

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

Lo scambio di informazioni tra la Svizzera, il Principato di Monaco, il Liechtenstein e l'Agenzia delle entrate italiana
(Avv. Andrea Mifsud e avv. Asa Peronace) pag. 173

L'abuso del diritto nel *family buy out*
(Dott. Eugenio Romita e avv. Giorgio Vaselli) pag. 178

Le *holding* nella giurisprudenza della Corte di Giustizia
(Dott. Luca Rossi e dott. Marina Ampolilla) pag. 189

La detraibilità (e rimborsabilità) dell'IVA sulle spese sostenute da *start-up* in assenza di operazioni attive per insuccesso del progetto imprenditoriale di investimento
(Dott. Marco Gallea e dott. Marco Peirolo) pag. 200

Procedimento - Giudizio avanti le Commissioni - Rappresentanza e difesa dell'Agenzia delle entrate-Riscossione - Patrocinio autorizzato da parte dell'Avvocatura dello Stato e avvalimento di avvocati del libero foro - Riforma di cui al D.L. n. 193/2016 - Facoltà di avvalersi dell'Avvocatura dello Stato nei casi previsti come ad essa riservati dalla convenzione intervenuta tra le parti, e facoltà di avvalersi di avvocati del libero foro senza bisogno di formalità, né della delibera prevista dall'art. 43, quarto comma, del R.D. n. 1611/1933, in tutti gli altri casi e in quelli in cui l'Avvocatura erariale non sia disponibile ad assumere il patrocinio - Sussistono - Individuazione e disciplina delle varie fattispecie suscettibili di delinearsi
(Corte di Cassazione, sez. un., 19 novembre 2019, n. 30008 con nota di Valdo Azzoni) pag. 221

Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Giudizio di rinvio - Costituisce una fase rescissoria con *thema decidendum* perimetrato dalla sentenza rescindente della Corte di Cassazione - Obbligo del giudice del rinvio di applicare il principio di diritto enunciato nel provvedimento che ha cassato la sentenza - Sussiste - Successivo mutamento dell'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione - Necessità di applicare il principio di diritto espresso dal nuovo orientamento - Consegue
(Commissione reg. della Lombardia 2 maggio 2019, n. 1926 con nota di Bruno Aiudi) pag. 234

IRES - Società di comodo - Test di operatività ex art. 30 della legge n. 724/1994 - Immobili destinati alla vendita - Definizione secondo il principio contabile OIC 16 - Esclusione di un immobile prontamente vendibile alle condizioni attuali dalle immobilizzazioni dello stato patrimoniale e riclassificazione in un'apposita voce dell'attivo circolante - Legittimità - Esclusione dell'immobile dal test di operatività - Consegue
(Commissione prov. di Reggio Emilia 14 ottobre 2019, n. 220 con nota di Giuseppe Verna e Stefano Verna) pag. 244

dal 1933 al servizio dei contribuenti

3

15 - 2 - 2020

anno ottantasettesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

Edizioni Bollettino Tributario - Via Luciano Manara, 1 - 20122 Milano

sariamente" precedere l'iscrizione di ipoteca, la Suprema Corte ha altresì precisato che al giudice tributario non è precluso di verificare, laddove il debitore abbia comunque eccepito la sua omissione, se nel caso concreto siano stati o meno applicati i principi che impongono, anche nella materia che ci occupa, il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale.

È stato in tal senso osservato, infatti, che le Sezioni Unite hanno «*implicitamente riconosciuto che spetta al giudice qualificare giuridicamente la tesi del contribuente, che ha comunque dedotto la nullità della iscrizione di ipoteca a causa della mancata instaurazione del contraddittorio; e non assume rilievo la circostanza che sia stata invocata una norma in concreto non applicabile, dovendo il giudice dare adeguata veste giuridica ai fatti, utilizzando la normativa che ad essi si attaglia*» (così Cass., sez. trib., 30 giugno 2016, n. 13407, in *Boll. Trib. On-line*).

