



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI PESARO SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CALMA	ANTONIO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	BELLITTI	GIUSEPPE	Giudice
<input type="checkbox"/>	MIELE	BRUNO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 421/2019
depositato il 16/10/2019

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° [REDACTED] 2015
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE PESARO-URBINO
VIALE MAMELI 9 61121 PESARO

proposto dai ricorrenti:

[REDACTED]

difeso da:
PARDI ARTURO
VIA GIUSTI 11 61121 PESARO PU

difeso da:
SERRA MARIO-VITTORIO
C/O STUDIO AVV. A. PARDI
VIA GIUSTI 11 61121 PESARO PU

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 421/2019

UDIENZA DEL

20/02/2020 ore 11:00

N°

69/2020

PRONUNCIATA IL:

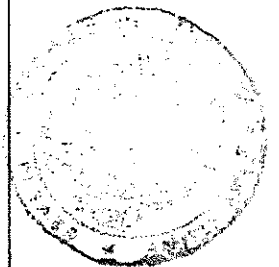
20 FEB 2020

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

18 MAR 2020

Il Segretario

Appg. to Montecelli
Montecelli



W

Svolgimento del Processo

La ██████████ con sede in ██████████ - che ha incorporato, mediante fusione, ██████████ - avente come oggetto la gestione di immobili adibiti a ristoranti e locali da ballo, ha impugnato una cartella di pagamento con la quale l'Agenzia delle Entrate di Pesaro e Urbino ha chiesto il pagamento delle imposte, relative all'anno 2015, in applicazione della disciplina prevista dall'art. 30 della Legge 724/1994, riguardante le società non operative, in considerazione del fatto che i ricavi dichiarati, per il predetto periodo di imposta, risultavano essere di importo inferiore a quelli minimi presunti, calcolati in base ai dati forniti dalla parte che erano stati dichiarati mediante compilazione del quadro RF del modello unico SC.

La ricorrente, in base al reddito imponibile minimo dichiarato di € 71.124,00, avrebbe dovuto pagare le relative imposte che invece, alle scadenze previste, non venivano versate, per cui, all'esito del controllo automatizzato della dichiarazione, che l'Ufficio aveva effettuato applicando l'art. 36 bis del D.P.R. 600/1973, stante il mancato versamento, veniva effettuato, l'iscrizione a ruolo delle somme asseritamente dovute mediante emissione e notifica della cartella di pagamento oggetto del presente ricorso.

La ricorrente, dopo aver accennato agli scopi della legge che ha disciplinato le società di comodo tra le quali, afferma, non può essere considerata tale la incorporata Ravit, contesta la presunzione (assoluta) di non operatività citando varia giurisprudenza favorevole, sottolinea la non obbligatorietà dell'interpello disapplicativo in presenza degli elementi esposti che confermerebbero l'operatività della società la cui pur scarsa redditività non giustifica la catastizzazione del reddito effettuata dall'ufficio. Quindi, applicando l'art. 30 della L. n. 724/94, si verificherebbe la palese violazione dell'art. 72 del D.P.R. 917/1986 e delle norme che regolano il reddito d'impresa, nonché delle norme in materia di IVA il cui principio di neutralità e di detraibilità dell'imposta assolta non può non comportare la possibilità di compensare il credito esposto nella dichiarazione. Infine, sottolinea gli aspetti di incostituzionalità della L. 724 citata per contrasto con gli artt. 24 e 53 della costituzione specie dopo la modifica e soppressione della norma che prevedeva l'applicazione della presunzione "salvo prova contraria", nonché la nullità dell'atto impugnato per carenza di motivazione, di contraddittorio e difetto di riscontro probatorio.

In particolare ribadisce che la società era attiva da tempo e che nel 1997 gli amministratori avevano deliberatamente scelto di affittare l'azienda in considerazione della scarsa esperienza nel capo della ristorazione e dell'intrattenimento: tale scelta non sarebbe stata proficua tanto è vero che si sono succeduti vari affittuari che dopo poco tempo rinunciavano alla gestione in considerazione dei ricavi oltremodo insufficienti, per cui gli introiti della ricorrente, che riguardavano solo i canoni erano chiaramente al di sotto di qualsiasi indice e parametro previsti dalla legge.

I vari contratti non possono essere smentiti, per cui pretendere che la ricorrente dichiarasse ricavi sulla base di un presupposto presuntivo e senza la possibilità di fornire la prova contraria (secondo la modifica della legge 296/2006), è indubbiamente un "vulnus" ai principi costituzionali in materia tributaria, tra l'altro recepiti dal TUIR con l'art. 72 citato.

