

## **Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. XLVI, 21-06-2013, n. 82**

Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. XLVI, 21-06-2013, n. 82

Ag. Entrate Direzione Provinciale II di Milano c. An.Fr.

Accertamento - Società di capitali - Ristretta base societaria - Utili extrabilancio - Presunzione distribuzione - Maggior reddito presunto - Imputazione pro quota soci - Notifica accertamento soci - Accertamento società - Omessa allegazione - Difetto motivazione - Sussiste - Illegittimità pretesa - Consegue - art. 7, comma 1, L. 27 luglio 2000, n. 212 - art. 42, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

E' illegittimo per difetto di motivazione l'avviso di accertamento notificato nei confronti dei soci di una società di capitali a ristretta base societaria in capo alla quale si presume la distribuzione di utili extra bilancio qualora all'atto impositivo non venga contestualmente allegato l'atto impositivo notificato alla società (Nel caso di specie, il contribuente, quale socio di società di capitali, risultava destinatario di distinti avvisi di accertamento per gli anni d'imposta 2003 e 2004, scaturiti da un accertamento effettuato nei confronti della società, per la quale si presumeva la distribuzione ai soci di utili extra bilancio. Tuttavia l'ente impositore, nel notificare l'atto impositivo ai soci, importante la tassazione per trasparenza del maggior reddito, ometteva di allegare l'avviso di accertamento della società).

### **FONTI**

Massima redazionale, 2013

---

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.

**Cass. civ. Sez. V, 22-03-2005, n. 6201**

ATTI AMMINISTRATIVI

Motivazione dell'atto

in genere

IMPOSTE E TASSE IN GEN.

Avviso di accertamento

in genere

(motivazione)

TRIBUTI LOCALI

Contenzioso

(accertamento)

ICI

**Fatto Diritto P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SACCUCCI Bruno - Presidente

Dott. DI NUBILA Vincenzo - Consigliere

Dott. FALCONE Giuseppe - Consigliere

Dott. DI BLASI Antonino - rel. Consigliere

Dott. MARINUCCI Giuseppe - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI VESCOVATO, in persona del Sindaco pro tempore autorizzato a stare in giudizio con delibera di G.M. n. 166 dell'11.12.2003, rappresentato e difeso, per procura speciale a margine del ricorso, dall'Avv. ALLOCCA Giorgio, nel cui studio in Roma, Via G. Nicotera, 29 è elettivamente domiciliato;

- ricorrente -

contro

FENOTTI ITALIA, residente in Brescia, rappresentata e difesa, giusta procura in calce al controricorso, dagli Avv.ti MISTURA Raffaele e Dino Valenza, nello studio del quale ultimo in Roma, Via G. Ferrari, 11 è elettivamente domiciliato;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

Avverso la sentenza n. 4 8/64/2003 della Commissione Tributaria Regionale di Milano - Sez. Staccata di Brescia n. 64, in data 20/05/2003, depositata il 17/06/2003.

Udita la relazione della causa svolta all'udienza del 7 febbraio 2005 dal Relatore Cons. Dott. Antonino Di Blasi;

Uditi, altresì, per il Comune ricorrente, l'Avv. Allocca e per la controricorrente Fenotti, l'Avv. Valenza;

Sentito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DESTRO Carlo, che ha chiesto il rigetto del ricorso principale e l'assorbimento di quello incidentale.

## Svolgimento del processo

FENOTTI ITALIA, impugnava in sede giurisdizionale l'avviso di accertamento fattole notificare dal Comune di Vescovato in data 31 dicembre 2000, relativo all'ICI dovuta per l'anno 1994, con riferimento ad un'area edificabile dalla stessa posseduta.

Deduceva l'illegittimità dell'atto per carenze motivazionali, nonché l'incongruità dell'accertamento per sopravvalutazione dell'area.

Chiedeva, in ogni caso, ammettersi in detrazione l'imposta già pagata con riferimento allo stesso bene.

L'adita C.T.P. di Cremona, con sentenza n. 80/02/01, disponeva ammettersi in detrazione dall'imposta dovuta la somma di L. 226.000, già versata, e confermava, per il resto, la legittimità dell'avviso di accertamento, "nella considerazione che l'atto contenesse tutti gli elementi idonei a consentire la ricostruzione dell'iter seguito per pervenire alla valutazione dell'area." La contribuente interponeva appello riproponendo le doglianze, disattese dai giudici di prime cure, concernenti l'illegittimità dell'avviso di accertamento, per mancanza di motivazione, nonché l'eccessiva valutazione dell'area.

Con le difese depositate nei giudizio di secondo grado, il Comune rivendicava la legittimità del proprio operato, stigmatizzando, fra l'altro, il comportamento della contribuente, per avere del tutto omissso la denuncia del cespite e dell'imposta dovuta. Con la sentenza in questa sede impugnata ed in epigrafe indicata, la C.T.R. di Milano - Sezione Staccata di Brescia, - accoglieva il gravame della contribuente, dichiarando infondato l'accertamento.

Opinavano i giudici di secondo grado che l'avviso di accertamento non potesse ritenersi nullo, in quanto "sufficientemente ed asetticamente motivato", e che, però, dovesse considerarsi infondato "perchè mancante di qualsivoglia indicazione di valori e prezzi medi, rilevabili sul mercato, relativamente alla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche".

Con ricorso notificato il 20-24 dicembre 2003, ed affidato a tre mezzi, il Comune di Vescovato ha chiesto la cassazione della decisione di appello.

Con controricorso notificato il 27-28 gennaio 2004 l'intimata Fenotti ha chiesto il rigetto dell'impugnazione, e con contestuale ricorso incidentale, affidato ad un motivo, ha chiesto dichiararsi la nullità dell'avviso di accertamento.

## Motivi della decisione

Preliminarmente, trattandosi di impugnazioni avverso la stessa sentenza, ne va disposta la riunione ex art. 335 c.p.c..

Con il primo motivo, il Comune censura l'impugnata sentenza per insufficiente e contraddittoria motivazione.

Sostiene il ricorrente, che le argomentazioni utilizzate non danno contezza dell'iter logico seguito dai decidenti, giacchè dopo avere affermato che l'avviso non poteva essere dichiarato nullo in quanto "sufficientemente ed asetticamente motivato", ha accolto l'impugnazione della contribuente, ritenendo che il Comune non avesse provato i fatti posti a base della pretesa tributaria, utilizzando, però, elementi e considerazioni riferibili, non già alla validità sostanziale dell'accertamento, bensì a quella formale, relativa alle denunciate carenze motivazionali dell'avviso di accertamento.

