

C.T. Reg. Firenze 20.11.2014 n. 2237/9/14

### **Fatto e svolgimento del rapporto contenzioso**

Con sentenza n. 249/02/13 del 27.11.2013 la Commissione Tributaria Provinciale di Pisa - sez. 2 - sciogliendo la riserva rigettava, con condanna alle spese di lite, il ricorso presentato dalla Alfa srl avverso l'avviso di accertamento IRES ed IRAP 2007 per maggiori redditi imponibili emesso dall'Agenzia delle Entrate di Pisa ritenendo non superato il test di operatività previsto dall'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994 volto a far emergere compagini societarie cosiddette di "comodo" o non operative a livello commerciale.

La società aveva esercitato nel triennio l'attività di locazione di 3 immobili strumentali, possedeva partecipazioni in altre società ed aveva acquistato in *leasing*, nel 2006, la disponibilità di 9 unità abitative in Montatone, sulle quali aveva effettuato interventi di ristrutturazione destinandole parzialmente, a partire dal 2007, ad attività di casa vacanze, conseguendo ricavi per €59.554,38. Lo studio di settore presentato per il 2007 era risultato incongruo avendo la società dichiarato ricavi per €114.404,00 in luogo di €240.553,00; detta incongruità era emersa anche per i due esercizi precedenti.

L'atto impugnato evidenziava come, applicando i parametri stabiliti nel test, i ricavi medi minimi da dichiarare nel triennio avrebbero dovuto corrispondere ad €74.054 a fronte di quelli effettivamente dichiarati pari ad €73.646.

Comunque, per effetto delle rettifiche apportate per il maggior valore delle autovetture di proprietà (in quanto non valorizzate secondo il costo di acquisto, come prescritto dall'art. 110 DPR n. 917/1986 richiamato dall'art. 30, comma 2, legge n. 724/1994, ma nella minor misura risultante dall'applicazione dell'art. 164 stesso DPR n. 917/1986) e per la minore valorizzazione degli immobili acquisiti in *leasing* nel 2006 tenuto conto delle limitazioni di utilizzo fatte presente dalla parte, i ricavi minimi risultanti dal test di operatività effettuato nel triennio passavano da €74.054,00 ad €107.107,69, determinando la presunzione di non operatività della società. L'Agenzia si riteneva quindi legittimata ad emettere gli avvisi fiscali non risultando presentata dalla società alcuna istanza di *interpello disapplicativo*, secondo quanto previsto dall'art. 30, comma 4-bis, legge n. 724/1994 per i casi in cui il conseguimento dei ricavi minimi si potesse prevedere non conseguibile ricorrendo fattori oggettivi e transitori ostativi. Pertanto a fronte di una perdita dichiarata di €162.885,00 l'Ufficio determinava il reddito minimo presunto ai fini IRES, ai sensi dell'art. 41-bis del DPR n. 600/1973, in €98.504,60 ed il valore della produzione ai fini IRAP in €238.218,46 sommando al citato reddito minimo il valore complessivo delle retribuzioni e degli interessi passivi; applicava altresì nella misura massima le sanzioni sempre per la mancata presentazione della istanza di *interpello* e per non aver effettuato la società il test di operatività sulla base dei valori non correttamente riportati delle autovetture.

Osservava il Collegio:

- che la società, nell'applicare l'art. 30 della legge n. 724/1994, aveva utilizzato, tra i parametri del test di operatività introdotto dalla norma, il valore del costo storico delle autovetture previsto dall'art. 110 del DPR n. 917/1986 ma solo per i periodi d'imposta precedenti; si discostava diversamente da tale impostazione per il periodo d'imposta in accertamento ottenendo un risultato di quasi congruità al test; il fatto che per il 2007 la società avesse seguito il criterio di cui all'art. 164 dello stesso DPR 917/1986, indicando un valore dei veicoli inferiore e tale da consentire il quasi superamento del test, fa presumere un comportamento "non disinteressato" della parte che giustifica l'applicazione della sanzione massima da parte dell'Ufficio;

- che, per effetto delle rettifiche dei valori apportate dall'Ufficio, i ricavi minimi emergenti dai test di operatività effettuato per il triennio passavano da €74.054,00 ad €107.107,69, fornendo un dato presunto univoco; per contro la società non aveva presentato istanza di *interpello* tesa alla disapplicazione dell'art. 30 della legge n. 724/1994 né aveva fornito nel ricorso alcuna prova convincente che si fossero verificate "oggettive situazioni che" avevano "reso impossibile il conseguimento dei ricavi degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito"; tale presupposto per la formulazioni dell'istanza di *interpello disapplicativo*, previsto dal comma 4-bis del sopra citato art. 30, non è stato dimostrato neppure in giudizio;