Conclude, quindi, chiedendo l'accoglimento del ricorso.

La Direzione Provinciale di Pesaro ed Urbino, dell'Agenzia delle Entrate, regolarmente costituitasi in giudizio, sostiene la correttezza e legittimità dell'atto impugnato, evidenziando che la normativa di riferimento prevede uno strumento di controllo preventivo, cioè il c.d. "interpello disapplicativo", già attivato dalla ricorrente in precedenti periodi d'imposta, ma non per quello per cui oggi è causa; quindi, l'Ufficio, non è stato posto in condizione di conoscere l'esistenza di cause oggettive idonee ad abbattere i ricavi al di sotto dei valori minimi, calcolati in base ai coefficienti presuntivi previsti dalla legge.

L'interpello disapplicativo era ancora più necessario in quanto la ██████████ 2008 aveva cambiato affittuario, stipulando un nuovo contratto, con conseguente cambiamento della situazione contrattuale ed economica che poteva essere fatta valere per dimostrare lo scostamento rispetto alla soglia minima dei ricavi prevista dalla legge. Errata appare la considerazione della natura di

presunzione assoluta del meccanismo automatico di calcolo, dal momento che il legislatore ha previsto l'interpello disapplicativo e l'impugnabilità del rigetto, per consentire alle società di allegare e provare circostanze oggettive, idonee a spiegare il mancato superamento del test di operatività; quindi si tratterebbe di una presunzione relativa che comporta l'inversione dell'onere della prova che ricade in capo ai contribuenti ma che assicura il pieno rispetto del diritto di difesa; la prova contraria, però, deve essere particolarmente seria e rigorosa, in quanto le situazioni negative devono aver inciso significativamente sulla normale gestione societaria.

Parte resistente sottolinea, inoltre, la piena legittimità delle norme sulle società di comodo, in quanto il calcolo della redditività non avviene su base astratta, ma su dati reali forniti dalla parte, con i quali, nel caso in esame, è stato precisato il patrimonio dell'ente e il tipo di attività svolta, infine rappresenta che per il caso in esame non è previsto alcun contraddittorio preventivo.

Conclude, pertanto, chiedendo il rigetto dell'impugnazione.

Con memorie aggiuntive, la ricorrente insiste per l'accoglimento del ricorso per tutte le argomentazioni ivi esposte, precisando in modo dettagliato i vari e continui contratti di affitto che dimostrerebbero la scarsa redditività degli immobili in questione e la concreta operatività della società incorporata. (redditività)

Motivi della Decisione

Occorre subito precisare che la questione, molto controversa, è stata decisa, per altre annualità, in modo difforme e che tuttora pendono gli appelli avanti la CTR di Ancona.

Nel caso in esame il Collegio ritiene che il ricorso possa essere accolto per i motivi esposti nelle precedenti pronunce favorevoli alla contribuente che si riportano di seguito.

«Va preliminarmente, rilevato che la normativa di riferimento per le società non operative, o di comodo, è contenuta nell'art. 30 della Legge 724/1994, modificata dalle Leggi 85/1995, 556/1996, 662/1996, 248/2006, 298/2006 e 244/2007.

È significativo che il legislatore non abbia mai inteso affidarsi ad una definizione della società non operativa, limitandosi a fissare i parametri indicativi della operatività dell'impresa, sotto forma di percentuali da applicare a selezionati elementi patrimoniali.

Stabilita la non operatività, ha previsto altri coefficienti per determinare il reddito minimo imponibile e disposto rilevanti limiti ad alcune facoltà del contribuente, tra cui la più significativa appare il divieto di rimborso del credito IVA.

Ovviamente doveva essere individuato un correttivo che ha assunto la forma dell'«interpello disapplicativo», regolato dall'art. 37 bis, comma 8, del D.P.R. 600/1973.

Il fenomeno è assai complesso, in quanto, se è corretto che lo Stato persegua esigenze di gettito, i profili civilistici e quelli tributari vengono ad intrecciarsi in maniera piuttosto articolata, dando luogo anche a seri problemi di legittimità costituzionale, nella misura, in cui, in violazione dell'art. 53 della Costituzione, si finisca per tassare redditi inesistenti.

Secondo il Codice Civile le società di comodo presentano significative analogie con le società senza impresa come le società occasionali o quelle tra professionisti intellettuali.