Detto mezzo, avuto riguardo all'intima connessione, va esaminato congiuntamente all'unico motivo del ricorso incidentale, con il quale la Fenotti lamenta la violazione dell'art. 7 Legge 27.7.2000 n. 212, sostenendo che poichè l'avviso di accertamento era stato notificato il 31.12.2000, cioè dopo l'entrata in vigore dello statuto del contribuente, l'atto ivi richiamato per relationem, cioè la delibera di C.C. n. 9 del 28.2.2000, avrebbe dovuto essere allegato, e che tale omissione era causa di nullità dell'avviso. Ne deduce l'erroneità della sentenza per non avere colto e dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento sotto il profilo della invalidità formale, e l'interesse a far valere tale vizio, nonché l'esigenza di procedere, in accoglimento del mezzo proposto in via incidentale, al relativo annullamento. Osserva il Collegio:

che l'invocata disposizione dello statuto del contribuente era, *ratione temporis*, applicabile ed afferma un principio che l'amministrazione era immediatamente tenuta ad osservare, a prescindere dal termine assegnato agli enti locali per adeguare i rispettivi statuti e regolamenti ai principi desumibili dalla nuova normativa; ciò posto, essendo, peraltro, pacifica la circostanza che l'avviso di accertamento "per il riferimento al tipo di zona e gli. inerenti valori delle aree al mq. richiama la delibera di C.C. n. 3 del 28.2.2000, che non risulta allegata agli atti del fascicolo", si tratta di vedere se tale omissione vada ad incidere solo sulla valutazione dei giudici di merito, come ritenuto dalla sentenza impugnata, ovvero se, come sostenuto dal controricorrente con l'unico motivo dell'impugnazione incidentale, era a ritenersi, invece, rilevante ai fini della valutazione della validità formale dell'avviso di accertamento; si tratta, altresì, di accertare se, come prospettate dal ricorrente, le valutazioni relative alla sussistenza del difetto di motivazione dell'atto e della carenza probatoria dei fatti fondanti la pretesa tributaria, nella sentenza impugnata, si intersecano e si sovrappongono, determinando contraddizioni ed incertezze in ordine all'iter logico seguito dai giudici di appello.

Rileva, anzitutto, la Corte:

Che per consolidato orientamento giurisprudenziale, formatosi alla stregua della normativa previgente all'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, l'obbligo motivazionale dell'accertamento poteva ritenersi adempiuto tutte le volte che il contribuente fosse stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, in condizioni di esercitare il diritto di difesa, con cognizione dei fatti;

che tale principio può ritenersi ancor valido od applicabile, anche sulla base della disposizione introdotta dall'art. 7 comma 1 della Legge n. 212/2000, che ispirata, come appare, all'esigenza di rafforzare le garanzie di esercizio del diritto di difesa, si ritiene abbia affermato l'esigenza di elevare alla dignità di requisito essenziale per la validità dell'accertamento, la circostanza che all'avviso vengano allegati gli atti richiamati nella relativa motivazione; in buona sostanza, il Legislatore, così superando le incertezze derivate dalla previgente normativa, in vigenza della quale si erano registrati orientamenti non sempre univoci, ispirati da maggiore (Cass. 5, 3.12.2001 n. 15234) o minore (Cass. 5, 2.8.2000 n. 10148) garantismo, ha ritenuto che allorquando l'amministrazione nella compilazione degli avvisi di accertamento ritenga nella motivazione di fare riferimento ad altri atti, questi debbano essere allegati e quindi, del pari, notificati; che l'innovazione normativa esprime l'esigenza, in attuazione di precetti costituzionali, di superare una concezione meramente formale e tecnica, del principio del contraddittorio e dell'inviolabilità del diritto di difesa, enunciando un principio di effettività del contraddittorio, che costituisca elemento caratterizzante non solo della funzione giurisdizionale ma della maggior parte delle attività dei pubblici poteri;

che in tale ottica, i giudici di appello si ritiene siano incorsi nel denunciato vizio di violazione dell'art. 7 c. 1 L. n. 212/2000 per non aver considerato che l'avviso di accertamento di che trattasi era stato notificato dopo l'entrata in vigore della citata legge, che, per garantire l'effettività del contraddittorio, ha valorizzato, rendendola obbligatoria ("deve"), l'allegazione dell'atto richiamato;

che si ritiene i medesimi giudici siano, altresì, incorsi nel vizio denunciato con il primo motivo del ricorso principale, sia perchè omettono del tutto di considerare e valutare che l'avviso di accertamento risultava notificato in vigenza della richiamata disposizione della Legge n. 212/2000, che ha elevato a dignità di elemento essenziale dell'accertamento, rendendola obbligatoria, l'allegazione dell'atto richiamato in motivazione, sia pure perchè non esplicitano le considerazioni alla cui stregua hanno ritenuto che l'avviso dovesse essere ritenuto valido, malgrado avessero accertato che le schede allegate all'avviso stesso non contenessero alcun riferimento alle zone omogenee ed ai valori utilizzati; elementi di certo, essenziali ed indispensabili perchè la contribuente potesse valutare la pretesa tributaria ed esercitare, quindi, cognita causa, e cioè responsabilmente, il diritto di difesa.

Vanno, dunque, accolti, per quanto di ragione, il primo mezzo del ricorso principale e quello incidentale.

Il secondo motivo del ricorso principale, con cui si censura la sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., è infondato. La Commissione, infatti, aveva il dovere della pronuncia in applicazione del condiviso principio secondo cui la contestazione sulla validità dell'avviso di accertamento comporta l'affermazione da parte del contribuente della esattezza del valore dichiarato, e quindi il giudice che rigetta la eccezione di nullità dell'avviso deve, anche quando ciò non sia stato esplicitamente richiesto dal contribuente nel ricorso, valutare se le prove in atti siano sufficienti a sorreggere la tesi dell'amministrazione, e quindi darle torto ove questa sia rimasta inerte (Cass. 5 n. 11314 del 29.3.2000;

n. 1382 dell'8.2.2000; n. 8995 del 25.8.1995).

Il terzo motivo, con cui il ricorrente censura l'impugnata decisione per violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 2637 c.c. resta assorbito e potrà, se del caso, essere riproposto innanzi al giudice del rinvio. Conclusivamente vanno accolti il primo motivo del ricorso principale e l'unico mezzo del ricorso incidentale, rigettato il secondo motivo e dichiarato assorbito il terzo.

