

IN FATTO

Con atto n. [Omissis] l'agenzia delle entrate - direzione provinciale di Lecce recuperava il credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate, previsto dagli [artt. 8](#) della legge 388/2000 e 62, comma 1), lett. e), della legge [289/2002](#), utilizzato in compensazione, nel corso dell'anno 2004, dalla "[Omissis] spa" ex [art. 17](#) del DLgs. 09.07.1997 n. 241. Il recupero del credito d'imposta era dettato dalla mancanza dei presupposti richiesti dal suddetto art. 8, per poterne beneficiare, e, nello specifico, dalla mancanza del requisito della destinazione, in quanto sin dalla sua acquisizione non era stato mai funzionale all'attività della [Omissis], non essendo stato mai destinato alla struttura produttiva della detta società, atteso che, inizialmente, non era utilizzabile, perché allo stato rustico, e, successivamente, dopo la ristrutturazione, la gestione della struttura alberghiera era stata affidata ad altra società - [Omissis] che aveva curato la ristrutturazione fin dalla sua acquisizione. Sulla base di tali circostanze l'Agenzia delle entrate riteneva che il contratto posto in essere tra i due soggetti - [Omissis] e [Omissis] - pur qualificato come "affitto di azienda", fosse riconducibile alla fattispecie di "locazione di immobili" attesa la prevalenza della componente immobiliare nell'ambito del contratto in questione; per l'effetto, poiché la società aveva ottenuto l'assegnazione, per la realizzazione di un complesso alberghiero, di un credito d'imposta per l'importo complessivo di € 2.125.000,00, procedeva al recupero del credito utilizzato in compensazione nel corso degli anni 2004, 2005 e 2006 per un importo pari ad € 2.115.810,9. Avverso il predetto atto proponeva tempestivo ricorso la suddetta società, in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa come in atti, e ne chiedeva l'annullamento, eccependo l'illegittimità dell'impugnato avviso di recupero per violazione dell'[art. 37-bis](#) comma 4 e 5 del d.p.r. 600/73, per omessa instaurazione del contraddittorio, nonché per intervenuta decadenza del potere impositivo; nel merito, eccepeva l'infondatezza dell'atto impugnato. Costituitasi in giudizio, l'Agenzia delle entrate - direzione provinciale di Lecce deduceva la legittimità del proprio operato e la infondatezza delle eccezioni sollevate dalla ricorrente; nello specifico, sosteneva che il credito era da ritenersi inesistente per effetto della mancata destinazione dei beni alla struttura produttiva. Chiedeva, pertanto, il rigetto, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite. Entrambe le parti depositavano memorie difensive. La commissione, all'udienza del 20.12.2011, riservava la decisione.

MOTIVAZIONE

La disamina delle censure articolate dalla società ricorrente deve iniziare da quella afferente l'intervenuta decadenza del potere impositivo, in ragione del suo carattere preliminare. Sostiene parte ricorrente che l'avviso di recupero sarebbe stato notificato oltre i termini di decadenza previsti dall'[art. 43](#) del d.p.r. 600/73, non essendo applicabile, nella fattispecie, l'[art. 27](#), comma 16, del d.l. 185/08 convertito, il quale prevedeva la proroga dei termini per l'emissione dell'avviso di recupero soltanto con riferimento all'accertamento di crediti inesistenti. Osserva questa commissione che, a seguito dell'emanazione del precitato decreto legge, l'atto di recupero del credito può essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo (e non il quarto) a quello in cui è stato utilizzato (art. 27, comma 16). I nuovi termini si applicano a decorrere dalla data di presentazione del modello F24 nel quale sono indicati i crediti utilizzati in compensazione in anni con riferimento ai quali, al 29.11.2008, siano ancora pendenti gli ordinari termini di decadenza dal potere di accertamento. Il termine di otto anni riguarda, quindi, i crediti utilizzati in compensazione a partire dall'anno 2003, essendo ancora pendente, alla data del 29.11.2008, il termine per l'accertamento di tale annualità. L'[art. 27](#), comma 16 del D.L. 185/2008 prevede espressamente che "Salvi i più ampi termini previsti

dalla legge in caso di violazione, che comporta l'obbligo di denuncia per il reato previsto dall'[art. 10-quater](#) del DLgs. n. 74/2000, l'atto di cui all'[art. 1](#), comma 421, della legge 30 dicembre 2004 n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato, per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. n. 241/1997 n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo". La norma rinvia, quindi all'art. 1 della Finanziaria del 2005, il quale, a sua volta, parla di recupero di crediti indebitamente utilizzati, senza fare alcuna distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti.

