: non aveva i requisiti di operatività, ma si era adeguata al reddito minimo,
- che nell'anno 2005: non aveva i requisiti di operatività e non si era adeguata al reddito minimo,
- che nell'anno 2004: non aveva i requisiti di operatività e non si era adeguata al reddito minimo,
- che nell'anno 2003: aveva i requisiti di operatività,
- che nell'anno 2002: aveva i requisiti di operatività,

documentazione richiesta e dimostrando:  
che la società aveva risposto agli inviti dell'Agenzia, depositando la



- che, nell'anno 2006, la decisione era stata revocata e si era deciso di mantenere i beni in uso gratuito al socio ed al nipote del socio e che, pertanto, gli immobili erano stati riportati nelle immobilizzazioni materiali e la società si era adeguata al reddito minimo, derivante dall'applicazione della normativa;

- che, pertanto, se si fosse voluto eludere la normativa, anche nell'anno 2006, si sarebbero lasciati i beni nelle rimanenze;

**2) Violazione e falsa applicazione dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973.**

Anche se fosse stata in astratto applicabile la norma anti-elusiva art. 37 bis, l'Agenzia non aveva rispettato la procedura del comma 4 dello stesso articolo, prevista a pena di nullità.

La società rilevava, infatti:

- che la sopra citata norma anti-elusiva era applicabile solo "previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2".

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Arona, costituendosi in giudizio in data 01.12.2008, controdeduceva le argomentazioni esposte nei motivi del ricorso e chiedeva la conferma del proprio operato, attesa la regolarità della procedura messa in atto nella corretta osservanza delle disposizioni vigenti in materia.

A sostegno della propria richiesta, insisteva nella legittimità della procedura applicata nel caso di specie, precisando:

- che l'art. 37-bis, lettera f) non era l'unica norma che consentiva all'Amministrazione Finanziaria di disconoscere la validità di certe operazioni;

- che, in sostanza, il potere di accertamento nei confronti delle società di comodo era consentito dagli specifici criteri previsti dall'art. 76 (ora 110) comma 1 del TUIR, nonché dall'applicazione dalla procedura di accertamento parziale prevista dall'art. 41 bis del D.P.R. 600/1973;

- che il potere di accertamento dell'Ufficio non comportava la necessità di dover impugnare, come artatamente asserito da controparte, il bilancio della società, giacché detto potere (di accertamento) era riconosciuto da una norma tributaria imperativa che si fondava su una ratio diversa da quella della normativa civilistica;

- che, in riferimento alla eccezione riguardante la dedotta non applicabilità al caso di specie dell'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973, osservava:

\* che, in data 21.05.2008, era stata prodotta documentazione da cui non emergeva alcuna giustificazione dell'iscrizione a bilancio, per l'anno 2005, del valore dei fabbricati tra le rimanenze,

\* che, nel caso di specie, si era effettivamente di fronte ad una società di comodo posto che la ricorrente IMMOBILIARE SIDERA SECONDA s.r.l. era una mera immobiliare di gestione, senza attività di compravendita e che gli immobili erano utilizzati dal socio e dai familiari,



\* che, nella fattispecie ricorreva una tipica ipotesi di società non operativa, atteso che la ricorrente gestiva immobili di proprietà, più che svolgere un'attività economico commerciale.

All'odierna udienza di discussione, sentito il relatore e i rappresentanti delle parti regolarmente costituite, letti gli atti e la documentazione acquisita al fascicolo processuale, il Collegio

## OSSERVA

che il ricorso è fondato e merita accoglimento.

In riferimento alla eccezione di insussistenza delle condizioni di applicabilità del metodo presuntivo di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994, ritiene il Collegio, che, allo stato, occorre prendere atto della rilevanza dell'eccezione proposta in questa sede e che, per l'effetto, occorre dichiarare infondata la procedura di accertamento disposta nei confronti della contribuente.

Ciò, a motivo principalmente del fatto che, nel caso di specie, non appaiono sussistenti le condizioni previste per poter procedere ad eventuali recuperi di imposte, ritenute evase sulla base del metodo presuntivo di cui alla normativa sopra citata.