Il Giudice del rinvio che ci designa in altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia procederà al riesame, deciderà la causa, attenendosi ai richiamati principi, e pronuncerà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

#### P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi. Accoglie, il primo motivo del ricorso principale e quello incidentale. Rigetta il secondo motivo del ricorso principale e dichiara assorbito il terzo. Cassa l'impugnata decisione, in relazione ai profili di censura accolti e rinvia per la decisione, anche sulle spese del presente giudizio di Cassazione, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, il 7 febbraio 2005.

Depositato in Cancelleria il 22 marzo 2005

---



**Cass. civ. Sez. V, Sent., 08-10-2010, n. 20870**

IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE

Accertamento

Imposta reddito persone fisiche, in genere

Redditi di capitale

**Fatto Diritto P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ALTIERI Enrico - Presidente

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere

Dott. PERSICO Mariaida - rel. Consigliere

Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 19662/2006 proposto da:

A.L. e T.A.L. in qualità di coniuge dichiarante, elettivamente domiciliati in ROMA VIA FEDERICO CONFALONIERI 5, presso lo studio dell'avvocato MANZI LUIGI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato MACCAGNANI GIOVANNI, giusta delega a margine;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA. VIA DEI PORTOGHESI 12 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 85/2004 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di VERONA, depositata il 01/06/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 07/07/2010 dal Consigliere Dott. PERSICO Mariaida;

udito per il ricorrente l'Avvocato MANZI FEDERICA per delega Avv. MANZI LUIGI, che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto.

**Svolgimento del processo**

A.L. e T.A. proposero ricorso avverso l'avviso di accertamento relativo all'Irpef per l'anno d'imposta 1993, con il quale era stato accertato un reddito da capitale corrispondente alla quota del 33% detenuta nella soc. La Veronese s.r.l., dichiarata fallita il

(OMISSIS); ne eccepivano la illegittimità sia per l'inesistenza di presunzioni qualificate a sostegno della pretesa, sia per l'inesistenza di qualsiasi prova in ordine all'effettiva percezione di tale reddito di partecipazione, fondato solo su di un precedente accertamento effettuato dall'ufficio alla predetta società, accertamento con il quale non erano stati riconosciuti alla stessa dei costi, ritenuti derivanti da operazioni inesistenti, qualificati quindi come utili distribuiti i soci extrabilancio.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso ritenendo la carenza di prova circa l'effettiva percezione di un maggior utile.

Contro tale sentenza proponeva appello l'ufficio sostenendo che la ristretta base sociale costituisce, sul piano degli indizi, un utile elemento di prova dell'avvenuta distribuzione dei maggiori utili accertati ai soci.

La Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello. Contro tale ultima sentenza ricorrono per cassazione i contribuenti con duplice motivo. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia resistono controdeducendo.

### Motivi della decisione

Preliminarmente va rilevata l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze per non essere stato lo stesso parte dei precedenti gradi di giudizio; le relative spese vengono compensate.

I ricorrenti deducono, con il primo motivo, la violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 5 in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 per avere il giudice dell'appello omissivo di motivare sia sulla già dedotta inesistenza di una ristretta compagine sociale- familiare, per essere socia per un terzo una società di capitale, sia sulla ritenuta rideterminazione del reddito, mancando qualsiasi indizio di distribuzione ai soci.

La doglianza è fondata secondo i principi già enucleati da questa Corte che ha affermato (Cass. n. 18640 dell'8.7.2009; conformi n. 13338 del 10/06/2009; n. 9519 del 22.4.2009;) che "In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo a quelli di capitale, nel caso di società a ristretta base sociale è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, la quale non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poichè il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale. Affinchè, però, tale presunzione possa operare occorre, pur sempre, sia che la ristretta base sociale e/o familiare - cioè il fatto noto alla base della presunzione - abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio, sia che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi".

Tale principio discende dal fatto che, essendo "la ristretta base azionaria" regola empirica e non legale, in quanto tale va accertata in concreto, con riferimento a tutti gli elementi dai quali è possibile desumerne la sussistenza secondo l'articolato e contrapposto fraseggio processuale intessuto dalle parti.

Nel caso di specie, al contrario, il giudice dell'appello si è limitato ad affermare assiomaticamente: "Peraltro del tutto legittimo appare l'accertamento su base presuntiva di utili distribuiti ai soci della società di capitale, nel caso di ristrettezza della base azionaria." Manca del tutto la ricostruzione dell'iter logico giuridico che ha portato il giudicante ad esprimersi in tal senso, in particolare con riferimento al dato della esistenza della ristretta base azionaria, che pur costituisce il presupposto della presunta distribuzione di utili ai soci. La sentenza va dunque cassata con rinvio ad altra sezione della medesima Commissione Tributaria Regionale che provvedere ad integrare sul punto l'omessa motivazione.

Con il secondo motivo i ricorrenti deducono la violazione dell'art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 3, all'art. 2697 c.c., e al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 42, ora art. 45 dello stesso D.P.R., così come modificato dal D.Lgs. n. 344 del 2003, per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto presuntivamente la percezione di utili extra-bilancio da parte dei ricorrenti nonostante che il maggior utile sia stato determinato dal giudice, a carico della società di capitale, in maniera induttiva e nonostante manchi l'accertamento della ristretta base sociale.

Anche tale doglianza è fondata consequenzialmente a quanto sopra affermato. E' vero infatti che perchè la presunzione semplice di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati possa operare occorre non solo che la ristretta base sociale e/o familiare - cioè il fatto noto alla base della presunzione - abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio, ma anche che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi.

Nel caso di specie, oltre a mancare qualsiasi accertamento sulla esistenza di una ristretta base familiare e/o sociale, manca altresì un accertamento definitivo sul dato presupposto, posto che nella sentenza impugnata si fa riferimento solo ad una coeva sentenza

(di secondo grado) che, in parziale accoglimento dell'appello dell'ufficio, ha determinato il reddito imponibile della società di capitale, ai fini Irpeg ed Ilor per l'anno 1993, ricostruendolo con metodo induttivo nell'8% dei ricavi lordi.

Anche con riferimento a tale motivo, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio.

Il giudice del rinvio provvedere ad applicare i principi sopra enunciati, e provvedere anche in ordine alle spese.

**P.Q.M.**

La Corte dichiara inammissibile il ricorso nei confronti del Ministero delle Finanze e dell'Economia e compensa le relative spese;

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto.

---

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.