Ancora di recente il Supremo Collegio ha ribadito che pur non essendo «*pertinente*» l'invocazione da parte del debitore della «*disposizione di cui all'art. 50, secondo comma, d.P.R. n. 602 del 1973 che non si applica alle iscrizioni ipotecarie, deve tuttavia rilevarsi l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui non ha ritenuto necessario, ai fini della validità della iscrizione, il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale*» (così Cass., sez. trib., 16 novembre 2018, ord. n. 2958, in *Boll. Trib. On-line*).

L'annotata, com'è evidente, dà continuità ad un orientamento ormai *granitico*.

IRES - Società di comodo - Test di operatività ex art. 30 della legge n. 724/1994 - Immobili destinati alla vendita - Definizione secondo il principio contabile OIC 16 - Esclusione di un immobile prontamente vendibile alle condizioni attuali dalle immobilizzazioni dello stato patrimoniale e riclassificazione in un'apposita voce dell'attivo circolante - Legittimità - Esclusione dell'immobile dal test di operatività - Conseguenze.

Allorché una società decida di destinare alla vendita un proprio immobile e, pertanto, provveda a riclassificarlo nello stato patrimoniale del bilancio togliendolo dalle immobilizzazioni per iscriverlo in un'apposita voce dell'attivo circolante, sussistendo tutte le condizioni richieste dal principio contabile OIC 16, ovvero la vendibilità alle condizioni attuali che non richiedono modifiche tali da differirne l'alienazione e l'alta probabilità di vendita alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato, l'immobile non partecipa legittimamente alla formazione dei ricavi presunti sulla base del c.d. test di operatività di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ai fini dell'individuazione delle società ed enti c.d. di comodo o non operativi.

[Commissione trib. provinciale di Reggio Emilia, sez. II (Pres. e rel. Montanari), 14 ottobre 2019, sent. n. 220, ric. Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Reggio Emilia]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - 1. XX «*esercente l'attività di locazione di immobili propri e sublocazione*» ricorre nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso avviso di accertamento emesso per l'anno