Né, allo stato degli atti, possono ritenersi rilevanti le precisazioni adottate da parte resistente, al fine di sostenere la regolarità della procedura adottata nel caso di specie, avuto riguardo sia all'intervenuto adeguamento da parte della contribuente al reddito minimo per quanto riguarda l'anno 2006, sia alla intervenuta definizione dell'accertamento relativo all'anno 2004.

Per quanto riguarda il merito della questione, concernente la correttezza della pretesa erariale in concreto fatta valere nei confronti della contribuente, si ritiene di poter osservare che, nella sostanza, la opposizione proposta in questa sede deve riconoscersi pienamente fondata, attesa la mancata dimostrazione delle condizioni necessarie, previste ai fini della corretta applicazione, al caso di specie, della previsione di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994 (sulle cosiddette "società di comodo"), ritenuta essersi realizzata per effetto della intervenuta modificazione, nell'anno 2005, della classificazione del valore dei fabbricati, inserito tra le rimanenze, anziché tra le immobilizzazioni, come in concreto operato nella classificazione relativa agli anni 2004 e 2006.



Avuto riguardo alle risultanze in atti, è dato rilevare che, in sostanza, non può ritenersi che, nel caso di specie, si sia effettivamente realizzato un intento elusivo da parte della società nella intestazione degli immobili in questione, quale permanenza della propria attività di esercizio, diversamente da come operato per altri periodi d'imposta, pure oggetto di valutazione da parte dell'Organo di accertamento.

In riferimento alle eccezioni proposte da parte ricorrente, in dipendenza della procedura di accertamento disposta a suo carico, concernente presunte evasioni d'imposte riguardanti l'annualità 2005, oggetto della dedotta contestazione, si ritiene di poter osservare che, a parere del Collegio, nelle ipotesi come nel caso di specie, la disciplina regolante le "società di comodo" debba essere inquadrata, nella sostanza, tra le disposizioni a carattere presuntivo.

Il comma 3, dell'art. 30, legge 427/1994, stabilisce, infatti: "si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore a..."; così come il successivo comma 3 bis, in relazione all'IRAP, prevede: "si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore a...".

Nella sostanza, si tratterebbe, quindi, di presunzione legale relativa, avendo fissato il legislatore l'inferenza tra il fatto noto (l'essere soggetto "di comodo") e il fatto presuntivo (il reddito o il valore della produzione netta minima).

Premesse tali considerazioni, appare corretto osservare che nelle citate circostanze, la norma in questione è riferita in sostanza a soggetto non operativo.

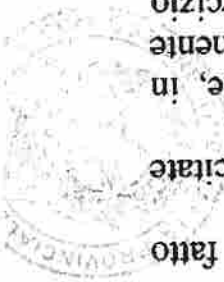
Per quanto riguarda, invece, la dedotta contestazione, è dato rilevare che, in concreto, la contribuente ha chiaramente dimostrato di essere società regolarmente iscritta e di aver presentato nell'anno in contestazione il relativo bilancio di esercizio dell'attività svolta e che, in sostanza, allo stato degli atti, non risulta dedotta alcuna dimostrazione contraria, volta a comprovare la irregolare classificazione e contabilizzazione degli immobili medesimi come beni merce dell'attività svolta dalla stessa società.

E' pacifico, infatti, nelle considerazioni delle parti in causa, che nel caso di specie trattasi di contribuente, che, nella sua qualità di soggetto operativo, svolge effettivamente la propria attività secondo le logiche economiche dell'impresa.

Che poi tale attività sia "fruttifera" o "infruttifera", non appare rilevante ai fini del processo, atteso che qui si tratta di stabilire se il soggetto svolge o non svolge un'attività imprenditoriale secondo la funzione economica propria dell'impresa.

Il fatto, inoltre, della presunzione, concernente il mancato raggiungimento di quel determinato risultato, costituisce, in concreto, un elemento determinante solo ai fini della determinazione del reddito.