- che la presunzione di non operatività non era superabile dal solo fatto di poter dimostrare che la società esercitasse in tutto o in parte un'attività imprenditoriale, come dalla stessa sostenuto, e che comunque tale dimostrazione non risultava fornita in modo compiuto con riferimento alla affermata strumentalità aziendale dei tre immobili, diversi da quelli acquisiti in *leasing*, considerato che la loro locazione a terzi non sosteneva la tesi; così come, per gli immobili acquisiti in leasing siti in Montaione, la cui gestione si configurerebbe come attività di impresa turistica per la loro cessione temporanea in unione con una serie di servizi, accessori, non risulterebbe dimostrata la strumentalità delle autovetture a dette finalità aziendali potendosi escludere la rilevanza del valore delle stesse ai fini del test di operatività; senza comunque entrare nel merito della effettiva strumentalità delle autovetture rispetto alle finalità della società, era da ritenere che tali mezzi, per la loro rilevanza patrimoniale e per il loro numero, fossero astrattamente idonei ad avallare la presunzione del loro utilizzo di comodo da parte dei soci, con la conseguenza che la presunzione di non operatività potrebbe essere superata solo previa analitica dimostrazione del loro effettivo utilizzo in senso strumentale all'esercizio d'impresa;

- che con riferimento agli immobili posti in Montaione nessuna oggettiva prova era stata fornita in ordine alla mancata redditività degli stessi nel periodo d'imposta, rilevandosi dall'avviso di accertamento che tali beni avevano determinato ricavi per oltre € 50.000,00, ma non fornivano elementi circa la redditività della stagione turistica in termini di tasso di rotazione degli ospiti, andamento delle tariffe praticate;

- che risultavano del tutto generiche le affermazioni fornite circa la non utilizzabilità degli appartamenti per la presenza di cantieri aperti e pertanto non idonee a far superare la presunzione di non operatività della società;

-che non era consentito in sede contenziosa modificare la misura della sanzione come derivante dalla spontanea iniziativa del contribuente che si era avvalso della facoltà prevista dall'art. 16, comma 3, del DLgs. n. 472/1997.

La sentenza è stata appellata dalla Alfa srl eccependo:

1) - la carenza assoluta di motivazione avendo la Commissione omesso di pronunciarsi sulla correttezza o meno dei calcoli relativi al test di operatività di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994 quale motivo di ricorso proposto dalla comparente, avendo la stessa evidenziato di aver correttamente effettuato i relativi conteggi dai quali emergeva il superamento del test, ciò che rendeva conseguentemente impossibile "*ex lege*" di essere considerata società non operativa; l'errore riscontrato dall'Ufficio incentrato sul valore delle autovetture possedute limitatamente al valore fiscalmente rilevante e non per l'intero costo di acquisto non è sostanziato da alcuna norma né rileva in tal senso la circolare 25/E del 5 maggio 2007 dell'Agenzia delle Entrate, non avendo le circolari valore normativo; se la norma sulle società di comodo ha precipuamente l'obiettivo di colpire l'intestazione fittizia di beni personali dei soci alla società, questa connotazione può essere misurata solo facendo riferimento alla parte del loro costo che può provocare il beneficio del trasferimento tra sfera privata e societaria;

2) - la erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 30 legge n. 724/1994, omettendo di considerare la "*ratio*" della norma secondo l'orientamento contenuto peraltro in termini evolutivi nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 29 marzo 2013, paragrafo 6, - consistente nella necessità "...di scoraggiare la permanenza in vita di società, costituite senza finalità elusive, ma prive di obiettivi imprenditoriali concreti ed immediati cioè società che - per diverse ragioni - non svolgono alcuna effettiva attività imprenditoriale"; il mancato superamento del test di operatività non costituisce quindi per la società condizione sufficiente per dimostrare la sua non operatività, essendo consentito alla stessa di dimostrare di essere una organizzazione deputata a sostenere un effettivo programma imprenditoriale; i primi giudici non hanno riconosciuto come provato l'intento imprenditoriale nonostante che l'Ufficio avesse riscontrato nell'avviso di accertamento la strumentali dei 3 beni locati per l'esercizio di una attività imprenditoriale; di nessun conto risultano le considerazioni svolte in ordine alle autovetture, per i limiti di deducibilità dei costi, sull'assunto che le autovetture intestate alla società sono utilizzate anche per fini personali e quindi per usi estranei, all'attività esercitata ma ancorpiù per la violazione del principio dell'inerenza dei costi, come osservato dall'Ufficio per il 2005 che aveva disconosciuto tutti i costi delle autovetture di proprietà della società, tranne una, in quanto non ritenute beni che con i loro ricavi concorrevano a formare reddito; a maggior ragione la motivazione in sentenza risulta del tutto opinabile con riferimento alle dinamiche di gestione del complesso turistico-ricettivo di Montaione, risultando pacifico, anche per quanto riportato in sentenza, che l'attività in essa svolta è del tutto ascrivibile come imprenditoriale, anche perché non è ipotizzabile alcuna intestazione di comodo da parte dei soci; la sostenuta scarsa redditività dell'investimento risulta contraddetta da quanto asserito nel ricorso introduttivo circa l'avvio solo parziale del complesso, non essendo utilizzabili tutte le strutture per i lavori di ristrutturazione ed ampliamento in corso che avevano interessato due dei tre fabbricati, terminati peraltro proprio alla fine del 2007;