Nel caso di avvisi di recupero aventi ad oggetto crediti per investimenti in aree svantaggiate previsti dall'[art. 8](#) della L. 388/2000, un'interpretazione restrittiva della disposizione contenuta nell'art. 27, comma 16, si concretizzerebbe in una interpretatio abrogans della disposizione sopra citata, risultando difficile, in questi casi, parlare di crediti materialmente inesistenti, che non deve intendersi in modo assoluto, quale inesistenza materiale del credito, ma in senso relativo facendo riferimento alla presenza dei requisiti oggettivi e soggettivi come richiesti dalla norma. Mancando tali requisiti il credito non può venire ad esistenza. Con riferimento al punto 2) dell'atto introduttivo il collegio ritiene infondate le doglianze della ricorrente.

Invero, la disposizione prevista dall'[art. 6](#), secondo comma, della legge 212/2000 trova applicazione solo nel caso in cui l'attività di recupero del credito venga effettuata attraverso la procedura di liquidazione delle dichiarazioni ex art. 36-bis o del controllo formale previsto dall'[art. 36-ter](#) del d.p.r. 600/73; nel caso di specie, trattasi di avviso di accertamento per il quale non è prevista l'instaurazione di alcun contraddittorio. L'invocata violazione del quinto comma dell'art. 6 della citata legge non merita accoglimento, in quanto nella fattispecie il contribuente non doveva fornire alcun chiarimento o documentazione in merito ai fatti contestati.

Quanto al merito, occorre procedere ad una ricostruzione delle vicende contrattuali. La società [Omissis] ha beneficiato di un'agevolazione di cui alla legge 289/2002 [art. 62](#), comma 1 lettera e), per un credito d'imposta d'importo complessivamente pari ad € 2.125.000,00, indebitamente utilizzato in compensazione - perché inesistente - nel corso degli anni 2004, 2005 e 2006 per l'importo complessivo di € 2.115.810,19. L'agevolazione era stata richiesta per un importo di € 2.125.000,00, per l'acquisto di immobile in corso di costruzione e per le spese di ristrutturazione e realizzazione di un complesso turistico. L'agevolazione di cui ha usufruito la società contribuente si sostanzia nella concessione, al verificarsi di specifici requisiti soggettivi e oggettivi, di un credito d'imposta da determinarsi sulla base dell'importo complessivo degli investimenti agevolabili. Con riguardo ai requisiti oggettivi, il presupposto per l'ottenimento del credito era costituito dall'effettuazione di nuovi investimenti, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2000 e fino al 31.12.2006, nelle cosiddette aree territoriali svantaggiate. Il legislatore ha previsto che, oltre al requisito della novità, deve essere verificato il requisito della destinazione, per cui i beni oggetto dell'investimento devono essere inseriti nella struttura imprenditoriale del richiedente e non possono essere distolti da tale specifica struttura.

Nella fattispecie, gli immobili oggetto dell'agevolazione furono acquisiti dalla società [Omissis] negli anni 2002 e 2004 dalla società [Omissis], società questa, interamente posseduta - all'epoca della conclusione dei contratti - dallo stesso soggetto ([Omissis] s.a.) che deteneva anche l'intero capitale sociale della società acquirente.