La Giurisprudenza ha da tempo ammesso il ricorso alla struttura societaria anche in casi come quelli descritti, chiarendo che una società può costituirsi anche per un unico affare (ad esempio l'esecuzione di un contratto di appalto, sezione I della Corte di Cassazione n. 8193/1997).

Ciò perché nei casi appena descritti, l'impresa non si esaurisce nel mero godimento di beni, essendo attivato lo sfruttamento delle energie dei lavoratori e compiuta attività contrattuale (rapporti con i fornitori ed i clienti).

Se invece lo schermo societario viene utilizzato impropriamente, dottrina e giurisprudenza sono ricorse, a volte, all'istituto della simulazione (Cassazione 8939/1987), al negozio indiretto, all'azione revocatoria dell'art. 2901 del Codice Civile, ai rimedi dell'art. 1344 dello stesso codice per i contratti in frode alla legge, od addirittura all'abuso della persona giuridica (Corte di Appello di Roma, sentenza del 28/10/1986). In quest'ultima posizione si analizza l'abuso dei diritti nascenti

almeno il capitale investito. In realtà il fenomeno è più complesso perché bisogna distinguere tra le società che compiono attività di gestione di un bene immobile (come i casi di acquisto, locazione o vendita) e quelle che si limitano a mera attività di intestazione.

Nel primo caso può succedere che la forma societaria generi un risparmio di imposta rispetto alla stessa attività condotta da una persona fisica; nel secondo caso le finalità evasive sembrano più marcate, se solo si pensa che mentre il proprietario, persona fisica, di un immobile si vedrà attribuire il reddito fondiario su base catastale, non potrà dedurre dal reddito i costi relativi al bene ed in caso di trasferimento sarà soggetto ad onerose imposte indirette; l'intestazione, invece, dello stesso bene ad una società farà sì che l'immobile non produca redditi fondiari, consentirà l'ammortamento al costo storico e la deduzione dei costi inerenti, permetterà il trasferimento della proprietà di esso tramite la cessione delle quote sociali, con forme più rapide e meno onerose.

Queste considerazioni non tengono conto però delle recenti e sensibili modifiche in materia di tassazione dei redditi finanziari e di imposte indirette e dirette sugli immobili: si deve allora ritenere che il legislatore volesse scoraggiare le «false» intestazioni societarie per far emergere il vero proprietario (cosiddetto scopo antischermo).

Utilizzando a tal fine il meccanismo di una redditività minima presunta si viene però a colpire anche soggetti estranei alla condizione che si vuole penalizzare e si rischia di violare l'articolo 53 della Costituzione, tassando redditi non generati.

Ma anche tale ipotesi non è corretta perché sarebbe bastato adottare un semplice meccanismo: vale a dire l'introduzione di una presunzione di imputazione del reddito d'impresa al reddito personale del socio.

Con le modifiche dell' art. 30 citato, operante dalla Legge finanziaria del 2007, la presunzione di un reddito minimo per le società di comodo diviene quasi assoluta, perché il meccanismo viene ad operare in base a parametri applicati ai beni «fruttiferi» della società, con il rischio di tassare redditi inesistenti in violazione dell'art. 53 della Costituzione o, per dirla in maniera più evocativa, una sorta di minimum tax sulla forma societaria.

Si deve considerare che fiscalmente i proventi di un bene immobile di una società sono diversi se esso bene, per l'attività di impresa, è strumentale (classico esempio lo stabilimento), ne è l'oggetto (costruzione e vendita od acquisto per rivendita) o l'investimento.

In definitiva appare corretto affermare che il legislatore abbia voluto individuare le società di comodo ai fini fiscali con criteri qualitativi (mero godimento di beni immobili) sebbene l'art. 30 citato ricorra a criteri quantitativi che finiscono per inglobare, nel fenomeno, anche le società minori, effettivamente operative o quelle con ricavi modesti a fronte di patrimoni ingenti.

E se si pone mente al fatto che il danno arrecato al fisco dalle società di comodo non deriva dal conseguimento di ricavi non dichiarati, ma nella indebita deduzione, dal proprio reddito, di costi non sostenuti nell'esercizio di un'impresa, sarebbe bastato utilizzare il meccanismo dell'art. 109 del TUIR ed introdurre una presunzione di non inerenza di detti costi; per l'IVA è invece utilizzabile l'art. 4, comma 5, lettera a), del D.P.R. 633/1972, in quanto il gratuito godimento da parte dei soci di un immobile intestato alla società, può considerarsi fuori campo IVA, comportante, di conseguenza, la indetraibilità di detta imposta relativa agli acquisti effettuati per lavori inerenti alla ristrutturazione dell'immobile.