3) - la erroneità della sentenza sotto il profilo della illegittima applicazione delle sanzioni nella misura massima prevista per il ritenuto illecito di presentazione di una dichiarazione infedele, fondando peraltro la CTP la propria decisione su un fatto inesistente; la società infatti, diversamente da quanto riportato in sentenza, non ha mai inteso avvalersi della previsione dell'art. 16, comma 3, DLgs. 472/1997 per la determinazione agevolata delle sanzioni, sollevando l'eccezione di illegittimità di irrogazione della sanzione massima anziché di quella minima; si è voluto così sanzionare il comportamento della società volto ad ostacolare l'attività di accertamento dell'Ufficio avendo erroneamente calcolato il test di operatività senza presentare l'istanza disapplicativa; come osservato in precedenza l'appellante coglie l'occasione per ribadire l'incertezza sulla portata applicativa della normativa e sottolineare che la presentazione dell'istanza disapplicativa è una facoltà e non certo un obbligo del contribuente.

La società ha presentato istanza di sospensione della esecutorietà della sentenza quanto al *fumus* per gli errori commessi dai primi giudici e per il grave danno richiama l'entità delle somme che è tenuta a sostenere per l'avviso di accertamento impugnato (€ 134.479,48), per l'avviso di accertamento 2008 (€ 217.525,00), per il recupero IVA 2008 utilizzato nel 2009 (€ 26.080,17) con l'effetto di compromettere le dinamiche operative aziendali a causa dei rimborsi delle somme dovute per i rilevanti investimenti effettuati.

Sono quindi pervenute le controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate la quale precisa: a) - che la valutazione delle autovetture al costo storico è coerente con il dettato legislativo che all'art. 30 fa espresso riferimento all'art. 110 del TUIR e pertanto la precisazione ministeriale rappresenta solo una logica ricognizione della disposizione, come peraltro confermato dal comportamento tenuto dalla società negli anni precedenti;

b) - che l'invocata situazione di oggettiva impossibilità di svolgimento della normale attività è stata tenuta presente dall'Amministrazione rendendo irrilevanti ai fini del test di operatività gli immobili sottoposti a ristrutturazione nei limiti della sua durata;

c) - che l'entità delle sanzioni è conseguente alla considerazione che la diversa valutazione degli autoveicoli non è imputabile ad obiettive incertezze sulla portata della norma ma è finalizzata solo a rendere artificiosamente compatibile il test di operatività; che l'eccezione risulta contraddittoria per aver la società provveduto a definire in via agevolata l'atto di irrogazione sanzioni emesso in ragione della mancata presentazione dell'*interpello disapplicativo*, anch'esso nella misura massima per il dissimulato esito positivo del test di operatività;

d) - che per effetto della contraddittorietà riscontrata in sentenza relativa al preliminare avallo della tesi erariale dell'autosufficienza del test di operatività ai fini presuntivi a fronte dei dubbi espressi circa la effettiva destinazione ad impresa dei cespiti (in particolare autovetture), parte appellante riproduce gli originari motivi di ricorso; l'Ufficio confuta le tesi di parte richiamando quanto già espresso nel precedente giudizio con particolare riferimento alla autosufficienza del test di operatività per la qualificazione delle società in operative o meno.

Circa l'istanza di sospensione della esecutorietà della sentenza si dichiara contraria all'accoglimento per l'inconsistenza giuridica delle argomentazioni contenute nell'atto di appello e per l'assenza del *periculum in mora* avendo il ricorrente concordato con il concessionario della riscossione un piano di ammortamento per il pagamento rateale di quanto dovuto per l'avviso di accertamento in discussione.