**Cass. civ. Sez. V, Sent., 11-09-2013, n. 20806**

IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE

Accertamento

Imposta reddito persone fisiche, in genere

**Fatto Diritto P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente -

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere -

Dott. GRECO Antonio - Consigliere -

Dott. CIGNA Mario - Consigliere -

Dott. FERRO Massimo - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

B.R.R. e F.P., rappr. e dif. dagli avvocati PERRONE LEONARDO e Gianmarco Tardella, con elezione di domicilio presso il loro studio in Roma, via Giacomo Puccini n.9, come da procura in calce all'atto;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, sede centrale, in persona del Direttore p.t.;

Agenzia delle Entrate, ufficio di Castellamare di Stabia, in persona del Direttore p.t.;

- intimati -

per la cassazione della sentenza Comm. Tribut. Regionale di Napoli 25.10.2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 11 luglio 2013 dal Consigliere relatore Dott. Massimo Ferro;

udito l'avvocato Gianmarco Tardella per i ricorrenti;

udito il P.M. in persona del sostituto procuratore generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione.

**Svolgimento del processo**

B.R.R. e F.P., (coniugi e) soci rispettivamente all'80 e 20% della società F.B.A. (ovvero F.A.B.) s.r.l., impugnano la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Napoli 25.10.2007 che, in riforma - sul punto - della sentenza C.T.P. di Napoli n. 420/08/2004, ebbe ad accogliere l'appello dell'Ufficio, così ribadendo la legittimità dell'avviso di accertamento IRPEF, ILOR e SSN, per l'anno 1995, condotto a carico dei predetti e relativo al reddito ad essi proprio in quanto soci di società a ristretta base partecipativa. L'accertamento, scaturito da segnalazione della Guardia di Finanza, si fondava sulla presunzione di distribuzione in capo ai soci degli

utili extracontabili non contabilizzati.

Ritenne in particolare la C.T.R. che l'attribuzione di tale reddito procedeva da una presunzione relativa, tale da far gravare sui soci, e non sulla P.A., l'onere di dimostrare che gli utili non esposti in bilancio erano stati destinati ad impieghi diversi da quelli della ripartizione tra i soci, tenuto conto anche del vincolo di solidarietà e stretto controllo tra essi sussistente.

Il ricorso è affidato a cinque motivi.

### Motivi della decisione

Con il primo motivo, si avanza vizio di nullità della sentenza, per ultrapetizione, in violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, in quanto il dispositivo di accoglimento dell'appello dell'Ufficio appare motivato con riguardo a questioni di fatto e di diritto estranee al thema decidendum, avendo infatti il giudizio avuto per oggetto l'accertamento sintetico del reddito complessivo dei contribuenti D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, basato sulla circostanza dell'aver essi sostenuto spese per incrementi patrimoniali nel 1995, con versamenti nelle casse della società.

Erroneamente la C.T.R. avrebbe invece trattato della circostanza della distribuzione di utili extracontabili ai soci, da presumere data la ristretta base sociale della s.r.l..

Con il secondo motivo, si avanza vizio di nullità della sentenza, per error in procedendo e violazione dell'art. 112 c.p.c., ricorrendo omessa pronuncia sui motivi d'impugnazione ovvero sulle eccezioni devolute alla C.T.R., in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62.

Con il terzo motivo, si prospetta nullità della sentenza, con inesistenza o mera apparenza della motivazione per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c., comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 4, e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per inidoneità della sentenza impugnata ad esprimere, nella sua motivazione, la ratio decidendi, avendo la C.T.R. spiegato la sua conclusione con riferimento a questioni di fatto e di diritto diverse.

Con il quarto motivo, si prospetta vizio di motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, non avendo la sentenza dato conto della ritenuta insussistenza, da parte della pronuncia della C.T.P. impugnata, della circostanza dei versamenti, invece imputati a soggetti diversi, nemmeno potendosi ascrivere a tali elementi, ai fini dell'accertamento sintetico, il prescritto requisito di certezza.

Con il quinto motivo, si prospetta vizio di motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, non avendo la sentenza dato conto della erroneità del rinvio della motivazione dell'accertamento e per relationem ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza emesso nei confronti di soggetto terzo (la F.A.B. s.r.l.) e non allegato nè sintetizzato nell'accertamento stesso.

1. I primi quattro motivi, da trattare congiuntamente per l'evidente connessione, sono fondati. Va premesso che la sentenza impugnata, esaminabile in relazione ai motivi dell'appello accolto dell'Ufficio e dato il tenore dei mezzi di censura avanzati in questa sede (coerente con i criteri dell'autosufficienza, come da Cass. 23420/2011), fa applicazione espressa del principio per cui, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva - qui si aggiunge - la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tal fine sufficiente nè la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili, nè il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi contabilizzati, non risultando nè accantonati nè investiti, siano stati distribuiti ai soci. Tale principio è effettivamente sussistente nella più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. 5076/2011, 8954/2013), ma la sua declinazione decisoria impone il riscontro, conseguente ad un accertamento sulle movimentazioni finanziarie ovvero gli atti giuridico - economici di una società ovvero dei suoi soci, che vi sia stata formazione di utili non contabilizzati, da tale circostanza scattando la citata presunzione distributiva e la correlata tassazione individuale prò parte.

Sul punto, dall'esame degli atti - possibile alla stregua dell'error in procedendo avanzato e della sufficiente sua delineazione con richiamo alla dialettica processuale di incardinamento di tali passaggi motivazionali e, rispettivamente, difensivi - si evince da un lato che l'accertamento sintetico dell'Ufficio, condotto sui redditi dei soci-contribuenti, poggiava D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, comma 4 e 5, su due circostanze (possesso di autoveicoli e spese per incrementi patrimoniali) e, dall'altro, che solo su una di esse venne sostenuto l'appello da parte di Agenzia dell'Entrate (che circoscrisse il gravame al capo con cui la C.T.P. negava la riconducibilità ai soci stessi, e non invece a società - terze, dei versamenti a favore della F.A.B. s.r.l.). La questione dei versamenti dei soci alla società, nella potenziale veste di contribuzioni dirette ad incremento patrimoniale, trovò, al pari del possesso di autovetture, accertamento di insussistenza presso la C.T.P.; essa fu però la sola questione oggetto di censura avanti alla C.T.R.; tale residua

circostanza e comunque la riconosciuta sua estraneità all'ambito dei fatti indizianti del riaccertamento reddituale non hanno rinvenuto però alcuna valorizzazione probatoria presso la sentenza qui impugnata, che si limita - come detto - a fare applicazione del principio presuntivo citato e non fa menzione dei presupposti dell'accertamento originario dell'Ufficio.