Il quadro di riferimento è mutato, infine, con la finanziaria 2008 che ha introdotto nuove cause di esclusione della disciplina delle società non operative, tra cui la congruità e la coerenza con gli studi di settore la cui attendibilità viene giudicata maggiore trattandosi di uno strumento presuntivo più qualificato.

E' poi regolato l'interpello disapplicativo (comma 4 bis) con cui il contribuente può far valere (è un suo onere) alla Direzione Regionale delle Entrate, oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito minimi.

Ne discende che si è in presenza di una presunzione legale relativa a cui il contribuente può dare prova contraria (invocando le già citate situazioni oggettive) anche in giudizio.

Sono infatti molteplici gli argomenti per non riconoscere all'istituto valenza obbligatoria: di tecnica legislativa se è vero - art. 167, comma 5, del TUIR - che quando il legislatore lo ha voluto lo ha

dalle norme che la legge riassume nel concetto di responsabilità limitata (patrimonio del socio distinto da quello della persona giuridica) e si rileva che ove della personalità giuridica si sia abusato, perché i fondatori trattano i beni della stessa come propri, il giudice può superare lo schermo della personalità giuridica ed imputare ai fondatori i rapporti giuridici facenti capo all'ente. L'abuso del diritto è argomento assai frequente, come si può constatare da una recente rassegna di pronunce significative della Corte di Cassazione: sentenza n. 4737/2010 (elusione fiscale legata a contratto di sfruttamento dei diritti di immagine di un atleta) n. 20029/2010 (contratti di soccida stipulati per eludere la normativa comunitaria sulle quote latte), n. 1465/2009 (costituzione di una corporale joint venture).

La legislazione fiscale da sempre tende a limitare la possibilità di dar vita a strutture societarie che non rispondono ad effettive esigenze imprenditoriali.

Tuttavia le soluzioni più radicali (come il progetto di legge De Gregorio del 1963, in cui era stato previsto che chiunque potesse far valere come causa di scioglimento della società, il mancato effettivo esercizio dell'attività di impresa), non hanno mai visto la luce.

Già all'epoca, comunque, era prevista la significativa eccezione relativa alle società di gestione di beni immobili.

Non è un caso che il legislatore del 1994, mosso verosimilmente da esigenze di gettito erariale, non abbia affrontato problemi definitivi, concentrandosi sulle società di capitali residenti e sulle stabili organizzazioni di società non residenti, con strutture operative poco consistenti e ricavi modesti, a fronte del possesso di ingenti patrimoni.

I meccanismi utilizzati operavano presumendo una redditività minima parametrata al patrimonio netto ed in termini prospettici introducevano forme di tassazione agevolata in caso di scioglimento della società, con dei beni nei patrimoni dei soci.

Si tratta di strumenti già conosciuti, tanto è vero che:

- 1) la legge 930/1955 consentiva di far prevalere l'attività effettiva su quella statutaria per le società immobiliari che nei cinque esercizi precedenti avevano svolto attività limitata al godimento e gestione di immobili;
- 2) il disegno di legge Reviglio del 1980 prevedeva sanzioni penali se la società immobiliare si scoprisse inattiva;
- 3) la legge n. 17/1985 esonerava dall'IVA le assegnazioni di beni immobili di una società ai singoli soci, in caso di scioglimento, con dovutezza delle sole imposte di registro e dell'INVIM al 50%.

Nella formulazione originaria, la Legge 724/1994 desumeva finalità elusive da una struttura operativa poco consistente (il limite era di cinque operai) e da un conto economico con ricavi e proventi lordi modesti (800 milioni di lire annui), ne derivava che gli enti non rientranti in detti limiti, scontavano la presunzione di una redditività minima parametrata al patrimonio netto ed incontravano pesanti limitazioni all'esercizio di facoltà e poteri riconosciuti normalmente ai contribuenti (quali il riporto delle perdite d'esercizio, il rimborso o la compensazione del credito IVA). Per contro si prevedevano agevolazioni fiscali qualora la società si fosse sciolta.

In astratto era possibile assegnare al legislatore plurime finalità: disincentivare il ricorso allo strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di un bene immobile, penalizzare le società costituite solo per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci anziché esercitare una effettiva attività di impresa, ed infine contrastare l'utilizzo improprio della società per eludere le imposte.

Il grave limite della formulazione originaria della legge stava nella natura solo quantitativa dei parametri che conducevano a considerare di comodo anche società piccole ma operative.