Circostanza questa, giustificata nel caso di specie, con la dimostrazione dell'indoneità del proprio patrimonio di generare quel reddito e quindi, della necessità di operare, nel tempo, le rettifiche ritenute opportune in ordine alla corretta utilizzazione dei beni propri dell'impresa e della relativa classificazione degli stessi nel bilancio complessivo dell'attività d'impresa.



5

Le presunzioni, quindi, nelle ipotesi della specie, devono necessariamente avere un canone di relativa ragionevolezza e non possono certamente incidere in modo

vessatorio su chi incombe l'onere probatorio.

Se, infatti, il contribuente fa un uso distorto di negozi per ottenere indebiti vantaggi fiscali, l'Amministrazione Finanziaria può correttamente disconoscere gli effetti giuridici delle operazioni poste in essere richiedendo il pagamento delle imposte dovute, ma non può certamente considerare non operativa la società che non raggiunge dei ricavi figurativi minimi, né può disconoscere le operazioni, eventualmente poste in essere nell'esercizio dell'attività dell'impresa e correttamente iscritte negli appositi libri contabili dell'impresa medesima.

Avuto riguardo alla questione, oggetto del gravame proposto in questa sede, si ritiene di poter osservare che, effettivamente, nel caso di specie l'Amministrazione Finanziaria ha contestato la classificazione di un complesso immobiliare di proprietà della società ricorrente, ritenendo che nella sostanza detta operazione era da considerare simulata per scopi elusivi.

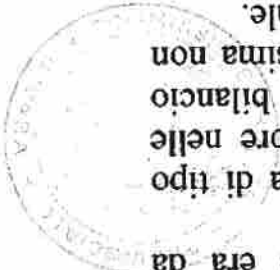
Per l'Agenzia delle Entrate, infatti, la scelta della locazione finanziaria di tipo traslativo del complesso immobiliare e quindi della attribuzione del valore nelle rimanenze, anziché nelle immobilizzazioni, (in contraddizione con i dati di bilancio relativi agli anni 2004 e 2006), faceva presumere che l'operazione medesima non avesse altra motivazione economica se non quella di lucrare il risparmio fiscale.

L'Amministrazione Finanziaria, quindi, aveva contestato l'abuso del diritto ed aveva considerato simulato l'operato posto in essere, con l'unico obiettivo di conseguire un risparmio fiscale.

In riferimento alle eccezioni ora sollevate da parte ricorrente, appare corretto osservare, a parere del Collegio, che, nelle ipotesi come nel caso di specie, l'Amministrazione Finanziaria è comunque tenuta a provare l'utilizzo a scopi elusivi di strumenti giuridici di per sé leciti, anche facendo ricorso a presunzioni gravi, precise e concordanti e, d'altra parte, spetta al contribuente fornire la prova liberatoria, indicando quali siano le valide ragioni, diverse dal vantaggio economico rappresentato dal solo risparmio fiscale, "che hanno determinato la scelta dello strumento e degli strumenti giuridici ritenuti abusivi".

Nel merito della questione, oggetto del gravame proposto in questa sede, si ritiene di dover rilevare che, nella sostanza, la società ricorrente non si è affatto limitata ad eccepire l'insindacabilità delle scelte economiche dell'attività d'impresa, ma ha idoneamente comprovato la utilità dell'operazione posta in essere a vantaggio dell'attività stessa dell'impresa.

E' dato rilevare, infatti, che la società ricorrente, costituita sin dall'anno 1948, e quindi, ben prima della normativa stessa in tema di "società di comodo", ha correttamente dimostrato che, nel caso di specie, non vi è stato alcun intento elusivo nella intestazione degli immobili in questione, ma solo ragioni di tipo civilistico e di corretta applicazione di disposizioni regolanti la specifica attività dell'impresa e che, peraltro, allo stato degli atti, non risulta contestata alcuna violazione di specifiche disposizioni normative eventualmente indebitamente applicate.



Nel merito della questione appare corretto osservare che, in sostanza, l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta, allorché le operazioni controverse abbiano il risultato di procurare un vantaggio fiscale contrario alle norme, e allorché, dall'insieme degli elementi oggettivi emersi, risulti che lo scopo sia essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale, precluso di norma, dalla realtà economica dei negozi.