2. Tali lacune inducono al pieno accoglimento dei citati motivi di ricorso, assorbito il quinto, configurandosi nella sentenza impugnata sia un vizio di omessa pronuncia, avuto riguardo alle ragioni di censura della decisione della C.T.P. appellata dall'Ufficio (Cass. 7871/2012), sia una palese discrepanza - accettabile in sede di legittimità anche in modo diretto - tra domande ed eccezioni delle parti e nucleo storico-motivazionale della sentenza della C.T.R., che appare eludere il principio di corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato (art. 112 c.p.c.) (Cass. 17109/2009) e dunque determinandosi le ragioni di cassazione con rinvio.

3. Il ricorso va dunque accolto, ai sensi di cui in motivazione, con cassazione della sentenza e rinvio alla C.T.R. Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

#### P.Q.M.

La Corte accoglie i primi quattro motivi di ricorso, assorbito il quinto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. Campania, in diversa composizione, anche per le spese della fase di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 11 luglio 2013.

Depositato in Cancelleria il 11 settembre 2013

---

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.

C.T. Prov. Parma 6.12.2013 n. 97/6/13  
Data: 21.3.2014 12.35.25

STUDIO ZIRONE  
SistemaIntegrato

---

C.T. Prov. Parma 6.12.2013 n. 97/6/13

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A) R.G. n. 292/13

L'Agenzia delle Entrate di Parma notifica alla soc. C.C. a r.l. un avviso di accertamento per l'anno 2007 in cui, partendo dal presupposto che i valori di alcuni immobili costruiti e, successivamente, compravenduti risultano essere non in linea con i prezzi desumibili dall'Osservatorio del mercato immobiliare.

Trattasi di due alloggi con categoria A2 e una autorimessa ceduti a F.R., i cui valori dichiarati si discostano dal valore normale.

L'Ufficio, dopo aver ricevuto la documentazione contabile richiesta, riscontra un indice di antieconomicità dell'attività aziendale e discordanze con anomalie in relazione agli studi di settore di precedenti e antecedenti periodi d'imposta, tali da costituire un indizio di sottodimensionamento dei ricavi dichiarati dalla società.

In particolare, riportandosi agli immobili esaminati, rileva che la cessione dei detti immobili (due appartamenti ed un garage) della ricorrente ha origine dalla vendita da parte dell'acquirente di un proprio terreno edificabile, in ordine al quale l'operazione così e come confezionata è da definirsi, a tutti gli effetti, una permuta.

In ogni caso, precisa l'Agenzia dell'Entrate, che vi è una significativa differenza fra valore OMI e prezzo delle unità immobiliari vendute alla sig.ra F.; che il parametro al mq. di vendita dei singoli immobili è inferiore al costo imputabile al costo di costruzione; che i prezzi praticati nei confronti di altri compratori divergono notevolmente dal prezzo concordato con la sig.ra F.. In ragione di tali elementi, costituenti presunzioni gravi, precise e concordanti, l'Ufficio procede a rideterminare il reddito d'impresa dichiarato, pari alla differenza fra l'imponibile dichiarato per la vendita dei due appartamenti - risultando congruo, invece, il valore dell'autorimessa - e il valore ricostruito sulla base di € 1.537,54.

Accerta, inoltre, per due soci con partecipazioni societarie non qualificate e visto il rilievo di ricavi accertati e occultati dalla società, la distruzione nei loro confronti di utili extra-contabili da sottoporre a tassazione con ritenuta alla fonte.

In definitiva, l'Ufficio accerta nei riguardi della società maggiori imposte come da prospetto indicato nell'atto impositivo con irrogazione di sanzioni e applicazione degli interessi di rito.

Ricorre la società accertata che controbatte alle risultanze dell'avviso di accertamento. Lamenta con unico e articolato motivo di doglianza, la erroneità nella metodologia di calcolo del valore dell'immobile.

l) Premette che la sig. F. (e la stessa, anche, in nome e per conto della sig.ra D.G.) ha venduto il terreno edificabile, su cui sono stati costruiti pure gli alloggi da essa F. acquistati, nel 2005 e che nel precedente atto preliminare il pagamento del detto terreno sarebbe avvenuto in parte in denaro e, nel resto, con la retrocessione di unità immobiliari.

Ed infatti, prosegue la ricorrente, nel 2007, viene stipulato con la sig. F. preliminare di compravendita degli immobili, oggetto di ricorso, e contestualmente viene rilasciata fideiussione bancaria, a garanzia della regolare cessione in "permuta".

Così inquadrata la cornice della vicenda, la ricorrente contesta il modus operandi dell'Ufficio facendo rilevare che le di lui valutazioni tecniche sono ancorate a dati errati e comunque i valori degli alloggi ceduti sono equivalenti al costo di costruzione.

In pratica, fra la sig. F. e la ricorrente vi è stata una sorta di equivalente economico,

ovvero il costo per costruire gli immobili ceduti è stato pari al terreno acquistato. Del resto, all'epoca dei fatti nessuno avrebbe potuto sapere quale fosse stato il valore degli immobili tutti costruendo inoltre, l'operazione economica permutativa ha consentito alla società di costruzione di non affidarsi a onerosi finanziamenti bancari. Quindi, deduce la società che risulta comprovato che nessuna percezione di somme irregolari è avvenuta.

2) Quanto alla tesi di distribuzione di utili extra-contabili, la società si oppone alla tesi dell'Ufficio, tesi non confortata da giurisprudenza della S.C. che sul punto ha trattato casi diversi a quello di cui alla controversia, ed eccepisce la mancata prova - semmai si fosse verificato il fatto - fornita dalla Agenzia delle Entrate, della concreta e reale percezione di ipotetici "fondi neri".

Inoltre, aggiunge la società, la sig.ra F. ha rivenduto gli alloggi ricevuti in pagamento della cessione del terreno edificabile, maturando una plusvalenza sottoposta, poi, a regolare tassazione.

Per il che, dando seguito alla linea errata dell'accertamento dell'Ufficio, si avrebbe una doppia imposizione sul medesimo presupposto.

3) Infine, assume, a contrasto di quanto affermato dall'Amm. Finanziaria circa la non congruità dei ricavi, la ricorrente che nel durante dell'intervento edilizio vi sono stati inconvenienti economici che hanno comportato costi ingenti e che nel frattempo il cd. Decreto Bersani ha generato criticità ai firm IVA per l'intero settore (recte, edilizio).