di imposta 2013 ai fini ires, irap, relative imposte sostitutive ed addizionali, sanzioni ed interessi; valore della controversia € 102.286,00; assume l'Agenzia, nell'atto impugnato, che la Ricorrente, proprietaria di un complesso immobiliare di «*notevole pregio*», concretizzantesi in una villa d'epoca con piscina, non abbia rispettato la normative sulle c.d. «*società di comodo*» di cui all'art. 30 L. 724/1994, posto che, dal controllo del c.d. «*test di operatività*», risulterebbe che il suddetto immobile non avrebbe «*partecipato*» alla formazione dei c.d. «*ricavi presunti*» essendo, lo stesso, stato iscritto, «*maliziosamente*», tra le rimanenze finali e non tra le immobilizzazioni; infatti, secondo l'Agenzia «*l'iscrizione in bilancio tra le rimanenze finali e non tra le immobilizzazioni è da ritenersi un mero artificio contabile finalizzato all'aggiramento in toto della normativa sulle società di comodo, poiché tale circostanza determina l'esclusione dell'immobile in questione dal test di operatività*»; quanto sopra sarebbe comprovato dal fatto che: * se pur tale immobile sia stato considerato, fin dal 2012, a tutte gli effetti una rimanenza e, dunque, ontologicamente, destinato fin da allora, alla vendita, sia stato ceduto, solo nel 2017, a ristrutturazione completata, al «*dominus*», nonché amministratore della Ricorrente, sig. XX: ** presso lo stesso risultavano attive utenze gas, acqua, luce, nonché funzionante un ascensore e risultava, ivi, residente un'assistente dello Stesso presso il Suo studio professionale; *** i lavori di ristrutturazione dell'immobile risultavano terminati, secondo quanto attestato dall'ufficio tecnico comunale, in data 15/05/2009 sulla base di un «*titolo abilitativo*» scadente in data 26/07/2009; la Ricorrente, con grave introdotto e memoria aggiunta, deduce l'illegittimità dell'atto impugnato posto che la compilazione del c.d. «*test di operatività*» sarebbe avvenuta correttamente nel rispetto dei principi contabili che sovrintendono alla redazione del bilancio d'esercizio; in particolare, la classificazione dell'immobile *de quo* tra le rimanenze sarebbe stata necessitata dal rispetto del principio contabile OIC 16 che prevede(va) debbano essere iscritti tra le immobilizzazioni dei beni che si ipotizza abbiano un'utilità economica che vada oltre l'esercizio; infatti, posto che l'immobile era stato acquistato con il fine, una volta ristrutturato, di locarlo a istituzioni, banche, enti di ricerca ..., quale sede di rappresentanza, lo stesso, per l'appunto, era stato iscritto tra le immobilizzazioni materiali ma, una volta constatato che l'ipotesi tardava a concretizzarsi, stante la nota crisi finanziaria internazionale, indotta dai c.d. «*subprimes*», sempre nel rispetto del suddetto principio contabile, era stato riclassificato nell'attivo circolante già a far tempo dal 2012, con l'intenzione di alienarlo quanto prima; quanto poi agli assunti che: * presso l'immobile sarebbero state attive utenze, gas, luce, acqua, le stesse erano, per l'appunto, funzionali alla ristrutturazione ed alla conservazione del fabbricato che vantava affreschi, decorazioni e travi in legno centenarie; ** vi sarebbe stata residente un'assistente di studio del «*dominus*», produce dichiarazione della Stessa attestante la sua diversa residenza, *** i lavori di ristrutturazione sarebbero terminati in data 26/07/2009, la Ricorrente deduce

che questa data si riferirebbe alla scadenza della prima concessione edilizia, cui ne sarebbe, poi, seguita un'altra, specificatamente, per la realizzazione della piscina, e che i lavori di ristrutturazione si sarebbero conclusi solo nel 2017, come da dichiarazioni del tecnico di fiducia; da ultimo evidenzia come, nonostante vari incarichi a professionisti del settore ed a società di intermediazione immobiliare, stante la persistenza della crisi immobiliare, lo stesso sia rimasto, per lungo tempo, invenduto ed, alla fine, il "dominus" della società si sia risolto ad acquistarlo personalmente per "liberare" la Ricorrente da una situazione di "stand-by"; chiede, infine, in accoglimento del ricorso, l'annullamento dell'atto impugnato, vinte le spese; l'intimata Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni con cui, riprendendo le motivazioni dell'atto impugnato, ribadisce la legittimità del suo operato, in particolare ricordando come, da certificazione dell'ufficio tecnico comunale, risulti provato, appunto, che i lavori di ristrutturazione fossero già terminati a luglio 2009; chiede, infine, il rigetto del ricorso: vinte le spese; all'udienza dibattimentale le Parti si riportano alle loro deduzioni scritte.