Nello specifico si rileva che furono acquisiti:
- con atto del 27.12.2002 un complesso immobiliare "rustico, destinato ad attività turistico ed alberghiera", sito in [Omissis] località "[Omissis]" a fronte di un corrispettivo di € 1.400.000 oltre l'Iva al 20%;
- con atto del 28.6.2004 un fabbricato rustico in corso di costruzione con pertinenze, ubicato in

Fasano, noto come "[Omissis]" ed il terreno catastalmente qualificato "uliveto", sito nel medesimo comune, dietro un corrispettivo di € 2.650.000,00 oltre IVA, di cui 300.000,00 relativo al terreno agricolo ed € 2.350.000,00 al fabbricato in corso di costruzione. Per i lavori di ristrutturazione dei beni acquistati, rientranti nell'agevolazione, la società [Omissis] in data 13.7.2004, stipulava con la società [Omissis] un accordo generale (nel quale rientrava il contratto di appalto stipulato nella data suindicata) avente ad oggetto:

- i lavori di realizzazione del complesso alberghiero denominato "[Omissis]" (già [Omissis]), vecchia masseria restaurata ed ampliata, ubicata su un'area di circa 51 ettari di uliveto e completamento della sopracitata struttura alberghiera;
- impegno a concedere in affitto il suindicato complesso alla medesima società [Omissis];
- impegno alla concessione dello stesso complesso sempre alla medesima società.

In detto atto si disponeva, in favore della [Omissis], per l'attività di realizzazione del complesso turistico entro giugno 2005, un corrispettivo di € 3.000.000,00 (oltre Iva) da corrispondere in relazione alle fasi di completamento delle opere. Successivamente, in data 6.6.2006, le società contraenti rivedevano il precedente contratto di appalto, convenendo quanto segue:

- a) la risoluzione, per mutuo consenso, alla data 6.6.2006, dell'accordo generale (di cui l'ufficio ha richiesto copia mai esibita) e del contratto di appalto datati 13.7.2004;
- b) un nuovo accordo che prevede il completamento dei lavori relativi alla parte immobiliare al 3.11.2005 per lo stesso importo complessivo di € 3.000.000,00, oltre Iva al 20%, stabilito nel precedente contratto di appalto e la fornitura di beni mobili, attrezzature ed arredi per l'importo complessivo di € 1.000.000,00, oltre Iva 20%, che dovranno essere acquistati da [Omissis] e ceduti a prezzo di costo alla società [Omissis];
- c) l'obbligo della [Omissis] di concedere in affitto alla [Omissis] il complesso alberghiero una volta ultimato, prevedendo il canone complessivo di € 2.000.000,00 per il periodo dall'1.12.2005 al 15.01.2011;
- d) la concessione da parte della [Omissis] a favore della [Omissis] del diritto di opzione per l'acquisto dell'intero complesso alberghiero ad un prezzo complessivo di € 10.000.000,00.

Sempre in data 6.6.2005 la [Omissis] e la società [Omissis] stipulavano:

- a) un contratto preliminare d'affitto del complesso alberghiero dal 1° dicembre 2005 al 15 gennaio 2011;
- b) un contratto di concessione di opzione e preliminare di compravendita.

La società [Omissis], alla fine dei lavori di ristrutturazione, nel dicembre 2005, di fatto assumeva la piena gestione dell'immobile, in forza di un contratto d'affitto stipulato, in data 3.12.2005, con la [Omissis] che invece, beneficiava del credito d'imposta in questione. La destinazione dei beni acquisiti ad un'unità produttiva dell'impresa, che effettua l'investimento, rappresenta un elemento essenziale per la concessione dell'agevolazione. Il collegio ritiene assente il requisito della destinazione, in quanto l'immobile, oggetto dell'agevolazione, non è mai stato funzionale all'attività della [Omissis] per non essere mai stato destinato alla struttura produttiva della società medesima. L'immobile, infatti, non era utilizzabile perché inizialmente era allo stato rustico, e dopo i lavori di ristrutturazione effettuati dalla società [Omissis] la gestione della struttura alberghiera veniva affidata a quest'ultima.