Relativamente ai valori OMI, la legge comunitaria 2008 ha dichiarato che gli stessi hanno mera valenza indiziaria.

Conclude il ricorso, la società esponente, instando per la richiesta di declaratoria di illegittimità delle pretese e di annullamento dell'atto impugnato con refusione delle spese di lite.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Parma con proprio atto di controdeduzione del 2.4.2013 nel quale si riassume il contenuto dell'accertamento opposto.

Insiste sulla legittimità del proprio operato in considerazione della esiguità del ricavo e dell'utile dichiarati; della sussistenza presunzione di maggiori ricavi basata sulla accertata gravità, concordanza e precisione; della consolidata giurisprudenza della S.C., in ordine alla distribuzione di utili extra-contabili, qui applicabile; della irrilevanza della successiva (ri-)vendita da parte della sig.ra F. di uno degli appartamenti retrocessi dalla società ricorrente; della esistenza di altri elementi fondanti le proprie tesi.

L'Ufficio, concludendo, chiede il rigetto del ricorso con condanna alle spese di giudizio a carico di parte avversaria.

B) R.G. n. 667/13

L'Agenzia delle Entrate di Parma, rifacendosi ad un precedente avviso di accertamento n. [Omissis] notificato alla s.r.l. C.C. per l'anno 2007, contesta al sig. C.D., in qualità di socio al 33,33% della predetta società, un maggiore reddito personale derivato dal maggior reddito d'impresa accertato alla medesima società.

Suffraga la tesi dell'Ufficio il principio in base al quale la ristretta base societaria (erroneamente indicata, "azionaria") fa presumere la distribuzione a titolo di utili ai soci, di quelle somme accertate - e non dichiarate - alla società di appartenenza.

Ne consegue un rinnovato carico di imposte con interessi e con irrogazione di sanzioni del caso.

Con ricorso giurisdizionale, previa infruttuosa procedura di reclamo, il contribuente si oppone all'atto impositivo relativo all'anno 2007 motivando, all'uopo, che: non è fondata la pretesa accertata nei confronti della società C.C. ; non è pertinente il richiamo della giurisprudenza degli Ermellini da parte dell'Ufficio poiché la fattispecie concerne soggetti non legati da alcun rapporto di parentela; non vi è la prova della reale percezione di proventi derivanti da omessa contabilizzazione di ricavi in merito alla quale l'Ufficio nulla apporta; la legittimità dell'accertamento al socio è ammissibile allorché risulti definitivo l'accertamento nei confronti della società, ovvero discenda una sentenza passata in giudicato (allo stato non ancora esistente); in subordine, si

tenga conto dei costi afferenti ai presunti ricavi contestati alla società.

In ragione di ciò, il ricorrente chiede dichiararsi illegittima la pretesa dell'Ufficio con annullamento dell'atto impugnato e refusione delle spese di lite.

In via subordinata, chiede la sospensione del presente giudizio in attesa che si esaurisca quello relativo alla società.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Parma in data 3.6.2013 riportandosi agli argomenti e alle motivazioni fondanti l'emissione dell'avviso di accertamento e insistendo sulla legittimità del proprio operato, confortato dall'orientamento consolidato, sul punto (presunzione di distribuzione di utili extra-contabili ai soci), della Corte di Cassazione la quale ha specificato che il fatto noto è la ristrettezza della base societaria con il vincolo di solidarietà e il controllo dei soci.

Chiede la riunione con il ricorso presentato dalla società e il rigetto dell'attuale ricorso, con spese a carico del contribuente.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

C) In via preliminare, il ricorso n. RG 667/201, in materia di distribuzione di utili extra-contabili, pervenuto a questa sezione - per quanto la giurisprudenza consolidata della Corte di legittimità non individui ipotesi di necessaria (e tanto meno facoltativa) connessione ad un ricorso proposto da società a ristretta base societaria (v. in tal senso, Cass. Sez. Trib. n. 24049/2011 e n. 426/2013), e quindi non sussista alcuna forma giuridica di litisconsorzio - si riunisce al ricorso n. R.G. 219/2013, per le ragioni di seguito esplicitate, onde essere trattati unitariamente.

D) La controversia della vicenda, che come surriferito ha effetti anche verso i soci sia con partecipazione non qualificata sia verso il socio con la percentuale al 33,33%, trae origine essenzialmente dalla maggiore valutazione di due appartamenti, ceduti nel 2007 alla venditrice (precisamente, alla sig.ra F. ed altra persona che ha conferito procura alla stessa F.) del terreno edificabile su cui i medesimi immobili sono stati costruiti.

Si basa la tesi dell'Ufficio sui valori dell'Osservatorio del mercato immobiliare della zona in cui è stato effettuato l'intervento edilizio.

Tali argomenti adottati dalla parte resistente non colgono nel segno e si rivelano non persuasivi a comprovare la contestazione di omessa tassazione di maggiori imponibili da parte della ricorrente.

Nell'avviso di accertamento (cfr. pag. 6) impugnato dalla società l'Amm. Finanziaria locale ammette e riconosce che con la sig.ra F. è avvenuta, in punto di fatto, una vera e propria permuta del terreno edificabile con la promessa futura di retrocessione, a saldo del prezzo pattuito, di unità immobiliari ben identificate nel contesto della realizzanda lottizzazione.

Peraltro, questa circostanza viene confermata dalla fideiussione bancaria rilasciata alla sig.ra F., nella quale già dal 2005 le parti (la ricorrente e la detta F.) ebbero a concordare sia le superfici di immobili in controprestazione per mq. 190,70 e sia il loro prezzo.

Quest'ultimo prezzo, ovvero il valore degli edifici "permutandi", coincide col saldo del prezzo del terreno trasferito alla società di costruzione.

Non vi è dubbio che l'assieme di questi elementi consenta di giustificare e rendere credibili i valori di vendita dei due appartamenti.

Non si è trattato di una normale compravendita, bensì di una non infrequente operazione di immediata cessione di terreno edificabile in cambio di future unità immobiliari da parte dell'impresa costruttrice, garantita da idonea collegata fideiussione.

