



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI GENOVA SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |          |                       |
|--------------------------|-----------|----------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | DELUCCHI  | MARCELLO | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | MARCENARO | EUGENIO  | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | SIMONAZZI | ROBERTO  | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |           |          |                       |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 203/2019  
depositato il 25/02/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE GENOVA

RES-SOC.COMODO 2013  
RES-ALTRO 2013  
RAP 2013

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 203/2019

UDIENZA DEL

13/05/2019 ore 09:00

N°

342

PRONUNCIATA IL  
13 MAG 2019

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

17 MAG 2019

Il Segretario

*Carubice*

## CONCLUSIONI

### Per la ricorrente:

- Chiede a codesta Onorevole Commissione tributaria provinciale di Genova di volere:
- annullare l'atto impugnato per i motivi sopra gradatamente esposti;
  - condannare controparte al rimborso di quanto versato nelle more della presente causa
  - condannare controparte al rimborso delle spese di lite.

### Per l'Agenzia delle entrate:

Voglia l'adita Commissione Tributaria Provinciale di Genova, *contrariis reiectis*,

- in via principale, respingere il ricorso di Parte per i sopraindicati motivi confermando integralmente la pretesa tributaria;
- in ogni caso, condannare la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

*Salvis iuribus.*

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In esito a controlli effettuati nei confronti della s.p.a. (già s.p.a., esercente attività di autotrasporto merci valori preziosi, oggetti e merci per conto terzi e, a partire dal 01/11/2009, quella locazione di beni immobili propri, poi fusa nella predetta; estintasi nel dicembre del 2014 per fusione per incorporazione nella s.r.l.) l'Agenzia delle entrate di Genova riliquidò per l'anno 2013 le imposte IRES e IRAP sulla base di un maggior reddito imponibile determinato a norma dell'art. 30 della L. 724/1994 di € 475.812,58 per la prima imposta e di € 466.312,58 per la seconda; e notificò alla s.r.l., nella quale la predetta si era appunto incorporata, il relativo avviso.

Considerò l'Agenzia che la società in detta annualità doveva essere considerata in perdita sistematica ai sensi dell'articolo 2, comma 36 *decies* e ss. del D.L. n. 138 del 2011 poichè nei tre periodi di imposta consecutivi precedenti al 2013, aveva presentato dichiarazioni in perdita fiscale; che le istanze di interpello per ottenere la disapplicazione della normativa delle società di comodo ed in perdita sistematica erano state dichiarate inammissibili dalla DR Liguria; e che la predetta non aveva impugnato i provvedimenti reiettivi dinnanzi agli organi del contenzioso tributario.

Avverso tale avviso propose ricorso in questa sede la s.r.l., eccependo:

- a) che in relazione al 2012 la società aveva proposto istanza di interpello per ottenere la disapplicazione della disciplina delle società di comodo; che, nel contenzioso avverso il diniego opposto dalla D.R., aveva ottenuto una pronuncia favorevole sia della CTP di Genova che della CTR Liguria; e che sul diritto ad ottenere la disapplicazione si era formato il giudicato per mancata impugnazione;



b) che le ragioni addotte nell'interpello del 2012 erano sostanzialmente identiche a quelle che nel 2013 avevano giustificato le perdite ed il mancato conseguimento dei ricavi minimi di legge;

c) che, in base a conformi provvedimenti emessi dall'Agenzia, non vi era ragione per presentare ulteriori istanze per le società che avessero ottenuto l'accoglimento per l'annualità precedente e la situazione posta a base non avesse subito mutamento;

d) che quindi la società non avrebbe dovuto presentare alcunchè per l'esercizio in contestazione.

Relativamente alle due istanze comunque presentate per il 2013 contestò di aver mai ricevuto risposta alcuna da parte dell'Ufficio; e che quindi essa non era stata posta in grado di attivarsi in contenzioso. In ogni caso – rilevò – ogni impugnativa doveva considerarsi una mera facoltà e non obbligo dalla cui omissione non poteva derivare alcuna conseguenza pregiudizievole per il contribuente (come del resto precisato dalla stessa Agenzia nella circolare 14 giugno 2010, n. 32/E).