### **Motivi della sentenza**

La Commissione ritiene che correttamente l'Ufficio abbia considerato nel test di operatività di cui all'art. 30 della legge n. 724/1994 il costo di acquisto delle autovetture in quanto espressamente l'art. 30, comma 2, della citata legge n. 724/94 dispone che ai fini del computo deve essere assunto il valore dei beni in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti e che per la determinazione del relativo valore "si applica l'art. 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917". Pertanto, come sottolinea l'Agenzia, la precisazione contenuta nella circolare ministeriale 25/E del 5 maggio 2007, richiamata dalla parte, rappresenta solo una logica ricognizione della disposizione citata, come confermato dal comportamento tenuto dalla società nei due anni precedenti.

Il fatto che i veicoli siano intestati alla società, cosa non contestata, legittimano l'Amministrazione a computare tali beni tra quelli rilevanti ai fini del test, in quanto la finalità del confronto ipotizzato è proprio quella di far emergere compagini societarie di comodo, senza alcun obiettivo imprenditoriale, costituite per la semplice gestione di un patrimonio destinato all'utilizzo pressoché esclusivo dei soci; la constatazione che le autovetture non abbiano una riscontrabile giustificazione nell'attività della società appellante o, quantomeno, che siano utilizzate per fini personali, concorre a confermare la correttezza di tale assunto. Peraltro le considerazioni sopra svolte non confliggono con il disconoscimento per il 2005, da parte dell'Ufficio, dei costi sostenuti dalla parte per l'esercizio dei veicoli in quanto ritenuti non inerenti; diversa e distinta è infatti la finalità perseguita sotto quest'ultimo aspetto, teso a determinare il reddito imponibile, rispetto all'applicazione del test di operatività, volto a realizzare un raffronto dei ricavi (tra quelli riportati nel conto economico della società e quelli minimi teorici da attendersi dalla gestione).

I dati risultanti dal test inducono pertanto a ritenere non superata la presunzione di non operatività della società.

Il collegio ritiene diversamente di condividere con la società la convinzione che la presentazione dell'istanza di *interpello disapplicativo* di cui al comma 4-bis dell'art. 30 della legge 724/1994 non costituisce un obbligo sanzionabile e che la prova del mancato conseguimento dei ricavi minimi per effetto di fattori oggettivi e transitori ostativi possa essere fornita anche in sede di ricorso; ritiene quindi che sia consentito alla società di dimostrare di essere organizzazione deputata a svolgere una attività tipicamente imprenditoriale, indipendentemente dal mancato superamento del test di operatività.

Nella fattispecie gli aspetti che inducono a riconoscere una vocazione imprenditoriale alla società ricorrente sono da individuarsi sia nella originaria attività di gestione degli immobili strumentali per l'affitto di capannoni e fondi commerciali, attività questa che non connota una utilizzabilità dei beni esclusiva e diretta da parte dei soci e che comunque si è consolidata nel tempo (come dichiarato dalla parte ricorrente), sia, ed a maggior ragione, per la gestione del complesso turistico-ricettivo di Montaione, che effettivamente ha realizzato un reddito non rispondente alle sue potenzialità, ma la causa è ascrivibile a fattori oggettivi, come richiesto dalla norma, rispondenti alle operazioni di ristrutturazione ed ampliamento che hanno interessato due dei tre fabbricati destinati all'accoglienza e soggiorno dei turisti; negli anni successivi, come affermato dalla parte contribuente, con l'ultimazione dei lavori, avvenuta proprio nel 2007, la redditività del complesso è aumentata, fino a triplicare i valori dichiarati per l'anno in contestazione; peraltro la società si avvale di dipendenti, aspetto questo che consolida la convinzione di questo Organo del riconoscimento delle finalità imprenditoriali perseguite dall'azienda. L'unica incertezza è ascrivibile alle autovetture intestate alla società per le quali non è riscontrabile una strumentalità funzionale agli scopi perseguiti dalla stessa, beni che arricchiscono certamente la sua consistenza patrimoniale ma che comportano comunque il disconoscimento dei relativi costi di gestione sostenuti e questo per violazione del principio di inerenza.

Le altre osservazioni e richieste sollevate dalle parti seguono la soccombenza.

### **P.Q.M.**

La Commissione accoglie l'appello del contribuente e riforma la sentenza impugnata. Condanna l'Ufficio a rifondere alla parte contribuente le spese di giudizio, liquidate in complessivi €500,00.