MOTIVI DELLA DECISIONE – 2. La materia del contendere si sostanzia nel dare risposta al quesito se, legittimamente, per l'anno d'imposta in giudizio, la Ricorrente abbia riclassificato l'immobile nell'attivo circolante, togliendolo dalle immobilizzazioni o se, al contrario, la riclassificazione sia stata "maliziosa", onde fare in modo che lo stesso non partecipasse alla formazione dei c.d. "ricavi presunti" secondo il c.d. "test di operatività" di cui all'art. 30 cit.; il principio contabile OIC 16, nella redazione vigente *ratione temporis*, poi implementata dall'esercizio 2016, prevede, per la parte che qui interessa, che "DEFINIZIONI 4. Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente della società. Il riferirsi a fattori e condizioni durature non è caratteristica intrinseca ai beni come tali, bensì alla loro destinazione. Esse sono normalmente impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti della società. 5. Sono immobilizzazioni materiali i beni che hanno le caratteristiche di seguito riportate: a) sono beni che hanno un'utilità pluriennale e quindi possono concorrere alla formazione del risultato economico e dalla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi; b) ... c) l'uso durevole delle immobilizzazioni materiali presuppone l'esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio; esse incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che si prevede saranno resi durante la loro vita utile ..."; e ancora; "CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI 19. Le immobilizzazioni materiali che la società decide di destinare alla vendita sono classificate separatamente dalle immobilizzazioni materiali, ossia in un'apposita voce dell'attivo circolante. Tale riclassifica è effettuata se sussistono i seguenti requisiti: – le immobilizzazioni sono vendibili alle loro condizioni attuali o non richiedono

modifiche tali da differirne l'alienazione; – la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato; – l'operazione dovrebbe concludersi nel breve termine."; dagli atti di causa emerge che: * i lavori di ristrutturazione dell'immobile erano terminati in data 15/05/2009 come da CEA (Certificato di Agibilità Edilizia ed Agibilità), tardiva, presentata dal Comune di Guastalla, in data 18/08/2017, con cui la Ricorrente chiedeva la determinazione della sanzione pecuniaria ridotta, ed in cui è evidenziata la storia edilizia dell'immobile, ** la Stessa sottoscriveva svariati incarichi, finalizzati alla ricerca di acquirenti, con professionisti del settore ed agenzie immobiliari, in data 20/12/2012, 01/05/2013, 01/05/2014; *** l'immobile *de quo* era stato riclassificato nell'attivo circolante già a far tempo dal bilancio d'esercizio 2012 con delibera assembleare del 15/04/2013, in cui l'amministratore della Ricorrente evidenziava i motivi che giustificavano tale scelta; in conclusione può affermarsi che, invero, già a far tempo dall'esercizio 2012, sussistessero tutte le condizioni richieste dal principio contabile per riclassificare l'immobile nell'attivo circolante. In quanto, premesso che, in fatto, l'idea iniziale della locazione "di pregio" non aveva incontrato il favore del mercato ed era stata abbandonata: * l'immobile appariva vendibile nelle sue condizioni "attuali" posto che le opere di ristrutturazione basilari erano state completate già nel 2009 e la realizzazione della piscina appariva come un "must" utile, ma non condizionante, l'ipotizzata vendita; ** erano state messe in opera tutte le azioni commerciali per la sua cessione, come dimostrato dagli incarichi di intermediazione immobiliari, in cui gli incaricati accettavano il prezzo richiesto dalla Ricorrente, facendone presumere una sua congruenza con i valori di mercato; ovviamente gli esiti infruttuosi degli incarichi suddetti non possono condizionare, *ex post* il giudizio sulla correttezza delle scelte "commerciali" e "contabili" della Ricorrente che vanno, al contrario, valutate *ex ante*; in conclusione, dagli atti del fascicolo non emergono elementi per negare la legittimità della scelta della Ricorrente di riclassificare l'immobile *de quo* nell'attivo circolante con conseguente legittima esclusione dello stesso dal conteggio del c.d. test di operatività di cui in narrativa; il ricorso va pertanto accolto con annullamento dell'atto impugnato; sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M. – La Commissione, in accoglimento del ricorso, annulla l'impugnato atto; spese di giudizio compensate.

Le iscrizioni dei beni tra le immobilizzazioni o nel capitale circolante ai fini del test di operatività previsto per le società di comodo

1. Una società, esercente attività di locazione di immobili propri e di sublocazione, aveva acquistato un complesso immobiliare di notevole pregio – costituito da una villa d'epoca con piscina, probabilmente successivamente installata – al fine di locarlo quale sede di rappresentanza a banche, enti di ricerca e simili; i lavori di ristrutturazione, almeno quelli effettuati sulla

base di una prima concessione edilizia, erano terminati a metà del 2009. Nel 2012, constatato che la crisi di mercato non permetteva di realizzare la prefissata finalità, la società decideva di alienare l'immobile suddetto e lo trasferiva nello stato patrimoniale da immobilizzazioni materiali ad attivo circolante.