Nel merito osservò che l'Ufficio non aveva affatto valutato le circostanze addotte. Il proprio patrimonio immobiliare era composto quasi esclusivamente da fabbricati che erano stati costruiti o acquisiti per lo svolgimento delle attività di trasporto valori, conta del denaro e vigilanza privata svolte dalle precedenti società; ed erano stati così utilizzati fino alla progressiva dismissione dei rami di attività non più confacenti alla nuova realtà economica. L'unica unità immobiliare a destinazione residenziale era costituita da un appartamento, inserito all'interno degli immobili a destinazione produttiva di in passato concesso in utilizzo ai dipendenti o agli amministratori della Società, che non poteva essere locato o venduto autonomamente rispetto al fabbricato Industriale cui era annesso.

Essa – aggiunse – non deteneva alcun bene assegnato in godimento privato ai soci o ai loro familiari; la natura strumentale degli immobili escludeva ogni interesse in capo ai soci nel mantenerli all'interno di un preteso schermo societario per finalità di mero godimento; la S.p.A. aveva svolto effettivamente attività economica di gestione immobiliare; e la perdita fiscale generata nell'esercizio 2013, così come negli esercizi precedenti, era dovuta alla mancanza di ricavi determinata dal gran numero di immobili sfitti.

D'altro canto – rilevò – la Società aveva conferito mandati ad Agenzie Immobiliari per la loro locazione o la loro vendita; ma l'effetto concomitante di svariati fattori endogeni ed esogeni (fra i quali la specificità dei fabbricati aziendali, la crisi economica generale e lo stallo paralizzante del mercato immobiliare), avevano impedito di affittarli congruamente o di cederli. E per evitare di trovarsi tutti i locali sfitti erano state accettate le richieste di forte riduzione dei canoni avanzate dai conduttori, sì da coprire almeno gli oneri tributari crescenti derivanti della fiscalità locale sugli immobili.

L' Ufficio, nel costituirsi, contestò le opposte pretese delle quali chiese il rigetto denunciandone l'infondatezza.



Ribadito che la società non aveva impugnato le decisioni di inammissibilità delle due istanze di interpello disapplicative, ad essa regolarmente partecipate a mezzo pec, e che quindi costei avrebbe dovuto determinare il reddito prodotto nel 2013 ai sensi dell'art. 30 della L. 724/1994, rilevò che i fattori negativi enunciati da controparte non risultavano esser stati adeguatamente dimostrati. In particolare non risultavano sufficientemente comprovati i tentativi di vendita e di locazione degli immobili, nè la volontà di comprimere i costi di gestione; nè appariva sufficiente il richiamo alla generica situazione di crisi che aveva colpito il settore immobiliare.

All'udienza odierna, uditi i rappresentanti delle parti, la presente vertenza è stata trattenuta in decisione e definita come da dispositivo.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. – E' vero, come risulta dalla documentazione versata in atti, che la società ..... – proprietaria all'epoca degli immobili di cui è processo – aveva prodotto due istanze di disapplicazione delle normative riguardanti le società non operative ed in perdita sistematica per l'annualità 2013; ed è altrettanto vero che dette istanze erano state dichiarate inammissibili dalla Direzione regionale della Liguria con provvedimenti comunicati via pec dell'istante (procedura perfettamente legittima nei confronti di società, obbligate alla tenuta da un indirizzo di posta elettronica certificato) senza che l'interessata avesse provveduto alle relative impugnazioni.

Ma è altrettanto vero che nessuna conseguenza negativa può conseguire da tale omissione.

La più recente giurisprudenza della S.C. – dalla quale la Commissione non ravvisa motivo alcuno per discostarsi – ha infatti precisato che la procedura di interpello costituisce una facoltà che consente al contribuente di conseguire (in caso di risposta positiva dell'Ufficio) una certezza nei rapporti con la Amministrazione; ma che l'utilizzo di tale strumento non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a suo carico dalle disposizioni anti-elusive. E' quindi sempre consentito al contribuente fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno (cfr. Cass. 15 luglio 2014, n. 16183; per la giurisprudenza più recente cfr. Cass. 6 ottobre 2017, n. 23469; Cass. 15 febbraio 2018).

Da quanto precede consegue pertanto l'irrelevanza della mancata impugnazione dei provvedimenti di inammissibilità della Direzione Regionale (il cui contenuto sembrerebbe più propriamente di rigetto nel merito che di presa d'atto di un ostacolo al loro esame) posto che alla società non era per ciò solo inibita la possibilità di dimostrare in sede contenziosa il proprio diritto di ottenere la disapplicazione della normativa antielusiva di che trattasi.

