



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI FIRENZE

SEZIONE 25

SEZIONE

N° 25

REG.GENERALE

N° 533/2015

UDIENZA DEL

22/11/2016 ore 11:30

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|---------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | CHECCHI | MARIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | CALVORI | ALBERTO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | LILLA | LUCIANO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

N°

2238/16

PRONUNCIATA IL:

22/11/16

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

13/12/16

Il Segretario

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 533/2015
depositato il 05/03/2015

- avverso la sentenza n. 813/2014 Sez.6 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale
di FIRENZE
contro:

L. _____ LI
NCI

difeso da:

BRUNI ALBERTO MARIA
VIA LA MARMORA 14 50100 FIRENZE

e da

CIRRI ALFREDO
VIA LA MARMORA 14 50125 FIRENZE.

contro:

difeso da:

BRUNI ALBERTO MARIA
VIA LA MARMORA 14 50100 FIRENZE

e da

CIRRI ALFREDO
VIA LA MARMORA 14 50125 FIRENZE

R.G.A. N. 533/15

Con separati ricorsi, riuniti in primo Grado, la società impugnava gli avvisi di accertamento con i quali l'A.d.E. di Firenze, prendendo visione dei documenti richiesti tramite l'invito a comparire, recuperava a tassazione rispettivamente gli importi di € 662.616 per la e € 641.718 per la , in relazione alla vendita effettuata in data 10.1.2008 della propria partecipazione alla società la quale, avendo rilevato anche le quote dell'altro socio acquistava il 100% del capitale sociale dell' costituita il 6.2.2004 dalle società ricorrenti oltre che da

Le plusvalenze discendenti dalla suddetta operazione, trattandosi di operazione infragruppo, erano state trattate come partecipazione esente ex art. 87, comma 1 lett. d) del TUIR.

Invece, ad avviso dell'Ufficio, l'operazione sarebbe stata realizzata al fine di evitare l'imposizione di una concreta compravendita di un'area fabbricabile di mq. 40.980 nel Comune di non avendo ancora dato avvio alla propria attività di compravendita, e, quindi, priva del requisito di una attività commerciale.

Le ricorrenti eccepivano che senza alcun contraddittorio o richiesta di spiegazioni e senza compilazione di alcun PVC, l'A.d.E. aveva provveduto a notificare gli avvisi di accertamento in violazione degli artt. 10 comma 1 e 12 comma dello Statuto del Contribuente.

Come sancito dalla Cassazione, SS.UU. con la sentenza n. 18184/2103, tale comportamento è sanzionato con la nullità e/o annullamento del provvedimento stesso.

Nel merito sottolineavano che, contrariamente alla tesi dell'Ufficio, l'attività svolta dalla non era da considerarsi come *start up* con riferimento al periodo nel corso nel quale erano state svolte le pratiche urbanistiche per il recupero della vasta area acquistata.

L'attività per la quale Srl è stata costruita era la compravendita (e non la costruzione e la successiva vendita) di immobili. Ne consegue che con l'acquisto del primo immobile essa aveva già iniziato in concreto la sua attività.

Pertanto, in questa fase, l'attività preparatoria o di organizzazione ex art. 87 TUIR rientra come impresa commerciale.

L'Ufficio contro deduceva ritenendo i motivi del ricorso del tutto infondati.

La CTP di Firenze, con sentenza n. 813 del 16.6.2014 dep. il 27.6.2014, accoglieva i ricorsi, compensando le spese.

Appella l'Ufficio insistendo che nel caso di specie non erano presenti i requisiti oggettivi ex art. 87 del Tuir per usufruire dell'esenzione sulle plusvalenze realizzate in occasione della cessione delle partecipazioni.

Alla data del 10.1.2008 PT si trovava ancora in fase *start up* per mancata attivazione di una effettiva attività commerciale in capo alla partecipata e, quindi, esclusa dal beneficio della pex.