Nel 2017 l'Agenzia delle entrate di Reggio Emilia accertava per l'anno 2013 "ricavi presunti" ai sensi dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, in quanto la società non aveva rispettato la normativa sulle c.d. "società di comodo" o "non operative"; infatti l'iscrizione in bilancio dell'immobile tra le rimanenze finali e non tra le immobilizzazioni doveva ritenersi «un mero artificio contabile finalizzato all'aggravamento in toto della normativa sulle società di comodo, poiché ... determina l'esclusione dell'immobile dal test di operatività». A sostegno dell'accertamento l'Agenzia delle entrate adduceva che l'immobile era stato venduto solo nel 2017 allo stesso dominus ed amministratore della società, che nell'immobile aveva risieduto un assistente del suo studio professionale e che al medesimo erano intestate utenze, medio tempore attive, di gas, luce ed acqua.

La società ribatteva affermando che aveva conferito, senza successo, diversi incarichi professionali per la vendita a soggetti del settore, che il predetto dominus si era indotto all'acquisto per liberarla da una situazione di stand-by, che l'assistente del dominus aveva risieduto nella villa ma era dotato di comprovata altrà residenza e che il mantenimento delle citate utenze si era reso necessario per la conservazione del fabbricato che vantava affreschi, decorazioni, travi in legno centenarie. Pertanto la riclassificazione a rimanenze era stata legittima nel rispetto del principio contabile OIC 16, che prevede tale iscrizione quando il bene è destinato quanto prima alla vendita.

2. La Commissione reggiana enuclea la domanda oggetto del giudizio demandatole: la riclassificazione dell'immobile nell'attivo circolante è stata operazione "maliziosa" compiuta per fare in modo che lo stesso non partecipasse alla formazione dei c.d. "ricavi presunti" secondo il "test di operatività" previsto dalla normativa sulle società non operative o "di comodo"?

Com'è noto, ai sensi dell'art. 30, primo comma, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, le società si considerano non operative, con riferimento al tema che qui ci interessa, «se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto è inferiore» al 6% del «valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili» (riducibile fino all'1% a seconda della loro classificazione catastale ed ubicazione geografica). Il valore è assunto in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti (secondo comma).

In tali società il reddito IRES ed IRAP (aumentato, quest'ultimo, del costo del lavoro) si presume non inferiore a quello determinato applicando al valore dei beni posseduti nell'esercizio, le percentuali indicate nel terzo comma del citato art. 30 (4,75% sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili). Restano fermi gli ordinari poteri di accertamento cosicché, anche in assenza di determinazione del reddito minimo presunto ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724/1994, l'Ufficio finanziario può procedere alle rettifiche, a norma dell'art. 39, primo comma, lett. b), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, «se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle

imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni» (e, quindi, degli artt. 55 a 66 del TUIR); le rettifiche avvengono apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni di cui al capo II, sezione I, del TUIR (art. 83, primo comma).

3. Esula pertanto dai poteri dell'Agenzia delle entrate accertare e sindacare la disapplicazione di norme non tributarie, che non siano richiamate nella determinazione della materia imponible.