2. - Parimenti infondata è la pretesa della ricorrente di far valere per il 2013 il giudicato formatosi sulla istanza di disapplicazione della disciplina delle società di comodo formulata nel 2012; istanza il cui rigetto da parte della Direzione regionale era stato dichiarato illegittimo sia da questa CTP che dalla CTR della Liguria, con sentenza passata in giudicato.

E' infatti noto - come del resto riconosciuto dalla stessa ricorrente - che tale efficacia deve ritenersi limitata a una singola annualità in quanto nel sistema tributario ogni anno fiscale mantiene la propria sostanziale autonomia rispetta gli altri e comporta la costituzione tra contribuente e fisco di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi agli anni precedenti e successivi (Cass. 30 maggio 2003, n. 8709; Cass. 22 febbraio 2005, n. 3551; Cass. 24 novembre 2004, n. 22197; Cass. 21 novembre 2001, n. 14702).

Né vale invocare il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (n. 23681 del 14 febbraio 2008); che ha effettivamente escluso dall'onere di presentare una nuova istanza di interpello le società che avessero ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta, peraltro sulla base di circostanze oggettive indicate nell'istanza che non avessero subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. E' infatti chiaro che l'esclusione opera solo se ed in caso di permanenza delle predette circostanze anche nell'annualità successiva; ma proprio la necessità di indagare sulla loro immodificabilità esclude che possa riconoscersi al giudicato una forza automaticamente espansiva.

Nondimeno, se non può discutersi di un vero e proprio *giudicato*, le motivazioni di accoglimento - che saranno esaminate nel paragrafo seguente - pur riferite al 2012 potranno essere utilizzate se ed in quanto coerenti con il quadro di riferimento dell'annualità in controversia.

3. - Detto questo il ricorso è nel merito fondato.

Attraverso la disciplina delle società di comodo, di cui alla L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, nelle parti che qui rilevano, a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35, comma 15 (convertito in L. n. 248 del 2006, poi più volte ulteriormente modificata),

e attraverso la disciplina delle società in perdita sistematica di cui all'art. 2 comma 36 *decies* e 36 *undecies* del d.l. 138/11 il legislatore ha inteso disincentivare il fenomeno dell'uso improprio dello strumento societario, utilizzato come involucro per raggiungere scopi, anche di risparmio fiscale, diversi da quelli previsti dal legislatore (cosiddette società senza impresa, o di mero godimento, e quindi "di comodo").

In quei casi il meccanismo di deterrenza prevede la fissazione di un livello minimo di ricavi e proventi correlato al valore di determinati beni patrimoniali, il cui mancato raggiungimento costituisce elemento sintomatico della natura non operativa della società, con conseguente presunzione di un reddito minimo, stabilito in base a coefficienti medi di redditività dei detti elementi patrimoniali di bilancio.

Spetta al contribuente fornire la prova contraria, dimostrando l'esistenza di "oggettive situazioni di carattere straordinario", specifiche e indipendenti dalla sua volontà, che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto (prova che deve essere fornita anche nell'ipotesi – quale quella in esame – di società in perdita sistematica); impossibilità che, come precisato dalla giurisprudenza della S.C., va intesa non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni del mercato (così Cass. 28 febbraio 2017, n. 5080; Cass. n. 21358/2015).

Ritiene il Collegio che la ricorrente abbia assolto al proprio onere probatorio; e che quindi sia stata fornita la prova della sussistenza di dette evenienze tali da rendere inapplicabile la normativa sulle società non operative e segnatamente la normativa per le società in perdita sistematica.

Risulta infatti, dalle allegazioni della società non espressamente contestate dalla ricorrente (da aversi quindi per riconosciute ai sensi dell'art. 115 c.p.c.) che la Società dalla costituzione (1978) al 30/6/2008 aveva svolto attività di vigilanza, trasporto valori e conta del denaro nelle provincie di

Tali attività, in molti casi, si svolgevano con l'ausilio di immobili di proprietà opportunamente adattati o costruiti direttamente per la particolarità del lavoro svolto (presenza in alcuni di *caveaux* per la custodia e la conta del danaro; in altri di spazi per l'accesso di mezzi per il carico e scarico di valori con blindatura delle strutture e predisposizione di impianti specifici e costosi).

Risulta ancora che negli anni dal 2005 al 2008, la Società ha progressivamente ceduto i vari rami d'azienda, e con atto di conferimento del 30 giugno 2008, ha dismesso l'ultimo ramo relativo all'attività di vigilanza conta e trasporto valori. Tutti gli immobili dove queste venivano svolte sono stati mantenuti in proprietà e concessi in locazione ai soggetti che non hanno manifestato interesse al loro acquisto.