La Legge 662/1996 eliminava il riferimento agli elementi strutturali dell'Impresa e sostituiva il limite fisso dei ricavi, con uno variabile, dipendente dalla composizione del patrimonio dell'ente; introduceva la possibilità di superare la presunzione di non operatività, con la prova di oggettive situazioni di carattere straordinario che avevano reso impossibile il conseguimento dei ricavi nella misura richiesta dal legislatore.

Il fondamento della presunzione di una redditività minima, poggiava sulla considerazione che il normale utilizzo dei beni societari avrebbe dovuto generare un importo di ricavi atto a remunerare

qualificato come tale; sistematica perché non è stato modificato il D.Lgs. n. 546/1992 sulle cause di inammissibilità del ricorso, di legittimità costituzionale, in quanto condizionare l'avvio del processo tributario ad uno strumento amministrativo, finirebbe per rendere impossibile od eccessivamente difficile la tutela giurisdizionale dei diritti e soprattutto verrebbero assoggettati ad imposizione redditi inesistenti (artt. 53 e 111 della Costituzione).

Tuttavia si deve ancor prima stabilire se effettivamente il diniego all'interpello costituisca un atto autonomamente impugnabile.

A tal riguardo vi è un contrasto di giurisprudenza: per le sentenze nn. 17010/2012, 11929/2014, 16183/2014, della Corte di Cassazione la soluzione è negativa, perché la disapplicazione di una norma antielusiva è concetto tecnicamente differente dalla concessione di una agevolazione fiscale e non rientra neppure nella categoria residuale (lettera i, dell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992) dell'art. 19 citato, perché non esiste alcuna norma di legge che ne prevede l'impugnabilità.

Sarebbe impugnabile, in via facoltativa, nella misura in cui, in concreto incidesse, comunque, sulla condotta del contribuente in relazione alla dichiarazione dei redditi.

Con le altre sentenze (8663/2011, 5843/2012, 20394/2012) invece la Corte di Cassazione sostiene che il rigetto dell'interpello disapplicativo è diniego di agevolazioni fiscali: dunque è soggetto ad autonoma impugnazione ex art. 19, comma 1, lettera i, del D.Lgs. 546/1992.

Questo Collegio ritiene di poter aderire alla prima impostazione, sia per considerazioni di ordine letterale sia perché, nel caso concreto, risulta che il diniego non possiede connotati di incidenza diretta sulla sfera giuridica dell'odierna contribuente, atteso che non viene quantificata la maggior pretesa fiscale dell'Ufficio, ma si pongono eventualmente le basi per un futuro atto di accertamento o come nel caso di specie, per il controllo automatizzato della dichiarazione dei redditi.

E' evidente che allora la contribuente sia legittimata a fornire la prova contraria alla pretesa dell'Amministrazione Finanziaria, che si basa sul fallimento del test di operatività, impugnando, come è avvenuto nel caso concreto, il primo atto in cui si sostanzia la pretesa tributaria ed in quella sede, non essendo obbligatorio l'interpello, fornire la prova contraria alle presunzioni legali di maggiore redditività.

Ritiene la Commissione che i documenti prodotti dalla ricorrente, in particolare i plurimi contratti di affitto di azienda, le condizioni degli immobili locati, la loro destinazione, la collocazione in un centro per quanto vivace (██), non è appetibile al pari dei locali di intrattenimento della riviera pesarese o delle località limitrofe; la pattuizione di canoni non abnormemente inferiori ai prezzi di mercato e l'inesistenza di intrecci o conflitti di interessi tra società locataria e società o persone fisiche affittuarie, costituiscono un coacervo composito, coerente, logico e solido che dà vita ad una situazione non controvertibile di affidabilità della dichiarazione dei redditi rettificata dall'Agenzia delle Entrate.

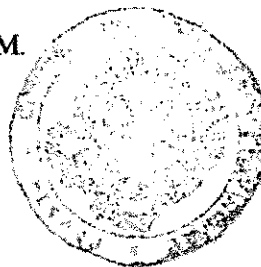
Pertanto la odierna ricorrente non è società di mera intestazione di beni o loro godimento e non doveva dichiarare ricavi e redditi superiori a quelli conseguiti".

Assorbita ogni altra questione posta nel ricorso e considerata non pienamente e palesemente fondata l'eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 30 della L. 724/94, il ricorso, va, pertanto, accolto.

Il contrasto fra le diverse pronunce e la complessità delle problematiche esaminate, inducono la Commissione di propendere per la compensazione delle spese del giudizio.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.
Pesaro, 20/2/2020.



IL VPS Rel.-Est.
Antonio Calma