Dalla documentazione versata in atti si rileva che la [Omissis] spa dal 2001 è iscritta alla camera di commercio per l'attività di "locazione immobiliare di beni propri o in leasing", mentre è la società [Omissis] ad aver iniziato l'attività alberghiera alla quale sono stati asserviti gli immobili de quibus. Ed infatti, la società [Omissis], al momento della conclusione del contratto intitolato "affitto d'azienda", stipulato in data 2.12.2005, non aveva ancora avviato alcuna attività aziendale, circostanza questa che non è messa in discussione nell'atto introduttivo del giudizio. Da quanto innanzi esposto, la società beneficiaria dell'agevolazione, non avendo destinato concretamente i beni agevolati all'esercizio di un'attività d'impresa, né attraverso l'inserimento dei

beni nella propria struttura aziendale preesistente, né con la loro destinazione ad una nuova e autonoma struttura produttiva riconducibile sempre alla sua impresa, non ha acquisito il diritto dell'agevolazione, circostanza, questa, che determina l'inesistenza del credito d'imposta de quo; a ciò aggiungasi la sussistenza di un'ulteriore causa di decadenza dal beneficio, avendo attribuito il godimento dei beni a terzi, al di fuori di un vero rapporto contrattuale di affitto di azienda. Il contratto di affitto d'azienda stipulato in data 2.12.2005, tra la [Omissis] la [Omissis], ha soltanto il nomen iuris di "affitto d'azienda", ma deve essere qualificato giuridicamente quale "locazione di immobili".

Si evidenzia che, anteriormente alla conclusione del precitato contratto di affitto d'azienda, i beni oggetto di tale contratto non erano mai stati utilizzati da parte del proprietario per l'esercizio dell'attività alberghiera, tanto che l'attività di gestione del complesso alberghiero non veniva proseguita, ma iniziata dalla [Omissis]. Accertato che il contratto stipulato dalle parti deve intendersi contratto di locazione di immobili e non affitto d'azienda consegue la perdita dell'agevolazione. Ciò posto, i beni in questione vanno esclusi dal campo di applicazione del credito d'imposta, in quanto, seppur acquisiti nell'ambito dell'attività d'impresa, sono stati successivamente destinati alla locazione.

A sostegno di quanto detto si osserva che il contratto d'affitto veniva stipulato in epoca antecedente l'inizio dell'attività e che il complesso alberghiero, al momento della stipula del contratto d'affitto, avvenuta in data 2.12.2005, non era utilizzabile, in quanto il comune di Fasano aveva rilasciato alla società l'autorizzazione amministrativa per l'apertura dell'esercizio alberghiero, in via provvisoria in data 6.12.2005 e poi in via definitiva, il 26.1.2006, come risulta dal provvedimento di autorizzazione allegato al ricorso.

Ancora. Il certificato di agibilità dell'immobile è stato rilasciato il 15.12.2005, mentre la classificazione alberghiera è del 5.1.2006, e cioè entrambe successive alla stipula del contratto. A sostegno della tesi sopraesposta si richiama la sentenza n. 1913/2007 in cui la Corte di Cassazione precisa che "se va ravvisata una cessazione di azienda tutte le volte in cui la relativa convenzione negoziale abbia avuto ad oggetto il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo, anche solo potenziale, occorre pur sempre che il complesso di beni sia già organizzato come tale dal precedente imprenditore. Perché, se è vero che non si richiede che l'esercizio d'impresa sia attuale, bastando la preordinazione dei beni strumentali tra loro interdipendenti ad integrare la potenzialità produttiva dell'azienda, è, altresì, vero che deve preesistere tale collegamento funzionale, per farne oggetto di cessione nella sua interezza da parte della venditrice". A differenza di quanto sancito dalla Suprema Corte, l'atto d'affitto di cui si discute non ha interessato l'organizzazione propriamente intesa, ma solo un complesso immobiliare autonomo, che non poteva essere considerato come azienda.