Secondo l'art. 87 comma 1 del Tuir e da quanto asserito dalla circ. AdE n. 36/E del 4.8.2004 per i beni sostenuti da società immobiliari come immobili merce, indipendentemente dalla configurazione dell'oggetto sociale, è necessario valutare l'effettiva attività esercitata. Se la società si qualifica come società di costruzione e/o compravendita, ma di fatto esercita una attività di gestione del proprio patrimonio immobiliare, per esempio locazione a terzi degli immobili iscritti nell'attivo circolante, questi ultimi devono essere tenuti in conto ai fini della presunzione di non commerciabilità. Pertanto, come nel caso di specie, la non commerciabilità scatta laddove neppure tale attività viene posta in essere e la gestione sia meramente passiva.

La disposizione contenuta dal citato articolo 87 è finalizzata ad evitare che, attraverso una quota di partecipazione, venga di fatto assegnato un compendio immobiliare senza che le plusvalenze latenti nei beni vengano assoggettate a tassazione.

Essendo la fase di *start up* una mera fase preparatoria e propedeutica alla futura attività d'impresa, come nel caso di specie, essa si configura come un esercizio di attività commerciale solo nel caso in

cui la partecipazione sia ceduta una volta che, terminata la fase start up, l'esercizio dell'attività commerciale sia già avviato.

In conclusione, con ampie argomentazioni, l'Ufficio fa presente che quando acquista l'immobile la società era consapevole che vi era già un piano approvato dal Comune (quello di _____); quindi se poi ha rallentato e/o impedito l'inizio dell'attività commerciale, queste sono condizioni soggettive legate alle proprie scelte imprenditoriali. Inoltre dopo i pareri del Comune essa è stata due anni sostanzialmente inattiva fino a quando, nel 2006 con la partecipazione del _____ le incertezze del Comune si sarebbero sbloccate seguitando poi ad intrattenere con _____ specifici rapporti di collaborazione fino alla cessione le quote.

Chiede la riforma della sentenza impugnata, con vittoria di spese.

Separatamente le due ricorrenti presentano controdeduzioni e appello incidentale ribadendo la sussistenza del requisito della commercialità dimostrando, come sostenuto anche dai Giudici di primo grado, che la società abbia svolto attività tipicamente inerenti il proprio oggetto sociale che appunto attiene la compravendita di immobili: l'acquisto del terreno, i rapporti di finanziamento relativi, i rapporti con il Comune per la realizzazione urbanistica sull'area e tutto quanto inerente gli scopi residenziali cui l'attività era tesa.

L'acquisto dell'area industriale la _____: non va ad operare sulla sua struttura aziendale, ma acquista una merce, esercitando la propria attività economica e, in ragione di ciò, inserisce l'immobile nel proprio conto economico come merce.

In particolare i molteplici ulteriori atti posti in essere dalla società sono:

1) Aprile lizzato ad incrementare il valore dell'2004- stipula di contratto di mutuo; 2) Aprile 2004- predisposta un variante al piano di recupero già presentato da _____ a, finalizzato ad incrementare il valore dell'area; 3) 5 agosto 2004 - richiesta al Comune di esame preventivo della variante - a carattere marcatamente residenziale - a quello presentato da _____; 4) 1 dicembre 2004 - presentata una nuova soluzione progettuale con incremento della destinazione produttiva; 5) 24 ottobre 2005 - richiesta di autorizzazione per la realizzazione di uno stralcio attuativo al piano di recupero; 6) 23 novembre 2005 presentazioni dei progetti relativi al primo stralcio attuativo del piano di recupero; 7) 12 gennaio 2006 - presentazione della documentazione per le opere di urbanizzazione; 8) 6 giugno 2006 - progetto per la realizzazione di un edificio produttivo relativamente a mq. 14.400; 9) 4 giugno 2008 - stipula di un contratto lease back tra la società _____ e la società _____ avente ad oggetto l'area di mq 14.400 per la realizzazione di un edificio produttivo al quale il Comune aveva rilasciato il permesso in data 4.6.2008.

