



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N° 2110/10

UDIENZA DEL

10/11/2010

ore 14:30

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI TORINO

SEZIONE 14

SENTENZA

N°

5/14/11

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------------|------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | FASSIO | FRANCESCO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | FORNERON | ELIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | PALMAS | LITA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

PRONUNCIATA IL:

10 NOV. 2010

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

18 GEN. 2011

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 2110/10
depositato il 31/05/2010

- avverso IST.DISAPPL.901 n° 2010/18117 ASSENTE CANONI
contro DIREZIONE REGIONALE PIEMONTE UFFICIO CONTENZIOSO



Il Segretario

Assistente Tributario
Caterina CREACO

proposto dal ricorrente:

ANNI SERENI SRL
CORSO VIRGINIA MARINI N.103 15100 ALESSANDRIA AL

difeso da:

COMASCHI ELENA GABRIELLA
CORSO VIRGINIA MARINI 103 15100 ALESSANDRIA AL

difeso da:

MALVEZZI ROBERTO
CORSO VIRGINIA MARINI 103 15100 ALESSANDRIA AL

terzi chiamati in causa:

AG.ENT. DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ALESSANDRIA
PIAZZA TURATI, 4 15100 ALESSANDRIA AL

RITENUTO IN FATTO

Oggetto del ricorso è il provvedimento emesso dalla Direzione regionale delle entrate del Piemonte e notificato il 25 marzo 2010, di rigetto dell'istanza di disapplicazione della norma contenuta nell'art.30 della L. 724/1994.

Sono state convenute in giudizio l'Agenzia delle entrate, Direzione regionale del Piemonte di Torino, che ha emesso l'atto oggetto di impugnazione, e l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Alessandria, ove ha la sede la società ricorrente.

Parte ricorrente descrive i fatti che hanno motivato la presentazione dell'istanza: la società istante ha per oggetto la costruzione e la gestione di strutture socio assistenziali, con annesso attività di bar e ristoranti e, anche, la locazione delle predette strutture.

Nel caso specifico ha ultimato la costruzione di un complesso immobiliare nel 2005 e ha poi concluso nel mese di luglio 2009, un contratto di locazione con una società per la durata di nove anni, con la condizione che per l'anno 2009 non vi fosse alcun canone di affitto, considerate le non favorevoli condizioni di mercato, e con canoni successivi come da contratto.

In conseguenza di ciò ha presentato, in data 10/2/2010, un'istanza ai sensi dell'art.37-bis, comma 8, del D.P.R. 600/73, di disapplicazione della presunzione di non operatività prevista dall'art.30 della L. 724/1994 relativamente all'anno 2009 agli effetti dell'Ires, dell'Irap e dell'IVA, poiché si è trovata in presenza di situazioni di carattere oggettivo che, di fatto, hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito presumibili secondo la citata normativa. Il provvedimento è stato rigettato e nel ricorso espone quanto segue:

1. Afferma la competenza di questa Commissione tributaria provinciale a trattare la presente vertenza, in quanto l'atto di rigetto è stato emesso dalla Direzione regionale delle entrate del Piemonte.
2. Sostiene l'impugnabilità del provvedimento di rigetto dell'istanza d'interpello. Premette che l'elenco degli atti impugnabili, di cui all'art.19 del D.Lgs. 546/92, non è tassativo, essendo di competenza del giudice tributario tutte le controversie relative ad "atti aventi a oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati", come dispone l'art.2 del D.Lgs. 546/92, nonché la cognizione "di ogni altra questione da cui dipenda la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione", come dispone il terzo comma del citato art.2. Tutti gli atti quindi, tipici e atipici, vengono attratti nella sfera di competenza del Giudice tributario e il provvedimento di rigetto è atto impugnabile, poiché immediatamente capace di incidere sulla posizione giuridica del contribuente. Si è ormai confermato un orientamento dottrinale e giurisprudenziale tale da affermare l'impugnabilità del provvedimento di diniego. Cita sentenze di Cassazione n. 23731/ 2004 di accoglimento di ricorso presentato contro il rigetto dell'istanza disapplicativa e le sent. 7388/2007 e 16776/2005, in merito all'accoglimento dell'istanza di autotutela tra gli atti impugnabili.
3. Espone le condizioni oggettive di disapplicazione della disciplina sulle società non operative. La descrizione prende in considerazione i fatti che hanno causato, nell'anno 2009 in esame, e in quelli

precedenti, un non normale svolgimento dell'attività, per la difficile identificazione del gestore dell'attività. Solo a partire dal mese di luglio 2009 ha potuto concludere un contratto di locazione del complesso immobiliare con una società, della durata di nove anni, con un canone pari a zero nel 2009 e con canoni poi fissati per gli anni successivi: per l'anno 2009 non ha percepito alcun canone e quindi non poteva superare le soglie di ricavi stabiliti presuntivamente dalla legge 724/1994. Lo stesso Ministero delle finanze, con circ. 48/1997, ha ammesso che i soggetti che non si trovano in normale svolgimento dell'attività sono esclusi dalla disciplina delle società non operative, condizione che si è verificata nel proprio caso, trattandosi del primo anno di attività; lamenta che la Direzione regionale non ha tenuto conto delle argomentazioni fornite e della documentazione prodotta e non ha motivato il proprio provvedimento di diniego. Illustra ancora e documenta le ragioni a supporto della propria richiesta.