Meritano condivisione, peraltro, le argomentazioni esposte dal tribunale di Brindisi - sezione distaccata di Fasano - nell'ordinanza emessa ex [art. 700](#) c.p.c., in data 22.08.2011, nell'ambito del procedimento tra [Omissis] e [Omissis] (n. [Omissis] r.g.), con cui è stato qualificato il contratto in esame come "locazione di immobile" e non come "affitto di azienda". Va precisato che il procedimento cautelare veniva instaurato dalla [Omissis] nei confronti della [Omissis] per ottenere la restituzione del complesso turistico alberghiero denominato "[Omissis]", complesso la cui realizzazione costituiva oggetto dell'agevolazione prevista dagli [artt. 8](#) della legge 388/2000 e 62, comma 1, lett. e) della legge [289/2002](#); la richiesta di restituzione era fondata - secondo quanto argomentato dalla [Omissis] - sulla intervenuta risoluzione di diritto sia dell'accordo preliminare di cessione dell'azienda, per mancato rispetto del termine fissato per la stipula del contratto definitivo, sia del contratto di affitto, atteso il mancato pagamento nei termini di due rate di canone e la mancata corresponsione della data scaduta il 30.12.2010.

Nell'ordinanza allegata agli atti il giudice civile rileva che "... non v'è dubbio che l'accordo del 13.07.2004 prima, e l'accordo, con finalità transattiva, del 6.6.2005, insieme al complesso dei negozi satellite ad essi collegati, regolassero un'unica operazione commerciale. Operazione

economica volta, all'evidenza, al trasferimento del complesso alberghiero "[Omissis]" alla [Omissis].

I distinti contratti stipulati tra le parti contribuiscono all'unico fine perseguito concordemente dalle due società e preordinato all'acquisto da parte di [Omissis] della struttura (fine questo esplicitato nell'iniziale accordo datato 13.07.2004 ...).

Nella decisione il giudice civile, evidenziate le circostanze da valorizzare per la qualificazione del contratto concluso tra le parti, ha concluso che l'immobile, oggetto dell'agevolazione, non è stato mai funzionale all'attività [Omissis] non essendo stato mai destinato alla struttura produttiva della società medesima.

Priva di pregio è, inoltre, la doglianza relativa all'illegittimità per violazione e/o falsa applicazione dell'[art. 37-bis](#) del d.p.r. 600/73.

Non fondandosi l'atto impositivo impugnato sull'applicazione della disposizione antielusiva di cui all'[art. 37-bis](#), norma diretta a contrastare, ai fini delle imposte sui redditi, i comportamenti elusivi dei contribuenti, deve escludersi l'operatività della disposizione, invocata dalla ricorrente, di cui al quarto comma dell'articolo sopra menzionato, laddove viene stabilito che l'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare entro 60 giorni dalla data di ricezione della predetta.

Nell'avviso di accertamento le vicende negoziali, specificatamente ricostruite nell'avviso di recupero che hanno interessato l'acquisizione degli immobili, la realizzazione del complesso alberghiero e le successive operazioni di affitto e vendita, presentano forti analogie con la fattispecie oggetto della disposizione antielusiva di cui all'[art. 37-bis](#) del DPR 600/73.

Il collegio ritiene, pertanto, legittimo l'atto di recupero emesso dall'amministrazione finanziaria.

Tale atto deve essere confermato anche nella parte concernente le sanzioni, dovendo essere disattese le doglianze svolte sul punto della società ricorrente.

Deve escludersi che, nel caso di specie, ricorra la causa di non punibilità, prevista dall'[art. 6](#) secondo comma, DLgs. n. 472/97, fondata sulle "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni ...", non sussistendo incertezze in merito alla precisa volontà del legislatore di subordinare la fruizione del credito d'imposta al requisito della destinazione dei beni agevolati alla struttura d'impresa del soggetto richiedente, né può invocarsi la causa di inapplicabilità delle sanzioni contemplata dall'[art. 10](#), comma 2, della legge n. 212/2000, in quanto l'ammissione dell'agevolazione non implica un riconoscimento definitivo della sussistenza.

Il ricorso, pertanto, non può trovare accoglimento.

La particolare complessità della controversia giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La commissione, in scioglimento della riserva assunta all'udienza del 20.12.2011, così dispone: rigetta il ricorso; spese compensate.