Tutto quanto dimostra il palese errore in cui è incorsa l'AdE in sede di avviso di accertamento qualificando come preparatori tutti quegli innumerevoli atti che la società ha posto invece in essere nel pieno esercizio della sua attività imprenditoriale.

Gli atti che si caratterizzano per essere preparatori e prodromici alla successiva attività commerciale rientrano appieno tra quelli che possono determinare in capo a chi li compie l'acquisto della qualità di imprenditore già durante la fase organizzativa.

Quanto all'appello incidentale, richiamando ampia giurisprudenza, insistono sulla violazione e falsa applicazione degli artt. 1 comma 1 e 12 comma 7 della L. 212/2000 per lesione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale a tutela del diritto di difesa del contribuente.

Chiede di rigettare l'appello, confermare la sentenza impugnata, accogliere l'appello incidentale e dichiarare la nullità e/o annullare l'Avviso di accertamento. Con vittoria di spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente la Commissione non accoglie le memorie di parte contribuente in quanto presentate tardivamente.

Per quanto riguarda il merito della lite la Commissione è chiamata a decidere se la società _____ srl aveva le caratteristiche per potere usufruire del regime agevolato della partecipino exemption (PEX) previste dall'art. 87, Dpr n. 917/86.

2)

Detto articolo al comma 1, lettera d) prevede tra i requisiti per l'applicazione del regime della participation exemption quello della "commercialità".

In linea generale, l'esercizio di impresa commerciale, a cui è subordinato il regime di esenzione, è individuato sulla base dei criteri di cui all'art. 55 del TUIR, con la conseguenza che le disposizioni recate dall'art. 87 devono intendersi riferite alle attività che danno luogo a reddito di impresa.

La finalità dell'istituto in commento è quella di favorire la circolazione - sotto forma di partecipazioni - di complessi patrimoniali che abbiano natura di e proprie aziende funzionali all'esercizio di attività d'impresa, dotate di una capacità, anche potenziale, al concreto svolgimento di un'attività produttiva.

D'altra parte, il dato testuale della lettera d) del comma 1 del sopra citato articolo 87 fa riferimento all'esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale, circostanza che spiega la lettura del requisito in commento come la volontà del legislatore di subordinare l'applicazione del regime della participation exemption ai soli casi in cui il sottostante patrimonio della società partecipata si configuri come azienda e soprattutto quest'ultima risulti utilizzata nell'esercizio dell'attività di impresa.

In tale contesto, si è in presenza di un'impresa commerciale ai fini per cui nell'ipotesi che la società partecipata risulti dotata di una struttura operativa idonea alla produzione e/o alla commercializzazione di beni e servizi potenzialmente produttivi di ricavi.

Il requisito della commercialità sussiste anche nel caso su cui l'impresa disponga della capacità anche solo potenziale di soddisfare la domanda nel mercato nei tempi tecnici ragionevolmente previsti in relazione alle specificità dei settori economici di appartenenza.

In ordine al requisito di commercialità occorre precisare, inoltre, che la relativa verifica non può essere basata esclusivamente sul contenuto dell'oggetto sociale e sulla qualifica formale attribuita all'attività esercitata. L'oggetto sociale rileva ai fini della sussistenza del requisito della commercialità nella misura in cui trovi, di fatto, rispondenza, in concreto, poste in essere dall'impresa.

Ai fini del riconoscimento di un'impresa commerciale, nel senso richiesto dalla normativa in esame, non è peraltro di ostacolo la circostanza che le caratteristiche di determinati settori possano condurre alcune imprese ad essere fisiologicamente destinate a generare ricavi a distanza di anni dalla loro costituzione, atteso che il conseguimento di ricavi costituisce un indicatore utile ma non essenziale ai fini della verifica concernente la sussistenza o meno del requisito della commercialità.