Si deve parlare in proposito di carenza di potere per materia; gli accertamenti emessi in carenza di tale potere sono viziati da incompetenza assoluta. Le norme contenute in leggi non tributarie possono essere utilizzate per accertare violazioni di norme tributarie, ma non quali violazioni a sé stanti. Il giudice, investito della fondatezza di tale sindacato, dovrebbe, a nostro parere, rilevare d'ufficio la propria incompetenza per materia ai sensi dell'art. 38 c.p.c. e dell'art. 5 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Orbene l'art. 30 della legge n. 724/1994, al secondo comma, stabilisce che i ricavi e i proventi nonché il valore delle immobilizzazioni siano assunti in base alle risultanze d'esercizio e quindi, rispettivamente, sulla base delle risultanze del conto economico e dello stato patrimoniale, e al terzo comma non contempla rettifiche a dette risultanze, con riferimento a classificazioni e valutazioni, se non quelle previste dai citati artt. 56-66 e 81-116 del TUIR, con un'eccezione che caratterizza le società di comodo: il reddito imponible non può essere inferiore a quello determinato applicando determinate percentuali ai valori delle immobilizzazioni risultanti dallo stato patrimoniale e valorizzate ai sensi del richiamato art. 110 del TUIR.

Invero la circolare 15 maggio 1997, n. 137/E (1), sostiene al par. 12.6 che il potere di accertamento dell'Ufficio finanziario può comportare sia la rettifica di classificazione sia quella dei valori che rilevano secondo criteri dell'art. 76, primo comma (ora art. 110, primo comma), del TUIR; tale affermazione non è però assistita da alcuna motivazione. Allo stesso modo anche la circolare 4 maggio 2007, n. 25/E (2), afferma che «gli immobili iscritti in magazzino (c.d. "immobili merce") ... non rientrano nel test di operatività, ovviamente a condizione che la classificazione tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili» (par. 3.2.2).

4. L'esposizione fin qui condotta, se conduce ad affermare che l'art. 30 della legge n. 724/1994 non consente di rettificare la classificazione operata in bilancio e quindi il trasferimento di beni immobili, in quanto destinati alla vendita, dalle immobilizzazioni al capitale circolante, non comporta per l'Amministrazione finanziaria un'accettazione supina di classificazioni operate per eludere la normativa sulle società di comodo. L'Amministrazione finanziaria ha infatti due vie da percorrere.

In via generale l'Ufficio può ricorrere all'art. 2379, primo comma, c.c., in forza del quale la delibera assembleare, come quella che approva un bilancio redatto in violazione di legge, «può essere impugnata da chiunque vi abbia interesse» per illiceità dell'oggetto, ma l'impugnazione deve essere proposta con atto di citazione avanti al Tribunale (art. 2378 c.c.) e si svolge avanti la sezione specializzata in materia di impresa, con un

rito caratterizzato da garanzie di contraddittorio e da un sistema probatorio diversi, rispetto a quelli previsti nel contenzioso tributario. Appare inoltre insormontabile l'ostacolo rappresentato dall'art. 25 Cost., secondo cui nessuno può essere distolto dal proprio giudice naturale, e quindi neanche la società cui si contesti la veridicità delle risultanze del bilancio (3).

È certamente più probabile e consono alla prassi che l'Amministrazione finanziaria applichi la norma generale antielusiva (art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, *Statuto dei diritti del contribuente*), con effetto dal 1° ottobre 2015 e per le operazioni precedentemente poste in essere, ma non oggetto di accertamento (4), disconoscendo gli effetti della classificazione di un bene da bene strumentale a bene-merce. L'applicazione si giustificerebbe, in un caso come quello qui esaminato, in cui si imputa al contribuente di avere iscritto, "maliziosamente", «con un mero artificio contabile finalizzato all'aggravamento in toto della normativa», le immobilizzazioni fra le rimanenze (5). Solo applicando la norma generale antielusiva, l'Amministrazione finanziaria può far leva sulla mera violazione delle disposizioni civilistiche sul bilancio per dimostrare, attraverso tale violazione, il conseguimento di vantaggi vietati dall'ordinamento tributario.

5. Qualunque sia il mezzo di contestazione scelto, nel merito occorre stabilire quando sia corretto il trasferimento degli immobili dalle immobilizzazioni alle rimanenze.