Del resto, non può non essere trascurato il decisivo fatto che il prezzo delle unità immobiliari promesse alla sig.ra F., concordato e convenuto nel 2005, rappresenta una parte del valore complessivo del terreno nei cui soli confronti esso Ufficio avrebbe dovuto e potuto verificare la sua congruità di mercato. Congruità, anche, delle superfici promesse in vendita relativamente alle quali non si sarebbe potuto

disgiungere l'elemento dell'alea: sia per la società la quale avrebbe potuto, per varie cause e/o per gli imprevisti cui va incontro qualunque affare commerciale, non mantenere la realizzazione degli immobili erigendi e sia per la sig.ra F. che in caso di inadempimento dell'obbligazione assunta dalla società promittente si sarebbe avvalsa avrebbe solo potuto avvalersi della fideiussione, a tutela del proprio diritto.

E quindi, è anche certo, però, che se le parti hanno concluso l'accordo con tali valori, l'interesse della F. ad ottenere quella specifica metratura di superficie di edifici è coinciso con quello della società che ha accettato la richiesta dell'altra contraente e senza la quale molto probabilmente non sarebbe stato stipulato il contratto di vendita del terreno e nemmeno si sarebbe realizzato l'intervento urbanistico.

Nel caso di specie, verificando i dati relativi al costo di costruzione per mq. ovvero pari ad € 823 ca. e desunti dalla CCIAA (e non smentiti dall'Ufficio il quale ha indicato € 1.013 per mq., così derivato da operazione matematica relativa all'anno 2007 senza tenere in debito conto del costo complessivo di tutto l'intervento urbanistico) come allegati dalla ricorrente, si rinviene che la società non ha avuto un riscontro economico negativo dalla "permuta" stante che, anziché pagare la somma residua, questa è stata convertita nelle componenti di costo per costruire gli alloggi e il garage "permutati".

Ne deriva, quindi, una perfetta coincidenza di valori fra il terreno ceduto alla società di costruzione e le unità immobiliari retrocesse alla sig.ra F., in quanto le condizioni di vendita, ivi compreso il prezzo, sono state pattuite in linea con i diversi scopi commerciali di entrambe le parti negoziali. Allora, ne consegue che, sulla base delle argomentazioni suesposte, nessuna ipotesi di omessa contabilizzazione di ricavi con creazione di materia imponibile sottratta a tassazione è sostenibile.

D-1) Se, per un verso, il motivo principale su cui l'Ufficio basa il proprio accertamento, come innanzi illustrato, è venuto meno, non sono neppure convincenti le altre ragioni recate nell'atto impositivo a corredo della sua motivazione.

Difatti, con effetto a cascata, non paiono persuasive e sufficienti le circostanze relative al criterio della antieconomicità, atteso che non sono sorrette da sufficiente materiale probatorio (anche indiziario).

Oltre a ciò, seppur in maniera minima, la ricorrente allega comunque la sussistenza di inconvenienti tecnici intervenuti durante i lavori che hanno condizionato negativamente la performance del risultato economico.

In aggiunta, ancora e in senso sfavorevole all'Ufficio, va rilevato che per le altre compravendite non vi sono state obiezioni così dando conferma della correttezza e della congruità dei prezzi di vendita delle relative unità immobiliari.

Il riferimento, poi, all'indicato scostamento degli studi di settore applicabili alla ricorrente è inconferente e non coerente con la normativa specifica degli stessi, non essendovi stato l'obbligato contraddittorio come previsto, a pena di inammissibilità, dalle SS.UU. della S.C. (n. 26635/2009).

Vero è che vi è stato un incontro presso l'Agenzia delle Entrate con la società ricorrente, ma è altrettanto vero che tale incontro ha avuto come unico scopo la compravendita con la sig.ra F. (v. pag. 4 dell'atto di accertamento).

Le anomalie richiamate dall'Ufficio, dunque, si rivelano come meri indizi, non confortati da ulteriori prove e privi del criterio della valida presunzione.

E) Trattato e deciso il ricorso principale riferito alla società ricorrente, deve affrontarsi anche quello proposto dal socio G.D..

L'accoglimento del primo porta necessariamente, anche in osservanza dei principi del giusto processo, all'accoglimento del ricorso del citato socio.

La sospensione del procedimento, di cui alla impugnazione del sig. G., avrebbe dovuto, al più, essere effettuata dalla precedente sezione che ebbe in carico il fascicolo ad essa assegnata, così e come stabilito dalla giurisprudenza della S.C. (v. Cass. sez. Trib. Ordinanza n. 1865/2012).

Senonché allo stato dei fatti e considerato che il convincimento di questo Collegio giudicante in ordine alla vicenda presupposta della ricorrente società, è giunto all'annullamento delle tesi dell'Ufficio, oltre a naturali ragioni di economia processuale - in difetto delle quali la sospensione, in questa sede, del giudizio presupposto avrebbe

comportato inutili perdite di tempo violando il criterio della ragionevole durata del processo -, questa Commissione Tributaria ritiene di superare l'ipotesi della sospensione e, riunendo il ricorso del socio contribuente, condurlo a suo giudizio con l'accoglimento del ricorso.

Sarebbe stato accolto il predetto ricorso, comunque, per altro motivo.

Questo si annida in un nuovo orientamento della - recentissima - giurisprudenza della S.C. (cfr. Cass. trib. dell'11.9.2013 n. 20806) che nei termini seguenti si esprime: «Tale principio è effettivamente sussistente nella più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 5076/2011, n. 8954/2013), ma la sua declinazione decisoria impone il riscontro, conseguente ad un accertamento sulle movimentazioni finanziarie ovvero gli atti giuridico-economici di una società ovvero dei suoi soci, che vi sia stata formazione di utili non contabilizzati, da tale circostanza scattando la citata presunzione distributiva e la correlata tassazione individuale pro parte».

A dire il vero, però, questa presa di posizione, in controtendenza rispetto ad altri arresti della Corte di legittimità (citati dall'Ufficio), trova pure riscontro in una sua precedente decisione del 2009 (sez. Trib. n. 14046 - rel. B.).

Pertanto, non appare capace per inferire dal dato noto - ovvero la ristretta base societaria - un fatto ignoto - e cioè i cd. utili extracontabili - il fatto che eventuali somme non dichiarate dalla società possano essere confluite nelle "tasche dei soci" e questi non li abbiano dichiarati, di diritto, nelle rispettive proprie dichiarazioni dei redditi personali.

Deve, inoltre, a conforto di queste giuste deduzioni, rilevarsi che le giustificazioni, a prova contraria da parte del contribuente, volte a dimostrare che "i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti" (ex pluribus, Cass. trib. n. 8954/2013; idem, n. 5076/2011) si risolvano, in pratica, in una sorta di prova "diabolica", difficilmente non contrastabili e, sostanzialmente, non vincibili.