La società ha quindi trasformato il proprio *core business*; e, a seguito delle mutate esigenze di mercato, ha iniziato a svolgere la nuova attività attraverso la S.p.A. vera e propria società di gestione immobiliare che concedeva in locazione immobili propri.

Senonchè il patrimonio (costituito da immobili siti in

I ) era costituito da fabbricati aventi una particolare struttura idonea alle originarie esigenze iperattive, ma non più in linea con la nuova realtà economica; ed inadatti ad una locazione e/o vendita sul mercato se non previ ingenti lavori di riattamento.

Di ciò del resto avevano dato atto sia questa CTP che la CTR figure nelle sentenze riferite al 2012 con le quali era stata accolta l'istanza di disapplicazione formulata dalla ricorrente.

Ancorchè le decisioni abbiano fatto riferimento ad un anno diverso da quello in esame alcuni dei motivi addotti in quella sede, per la loro intuibile protrazione nel tempo, possono essere utilizzati per giustificare il cattivo andamento dell'annualità successiva. Si intende fare riferimento ad alcuni passaggi che avevano indotto ad accogliere il ricorso quali il momento di forte contrattura del mercato e la particolare tipologia delle unità immobiliari

*che le rende difficilmente ricollocabili sul mercato a meno di notevoli trasformazioni e il crollo dei valori del mercato immobiliare che ha determinato la gravissima crisi del settore.*

Risultano quindi elementi da cui trarre la verosimiglianza e permanenza nel tempo di tali elementi negativi; e per converso non condivisibili le ragioni ostative frapposte dall'Agenzia.

Costituisce fatto notorio, che non abbisogna di particolare dimostrazione probatoria, il rilievo che all'epoca il mercato immobiliare fosse praticamente fermo con prezzi in costante discesa, specie relativamente ad immobili di particolare struttura quali quelli in esame.

Risulta poi dimostrato che la società conferì per alcuni di essi mandato a vendere ad alcune società di intermediazione a dimostrazione dell'intento di voler dismettere il compendio. Il fatto che alcuni mandati fossero risalenti al 2008 non svaluta la circostanza che tentativi di vendita ci siano stati; ed anzi avvalorava l'ipotesi che l'infruttuoso reperimento di possibili acquirenti rendesse inutile un loro rinnovo (senza considerare che incarichi mediatori possono essere conferiti anche in forma orale).

Non contestata è, come sopra visto, la particolare caratteristica degli immobili; che abbisognavano di notevoli interventi strutturali per adeguarli alle condizioni di mercato. Detti interventi, poi, non solo sarebbero stati particolarmente onerosi ma avrebbero imposto un cambio d'uso soggetto ad autorizzazioni di difficile concessione in presenza di vincoli urbanistici.

Risulta altresì che se vari immobili erano sfitti, altri risultavano locati a canoni inferiori a quelli di mercato. Se si considera la loro ubicazione, caratteristica e struttura, unitamente al fatto che la società sopportava spese tipiche di una vera e propria organizzazione societaria per il funzionamento degli organi sociali (compensi per i componenti del consiglio di amministrazione, del collegio sindacale e gli oneri fiscali afferenti le unità immobiliari) non si vede quale vantaggio avrebbero potuto avere i soci nel creare un ente-schermo per nascondere una proprietà che, quanto meno allo stato, si è rivelata priva non solo di un consistente beneficio economico ma anche di uno sfruttamento personale.

Da quanto precede risultano quindi giustificate da circostanze oggettive di carattere straordinario ed indipendenti dalla volontà della compagine sociale le perdite sistematiche subite dalla società nel triennio di riferimento. L'avviso di accertamento che determinò il reddito minimo imponibile applicando i parametri di cui all'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 per le società di comodo dovrà quindi essere dichiarato illegittimo e conseguentemente annullato con ogni conseguenza.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo,

**P.Q.M.**

Dichiara illegittimo e conseguentemente annulla l'avviso di accertamento impugnato;

Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese di giudizio sostenute dalla società ricorrente, liquidate in complessivi € 9.000 (compenso € 8.500, spese € 500) oltre accessori di legge.

Genova, 13 maggio 2019

**IL PRESIDENTE ESTENSORE**  
**(Dott. Marcello DELUCCHI)**



21 MAG 2019