Per contestare la irregolarità di tale impostazione, è dato rilevare che da parte dell'Organo di accertamento non è stato ritenuto adeguato il richiamo della contribuente all'autonomia negoziale.

A parere del Collegio, appare corretto osservare, invece, che detta autonomia negoziale, almeno con riferimento alle scelte imprenditoriali non implica affatto, come nel caso di specie, la loro censurabilità.

Va osservato, infatti, che una operazione può integrare un comportamento elusivo, qualora, e nella misura in cui, lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale si ponga come elemento predominante e assorbente della operazione negoziale, rispetto agli altri eventuali obiettivi di natura commerciale, finanziaria, contabile.

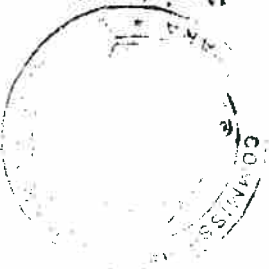
Nelle citate circostanze, secondo anche la giurisprudenza di legittimità adottata in materia, spetta all'Amministrazione Finanziaria prospettare il disegno elusivo e le modalità di alterazione e manipolazione degli schemi classici, ritenuti irragionevoli secondo la normale logica di mercato.

Spetta, invece, al contribuente evidenziare l'esistenza di valide ragioni economiche alternative e concorrenti al mero risparmio d'imposta, che giustificano il particolare atteggiamento dell'operazione indagata.

Avuto riguardo alle risultanze in atti, appare corretto osservare, che, in sostanza, nel caso di specie, si è effettivamente in presenza di operazione di tipo economico e commerciale, puntualmente documentata dalla contribuente, e peraltro, non contestata da parte dell'Amministrazione Finanziaria, non essendo, allo stato degli atti, fornito alcun elemento concreto volto a dimostrare la eventuale antieconomicità del comportamento della società ricorrente.

L'esistenza di una pratica abusiva, infatti, può essere riconosciuta, allorché le operazioni controverse abbiano il risultato di procurare un vantaggio fiscale contrario alle norme, e allorché, dall'insieme degli elementi oggettivi emersi, risulti che lo scopo sia essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale, precluso, di norma, dalla realtà economica dei negozi, se conclusi in modo ortodosso, e senza secondi fini.

Appare corretto osservare, in via definitiva, che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative rientrano nelle scelte imprenditoriali e dunque nella libertà di iniziativa economica riconosciuta dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario.







Copia

*[Handwritten signature]*

(Puzo Don Antonio)

IL PRESIDENTE RELATORE

NOVARA 01.04.2009

- Spese compensate.
- accoglie il ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale di Novara - Sezione Prima, all'udienza del giorno 01.04.2009, definitivamente pronunciando:

PER QUESTI MOTIVI

Al cospetto, in sostanza, di strategie proprie di una attività d'impresa, a parere del Collegio, appare rilevante, ai fini della corretta rilevazione di eventuali abusi del diritto, che l'Organo di accertamento fornisca la prova in positivo del presupposto del recupero fiscale, consistente nel far risaltare - attraverso la ridefinizione e/o riqualificazione delle contestate operazioni secondo schemi usuali e leciti - le singolarità e/o anormalità che fanno ritenere quelle operazioni prive di reale contenuto economico diverso dall'ottenere un mero risparmio d'imposta.

Solo di fronte alla contestazione di tali operazioni, spetta al contribuente fornire, poi, la controprova, opponendo all'Organo di accertamento specifiche e plausibili spiegazioni dell'esistenza di valide ragioni economiche concorrenti, a contenuto non marginale, né puramente teorico che legittimano quel genere di operazioni

In assenza di tali elementi, avuto riguardo alle risultanze in atti ed in particolare alle precise disposizioni normative, regolanti la corretta applicazione della procedura eventualmente applicabile nelle ipotesi della specie, ritiene il Collegio, che, allo stato, occorre dichiarare fondata la richiesta avanzata dalla contribuente e, per l'effetto, disporre il definitivo accoglimento del ricorso proposto in questa sede.

Attesa la controversa natura giuridica della questione, il Collegio dichiara interamente compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