Non sono sufficienti le indicazioni contenute nel codice civile. Infatti l'art. 2424-bis, primo comma, c.c., avverte che «gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nel tempo devono essere iscritti tra le immobilizzazioni» e lo stesso TUIR si limita a considerare tra le rimanenze i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa o che sono impiegati nella produzione [art. 85, primo comma, lett. a) e b)].

Sovvengono quindi a riguardo, quali norme tecniche d'interpretazione ed integrazione del bilancio, i principi contabili.

L'OIC 16, *Immobilizzazioni materiali*, vigente per i bilanci relativi ad esercizi che hanno inizio il 1° gennaio 2006 fino al 2016, e quindi per quello esaminato dal giudice reggiano, stabilisce:

«Non sono, dunque, immobilizzazioni materiali quegli immobili, quelle macchine e quei mobili e così via che costituiscono oggetto di compravendita da parte dell'impresa ... Beni immobili, ad esempio, che in passato erano destinati alla normale attività produttiva ... potrebbero per sopravvenuta convenienza essere destinati alla vendita. Ne deriva che in conseguenza di una delibera del Consiglio di Amministrazione, i cespiti destinati alla vendita, il cui realizzo è previsto dagli Amministratori nel breve periodo (6), vanno classificati separatamente dalle immobilizzazioni materiali, ossia in una apposita voce del circolante; ... La nota integrativa deve contenere: le ragioni del mutamento di destinazione dei cespiti e del conseguente trasferimento delle voci relative alle immobilizzazioni materiali a quelle relative al circolante, il criterio di valutazione utilizzato, l'eventuale effetto del mutamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio» (7).

Il nuovo OIC 16, in vigore per i bilanci relativi ad esercizi che hanno avuto inizio il 1° gennaio 2017, sostanzialmente sintetizza le statuizioni di quello che precede:

«Le immobilizzazioni materiali che la società decide di

destinare alla vendita sono classificate in un'apposita voce dell'attivo circolante. Tale classifica è effettuata se sussistono i seguenti requisiti:

– le immobilizzazioni sono vendibili alle loro condizioni attuali o non richiedono modifiche tali da differirne l'alienazione;

– la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;

– l'operazione dovrebbe concludersi nel breve termine» (par. 25) (8) (9).

6. I giudici reggiani non sono stati investiti della questione di legittimità dell'Agenzia delle entrate di sindacare la classificazione delle poste di bilancio, bensì solo della correttezza della classificazione. A tale riguardo essi respingono le argomentazioni dell'Agenzia delle entrate che paiono quelle sì "maliziosamente" influenzate dalla volontà di attrarre l'immobile destinato, come risulta dagli atti e dai comportamenti posti in essere dal contribuente, alla vendita, nella categoria delle immobilizzazioni, fonti di ricavi e reddito presunti. La Commissione ricostruisce con puntualità il percorso che ha condotto la società a mutare destinazione all'immobile, a riclassificarlo in bilancio in conformità ed infine a venderlo, non riscontrando alcun motivo per contestare la legittimità delle scelte imprenditoriali, la coerenza delle imputazioni contabili e la veridicità delle prove addotte. Verrebbe da suggerire all'Agenzia delle entrate di lasciare la "malizia" fuori dai contesti tributari e di approssimare i controlli con maggior cura dei fatti, spesso sconosciuti se contrari al successo della tesi erariale, e con minori pregiudizi nei confronti dei contribuenti e delle loro scelte economiche. Certamente l'ingerenza dell'Agenzia delle entrate di sindacare le voci di bilancio, quale base per l'ordinaria attività di accertamento, apre scenari che non possono non destare legittima perplessità.

Dott. Giuseppe Verna – Dott. Stefano Verna

(1) In *Boll. Trib.*, 1997, 863.

(2) In *Boll. Trib.*, 2007, 779.