Risulta determinante, come chiarito in precedenza, che l'impresa disponga di una struttura operativa potenzialmente idonea all'avvio del processo produttivo.

Questo è ciò che ha fatto l' s.r.l. la quale, una volta dotata di una struttura organizzativa, era già pronta ad intraprendere l'attività commerciale in senso consistente, per statuto, non solo nell'attività di acquisto e vendita, ma altresì di ristrutturazione, recupero e trasformazione di immobili.

Infatti il giorno 6.4.2004 essa accendeva un mutuo di 4 milioni di euro per finanziare l'acquisto dalla " del compendio immobiliare " "?, oggetto di un piano di recupero del Comune di : per ristrutturarlo e trasformarlo.

E' chiaro che la specificità dell'operazione necessitava di tempi tecnici ragionevoli anche di anni correlati alla tempistica dell'adozione e poi definitiva approvazione di varianti dello strumento urbanistico comunale e dell'ottenimento dei permessi a costruire.

Essa ha inserito l'acquisto del suddetto terreno nel conto economico quale "bene merce" incrementato annualmente dei costi relativi alle attività prodromiche costituite, a titolo esemplificativo, dalle opere per preparare il terreno alla sua trasformazione urbanistica, tutte le formalità burocratiche volte ad ottenere l'edificabilità dell'edificio, consulenze professionali, ecc.

Ciò trova conferma nella nota integrativa al bilancio chiuso al 31.12.2007 - prima della cessione delle partecipazioni - dove viene scritto che le rimanenze si riferiscono a "aree edificabili sulle quali verranno a breve le opere di intervento e ristrutturazione. La valutazione è avvenuta al valore di acquisto incrementato dei costi e delle spese di diretta imputazione".

Pertanto, così come disposto, su caso analogo, questa CTR di Firenze, sez. 8, con sentenza n. 766/8/15, tale attività rientra a pieno titolo nell'esercizio di una impresa commerciale, in quanto tale attività è necessariamente e volutamente diretta alla valorizzazione del terreno e al conseguimento di un reddito al momento della rendita.

In conclusione, non trattandosi di mera gestione del complesso, la ha svolto una attività commerciale rispettando il dettato dell'art. 87, comma 1, lett. d) del Tuir.

Quanto riguarda l'appello incidentale di parte ricorrente la Commissione lo ritiene non fondato.

In caso di verifiche "a tavolino" aventi a oggetto il recupero di imposte "non armonizzate", l'Amministrazione finanziaria non ha alcun obbligo di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale.

A questa conclusione si giunge perché nell'ordinamento nazionale, a differenza del diritto dell'Unione europea, non è previsto un obbligo generalizzato di ricorrere al contraddittorio ogni qual volta l'Agenzia delle Entrate adotti un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente che compori, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Inoltre, dal confronto tra diritto nazionale e comunitario emerge che, in tema di tributi "non armonizzati" (ad esempio, le imposte dirette), l'instaurazione del contraddittorio costituisce un obbligo solo nel caso in cui sia espressamente previsto dalla legge. Diversamente, in tema di tributi "armonizzati" (ad esempio, l'Iva), l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale è generalizzato e la mancata instaurazione comporta *ex se* l'invalidità dell'atto, purché il contribuente dimostri, in sede giudiziale, che, in mancanza di tale violazione, il procedimento avrebbe comportato un risultato diverso.

Questi importanti e articolati principi sono stati affermati dalle sezioni unite della Corte di cassazione, con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015.

Vista la particolarità della materia in lite, riteniamo di compensare le spese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Rigetta l'appello e compensa le spese. Inoltre respinge l'appello incidentale di parte contribuente.

Firenze, 22.11.2016

IL RELATORE

Alberto Calvori



www.commercialistatelematico.com



IL PRESIDENTE

Mario Checchi