4. Insta poi per la disapplicazione dell'art. 30, L. 724/1994, che viola il presupposto fondamentale dell'imposizione tributaria sancita dall' art.72 del vigente D.P.R. 917/86. E' chiaramente lesivo, sostiene, il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, richiedendo la normativa che attiene l'imposta sul reddito delle società -art. 72 del D.P.R. 917/86- che vi sia un effettivo reddito imponibile su cui attuare il prelievo tributario.
5. Sostiene, infine, l'illegittimità dell'art.30, comma 1, lett. a), b e c) e del comma 3, L.724/1994, in relazione agli articoli 24 e 53 della Costituzione.

Richiede che sia annullato il provvedimento di rigetto emesso dalla Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte circa la disapplicazione della presunzione di non operatività prevista dall'art.30 della legge 724/1994. Con vittoria di spese, diritti, onorari, IVA e CPA.

Si è costituita in giudizio la Direzione provinciale di Alessandria dell'Agenzia delle entrate che, in via preliminare e pregiudiziale afferma la propria assenza di legittimazione passiva in relazione al presente giudizio. Il provvedimento di diniego, infatti, è stato emesso dalla Direzione regionale del Piemonte dell'Agenzia delle entrate, che è l'unico soggetto, in virtù di quanto disposto dall'art.10 del D.Lgs. 546/92, ad essere dotato di legittimazione passiva nella presente controversia.

Richiede che, rilevata tale assenza di legittimazione passiva, questa Commissione dichiari l'inammissibilità e/o improcedibilità del ricorso introdotto nei confronti della Direzione provinciale di Alessandria dell'Agenzia delle entrate e provveda a disporre l'estromissione di quest'ultima dal presente giudizio, con condanna della ricorrente società, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 546/92, alla rifusione nei confronti della stessa Direzione provinciale di Alessandria delle spese di giudizio relative alla presente lite.

Si è altresì costituita la Direzione Regionale del Piemonte dell'Agenzia delle entrate, ufficio contenzioso, e nelle proprie controdeduzioni, premette, in merito al punto 1 del ricorso, che nessuna questione si pone circa la competenza territoriale della Commissione provinciale di Torino al cui giudizio sono rimesse "...le controversie proposte nei confronti degli uffici... che hanno sede nella loro circoscrizione..." e tra le quali rientra pertanto anche la presente controversia.

In merito al punto 2 del ricorso in esame, sostiene l'inammissibilità dello stesso per difetto di provvedimento impugnabile, con riferimento all'art.19 del D.Lgs. 54/92.

L'atto impugnato, consistente nel rigetto di un'istanza d'interpello, non solo non rientra tra alcuno degli atti impugnabili elencati al comma 1 dell'art.19 del D.Lgs.546/92, ma nemmeno può ritenersi suscettibile d'impugnazione alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità. Il comma 3 dell'art.19 vieta espressamente l'autonoma impugnabilità di atti diversi da quelli elencati al comma 1 e, quando il legislatore lo ha ritenuto opportuno, ha modificato tale elencazione, introducendone alcuni originariamente non previsti.

Anche a voler conferire all'elencazione di cui all'art.19 una portata non tassativa ma esemplificativa, il rigetto di un'istanza d'interpello non vi può rientrare, come eventualmente potrebbero solo quegli atti che abbiano una pretesa impositiva, il che non si verifica nel caso presente, in cui il diniego non comporta di per sé la formalizzazione di alcuna pretesa tributaria.

Cita sentenze della Corte di cassazione; in particolare la n. 16293/2007, che afferma un principio, ritenuto da parte resistente di portata generale, secondo il quale possono accedere alla giurisdizione tributaria tutti quegli atti che abbiano una pretesa tributaria definita. Anche in merito ad un'istanza d'interpello la Corte di cassazione, con sent. 23031/2007 ha chiarito che le risposte a istanze d'interpello non integrano alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente. Cita ancora numerose altre sentenze di Commissioni tributarie provinciali e regionali, e ne richiama il contenuto, al fine di sostenere l'affermata assoluta prevalenza dell'orientamento di merito favorevole alla tesi che intende sostenere.