(3) L'esperienza dell'azione da parte dell'Amministrazione finanziaria avanti le Commissioni tributarie appare invece sostenuta da Cass., sez. trib., 30 luglio 2018, ord. n. 20122, in *Boll. Trib. On-line*, con riferimento al trasferimento di immobili da immobilizzazioni a capitale circolante ai fini della legge n. 724/1994; la Suprema Corte, tuttavia, non affronta il problema della competenza di giurisdizione, né del difetto di competenza per materia da parte delle Commissioni tributarie; per lo stesso orientamento vedasi Cass., sez. trib., 24 agosto 2018, ord. n. 21106, in *Boll. Trib. On-line*, e anche in *Corr. trib.*, 2019, 127, con nota di M. DAMIANI, *Sindacato del fisco sul bilancio e derivazione rafforzata: criticità ed incertezze*.

(4) Le disposizioni di tale articolo hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore dell'art. 1, primo comma, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ovvero dal 1° ottobre 2015, ma si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

(5) Si veda sul tema E. BELLÌ CONTARINI, *Nuove (e meno recenti) disposizioni fiscali di contrasto (anche) per le società ed enti di comodo e loro soci o partecipanti*, in *Boll. Trib.*, 2011, 1614.

(6) Pare evidente che la durata del periodo in cui il bene, posto in vendita, rimane invenduto dipende dalla natura del bene: per esempio, se è un appartamento di piccole o

medie dimensioni sito al centro di una città o, come nel caso esaminato, una villa di particolare pregio.

(7) Così OIC 16 del 13 luglio 2005, par. A.I.e), 8.

(8) Mentre la Comm. trib. prov. di Milano, sez. III, 17 aprile 2018, n. 1679, in *Boll. Trib. On-line*, aveva stabilito che non può essere considerata società di comodo quella che ha provato di avere tentato di vendere o affittare immobili incaricando un'agenzia immobiliare, altra Sezione della medesima Commissione, così Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. I, 29 ottobre 2019, n. 4267, *ivi*, ha inserito nel *test* di operatività immobili classificati per la vendita, atteso che non erano stati venduti in tempi ragionevoli (in specie venduti dopo cinque anni dall'avvenuta classificazione), ma destinati alla locazione. Sull'avverse condizioni di mercato atte a giustificare la disapplicazione della disciplina sulle società di comodo, ved. A. PACE, *Le avverse condizioni del mercato possono giustificare la disapplicazione della discipli-*

na antielusiva sulle c.d. società di comodo, in *Boll. Trib.*, 2017, 898, in nota a Cass., sez. trib., 28 febbraio 2017, n. 5080, *ibidem*, 897.

(9) IFRS 5, *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate*, in vigore per i bilanci relativi ad esercizi che hanno inizio il 1° gennaio 2005 fino al 2018, si differenzia solo là dove integra le statuizioni dell'OIC 16 affermando: «*La Direzione deve essersi impegnata in un programma per la vendita ed avere avviato attività per trovare un acquirente e completare il programma. Il completamento della vendita deve essere normalmente previsto entro un anno*» (par. 8). «*Il termine di un anno può essere esteso se il ritardo è causato da eventi e circostanze fuori del controllo dell'impresa e c'è prova che il programma di vendita non è stato modificato*» (par. 9). «*Le predette attività devono essere descritte nella nota integrativa con le circostanze e i tempi della prevista dismissione*» (par. 38).

Ai sensi della legge 22 aprile 1941, n. 733 sul diritto d'autore, si fa espresso divieto, in particolare ai centri elettronici, di utilizzare per fini economici il materiale redatto dalla rivista.

Autor. Trib. Milano 7-9-1948, n. 439 - Dir. Resp. Carlo Salvatore - Pubblicità inf. 50% - Tip.Le.Co. - (PC)

Questo fascicolo è stato chiuso in tipografia il 17-2-2020 - Il precedente fascicolo n. 2/2020 è stato spedito il 31-1-2020