Nel merito della disapplicazione della disciplina delle società di comodo, sostiene la fondatezza del parere impugnato, facendo rilevare che le condizioni per richiedere tale disapplicazione, alla luce dei fatti, non sono esistenti, per cui il parere preventivo richiesto dalla società e inoltrato con richiesta ai sensi dell'art.37-bis del D.P.R. 633/72, è stato rilasciato con il rigetto dell'istanza.

Sostiene altresì la resistente Agenzia delle entrate che vi è l'insussistenza della lamentata violazione dell'art.72 del T.U.I.R., da cui consegue la richiesta di disapplicazione dell'art 30 della L. 724/1994; prima di tutto il giudice è chiamato ad applicare la legislazione senza poterla disapplicare al di fuori dei casi previsti dalla legge stessa e, inoltre, la fattispecie in questione è regolata dalla norma che prevede che, qualora vi sia il rigetto dell'istanza di disapplicazione non vi è spazio in giudizio per un ulteriore sindacato, essendo lo stesso rinviato all'eventuale e successivo avviso di accertamento.

Anche la sostenuta incostituzionalità dell'art. 30 L.724/1994, va respinta secondo parte resistente; infatti non sussiste la denunciata duplice presunzione; la presunzione, anche ammettendola come tale, è unica e si esplica mediante la definizione legislativa di un determinato status soggettivo:

Chiede pertanto l'Agenzia delle entrate, Direzione Regionale del Piemonte, che questa Commissione voglia dichiarare inammissibile o comunque infondato il ricorso di parte, con il favore delle spese di giudizio.

Con memoria illustrativa parte ricorrente ribadisce ulteriormente la propria richiesta in ordine all'impugnabilità del provvedimento di rigetto; cita numerose sentenze della Corte di cassazione che ritiene abbiano affermato e confermato la possibilità di impugnare degli atti dell'Amministrazione finanziaria tendenti a regolare un determinato rapporto tributario, anche se gli stessi non contengono una pretesa tributaria simile quella riscontrabile negli atti elencati nell'art.19 in esame (n.7388/2007, istanza di autotutela; n.16293/2007 e n. 21045/2007 avvisi bonari; n.22869/2006 inviti al pagamento; n.18008/2006 diniego di definizione agevolata) e portino a conoscenza del contribuente un ben individuata pretesa tributaria (n.4513/2009 e n.285/2010, provvedimento di revoca di sospensione di una procedura di riscossione; n.11807/2010, preavviso di fermo amministrativo; n.14373/2010, notizia di iscrizione a ruolo; n.15946/2010 e n.724/2010 estratti di ruolo).

Il pregiudizio immediato che il contribuente subisce nel caso in esame, è che rende immediatamente applicabili a suo sfavore le presunzioni tributarie espresse dalla norma antielusiva, con il rischio di successivo accertamento tributario e con l'irrogazione delle sanzioni. Sostiene che quindi il provvedimento di rigetto causi un pregiudizio immediato.

Cita sentenze favorevoli delle Commissioni tributarie regionali di Bari (sez.2 n.71/2010) e provinciale di Lecce (n.479 del 12/11/2009).

Gli effetti che immediatamente si producono, nel caso in esame, sono che il contribuente deve pagare da subito maggiori imposte dirette e non beneficia più del diritto alla detrazione dell'IVA.

Pertanto è da ribadirsi la richiesta, contenuta nel ricorso principale, di legittimità dell'impugnazione del provvedimento di diniego.

Nel merito dell'esistenza delle condizioni oggettive di disapplicazione della disciplina sulle società non operative, descrive ulteriormente le condizioni in cui la società si era trovata a operare e le difficoltà obiettive incontrate nel riuscire a locare il complesso immobiliare e afferma che per tali ragioni la risposta dell'Agenzia delle entrate non può essere accettata; ribadisce quindi la richiesta di annullamento del diniego.

Anche per quanto riguarda la chiamata in causa dell'Agenzia delle entrate, direzione provinciale di Alessandria, ne conferma la ritenuta legittimità, in ragione del fatto che tale amministrazione dispone del potere di emettere avviso di accertamento nei confronti della ricorrente, anche a seguito del diniego opposto dalla D.R.E. di Torino.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione osserva preliminarmente che non si rende necessaria una pronuncia in merito alla competenza di questa Commissione tributaria provinciale, considerate le conclusioni della stessa parte ricorrente e rilevato che non vi è motivo di contendere sul punto.

Sempre in via preliminare in merito alla competenza della costituita Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Alessandria, la Commissione, in considerazione del fatto che il provvedimento impugnato è stato correttamente emesso dalla competente Direzione regionale del Piemonte dell'Agenzia delle entrate,

dichiara che lo stesso va impugnato solo nei confronti di quest'ultima. L'Agenzia delle entrate di Alessandria potrà, eventualmente, essere chiamata in causa nel caso in cui la ricorrente società, che ha la sede in Alessandria, provveda ad emettere nei suoi confronti un atto impugnabile cui la società stessa potrà ritenere di proporre opposizione.

Pertanto in accoglimento della richiesta della parte, dichiara l'assenza della legittimazione passiva della predetta Direzione provinciale di Alessandria in ordine al provvedimento impugnato in esame e ne dichiara l'estromissione dal presente giudizio.

Procedendo all'esame delle questioni sollevate e con riferimento al punto 2. del ricorso, in merito alla sostenuta impugnabilità del provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione dell'art.30 della legge 4/1994, il Collegio rileva quanto di seguito si espone.

Prima di tutto va esaminata la disposizione di legge che elenca gli atti impugnabili, l'art.19 del D.Lgs. 546/92 e, come anche rilevato dalle parti in causa, l'elencazione di tali atti, che qui si omette per brevità, non comprende il provvedimento che è qui impugnato. Rileva il Collegio che il legislatore non si è limitato a definire tutti gli atti, ma ha anche stabilito, al comma 3 del citato art.19, che gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Se è pur vero, come afferma parte ricorrente, che la competenza del giudice tributario si estende a tutti gli atti aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, è anche vero che si è in presenza comunque di tributi e non di istanze, di interPELLI e/o, comunque, di atti che possano poi trovare riscontro in un atto impositivo, appunto di tributi, in un tempo successivo e distinto dal momento di cui si è formulata la domanda del contribuente e si è formata la risposta dell'Amministrazione finanziaria.

In ordine poi all'affermazione di parte ricorrente che la competenza del giudice tributario si estende a tutti gli atti che vengono attratti in forza della disposizione del terzo comma del citato art.2: *"Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione..."* ritiene il Collegio che quanto previsto dal legislatore abbia lo scopo di ammettere il giudice alla risoluzione di questioni che abbiano attinenza o riferimento a controversie già sorte, già in essere quindi, e non ipotizzabili per il futuro e, inoltre, a controversie che abbiano per oggetto atti esplicitamente impugnabili.

Riesaminando ancora la questione dell'elencazione degli atti impugnabili e contenuta nell'art.19, il Collegio osserva come tutti abbiano la caratteristica di essere atti che portano alla conoscenza del contribuente l'accertamento di un tributo che è originato da un atto dell'amministrazione finanziaria ormai formato e che, se non impugnato, diviene definitivo e in grado di incidere in via immediata sul contribuente. L'atto impugnato non possiede tale caratteristica di atto autoritativo, immediatamente esecutivo in caso di mancata opposizione e, perciò, non è impugnabile.

Se è pur vero che dal diniego espresso potrà discendere un comportamento del contribuente che l'Agenzia delle entrate potrà decidere di non accettare con l'emissione di un atto di rettifica, è anche vero che il contribuente ha la più piena tutela della propria difesa avverso tale atto, che potrà esercitare nei

modi previsti dalla norma vigente.

Parte ricorrente ha citato, con i riferimenti in precedenza riportati, le sentenze della Corte di cassazione che si è ripetutamente pronunciata in ordine a varie questioni concernenti istanze di interpello, istanze di autotutela, avvisi bonari, preavviso di fermo amministrativo, ruoli e altri. Senza entrare nel merito delle sentenze, che vanno valutate in modo compiuto ed esaustivo per deciderne l'assimilabilità alla questione in esame, il Collegio osserva che se il legislatore avesse voluto includere in quelli opponibili tutti gli atti non aventi un'immediata efficacia lo avrebbe potuto fare, come è avvenuto nell'anno 2006, con la modifica dell'art.19, e certamente il giudice adito non può sovrapporre la propria volontà a quella del legislatore.

La Commissione, quindi, dichiara inammissibile il ricorso avverso l'atto impugnato, provvedimento di diniego della direzione Regionale del Piemonte dell'Agenzia delle entrate, dell'istanza di disapplicazione, art.37-bis, comma 8 D.P.R.29/9/73 n.600" della Anni Sereni srl.

Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese di giudizio a favore degli uffici costituiti, come da dispositivo.

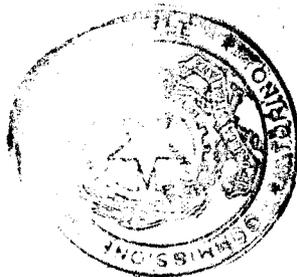
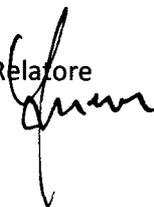
P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso. Dichiara di estromettere dal giudizio la Direzione Provinciale di Alessandria.

Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese di giudizio che liquida in € 1.200,00 a favore della Direzione regionale del Piemonte e in € 346,50 a favore della Direzione provinciale di Alessandria.

Torino, 10 novembre 2010

Il Relatore



Il Presidente