È evidente come tali ipotesi di prova contraria, che il contribuente dovrebbe fornire, si scontrino con quanto argomentato dalla succitata sentenza n. 20806/2013 secondo la quale diviene indispensabile il riscontro delle movimentazioni dei conti correnti (ad esempio) dei soci o di terzi, riconducibili ai medesimi soci.

L'orientamento opposto, peraltro, non si è mai posto il dubbio, al di là del concetto di "ristretta base societaria", che, forse, possa essere il legale rappresentante dell'ente sociale, salva in ogni caso la possibilità di offrire prova contrapposta, colui nei cui confronti si debba indirizzare la contestazione di percezione di somme irregolari o qualificate "in nero".

Non vi è chi non pensi che l'autore formale e materiale, in senso stretto, è il soggetto che amministra e gestisce l'ente sociale e che è responsabile, se dimostrata dell'omessa contabilizzazione di ricavi.

Dunque, in difetto di altri e ulteriori validi elementi, anche accertabili presuntivamente con metodi redditometrici, il rilievo di distribuzione di utili extra-contabili non dichiarati non è meritevole di accoglimento.

F) Conclusivamente, i due ricorsi vanno accolti, con compensazione delle spese di lite interamente compensate fra le parti, sussistendo giusti motivi in tal senso stante la complessità delle controversie e il cambiamento di orientamento della giurisprudenza.

#### **P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Provinciale di Parma, sezione 6a, riuniti i ricorsi R.G. nn. 292-667/2013, li accoglie integralmente.

Spese compensate.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI FIRENZE

OTTAVA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

CAVOTO GIUSEPPE - Presidente e Relatore

CALVORI ALBERTO - Giudice

MAUCERI ATTILIO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2945/11

depositato il 03/10/2011

- avverso la sentenza n. 242/1/11

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MASSA CARRARA

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIAE MASSA-CARRARA

controparti:

B.A.

VIA L. D. L., 57 54100 M. M.

difeso da:

MICCINESI AVV. MARCO, PISTOLESI AVV. FRANCESCO TONARELLI DR. TOMAS

VIA P.CAPPONI, 24 C/O ST. MICCINESI 50100 FIRENZE FI

M.M.

VIALE XX S. 191 54033 C. M.

difeso da:

MICCINESI AVV. MARCO, PISTOLESI AVV. FRANCESCO TONARELLI DR. TOMAS

VIA P.CAPPONI, 24 C/O ST. MICCINESI 50100 FIRENZE FI

TROPICANA SRL

VIA VERDI N. 47 54100 MASSA MS

difeso da:

MICCINESI AVV. MARCO, PISTOLESI AVV. FRANCESCO TONARELLI DR. TOMAS

VIA P.CAPPONI, 24 C/O ST. MICCINESI 50100 FIRENZE FI

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2005

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF 2005

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2005

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IVA-ALTRO 2005

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2005

### Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La società Tropicana srl. con sede in Massa, Via Verdi n. 47 ed i soci B.A., residente a M., socio e presidente del Consiglio di amministrazione, e M.M., residente in C., ricorrevano nel gennaio 2011 alla Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara avverso gli avvisi di accertamento ad essi notificati dall'Agenzia delle Entrate di Massa Carrara, a seguito di verifica fiscale generale eseguita nell'ottobre 2008 dalla Guardia di Finanza, in materia di IRPEG, IRAP, IVA ed IRPEF per l'anno di imposta 2005, sostenendo la nullità dei predetti avvisi per difetto di motivazione, violazione di legge, violazione del principio del contraddittorio, errata determinazione dei valori di vendita a privati di tre unità abitative, avvenuta nel 2005, facenti parte di un complesso edilizio destinato a residenza turistico-alberghiera (RTA), ma accatastate come A/2, già di proprietà della società Tropicana, a seguito della cessazione iniziata sin dall'anno 2002, da parte di questa, dell'attività turistico-alberghiera, erronea applicazione ai fini IVA dell'aliquota del 10% in luogo di quella del 20%, illegittima deduzione di costi per consulenze esterne ai fini della determinazione della base imponibile, mancato assoggettamento all'IRAP delle reali plusvalenze derivanti dalle vendite delle predette unità abitative.

La C.T.P. di Massa Carrara, con sentenza del 24 maggio 2011 n. 242, respinte le eccezioni di nullità degli avvisi per difetto di motivazione e per violazione del principio del contraddittorio, entrava nel merito delle questioni sollevate e accoglieva i ricorsi, previa loro riunione, compensando le spese.

Avverso la sentenza predetta ricorreva in appello l'Agenzia delle Entrate di Massa Carrara motivando l'impugnazione con la violazione delle norme di cui all'art. 39, comma 1 lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973 e 2697 c.c., in quanto i primi Giudici non avevano considerato che l'accertamento in rettifica era stato basato su un complesso di circostanze gravi precise e concordanti, che non era stato superato da prova contraria cui erano tenuti i ricorrenti in primo grado. In particolare, deduceva che, al fine di determinare il valore delle unità abitative vendute nel 2005 dalla società Tropicana, aveva raffrontato i prezzi fatturati con quelli desunti dai valori OMI (Osservatorio del Mercato Immobiliare) e con quelli registrati dalla FIAIP (Federazione Italiana Agenti Immobiliari Professionali), risultati sensibilmente superiori; aveva acquisito le informazioni fornite dagli acquirenti, che in parte avevano dichiarato di avere in concreto pagato importi superiori a quelli fatturati dalla venditrice; aveva confrontato i corrispettivi fatturati con gli importi dei mutui contratti nell'occasione da alcuni acquirenti, in tal modo constatando che tali importi erano superiori a quelli fatturati; aveva infine comparato i prezzi fatturati con i superiori prezzi medi di vendite avvenute nello stesso periodo di tempo, di alloggi analoghi posti in località limitrofe. Ne era emerso un complesso quadro probatorio sufficientemente certo e coerente, che escludeva qualsiasi attendibilità degli importi dichiarati nei contratti e quindi costituiva la prova presuntiva dell'indebita sottrazione di imponibili, fatto questo che legittimava l'emissione degli avvisi di accertamento.

Quanto all'eccezione sollevata dai contribuenti di inoperatività del D.L. n. 223 del 2006, che attribuiva valore di presunzione legale allo scostamento dal valore normale dei beni ceduti, in quanto la normativa indicata aveva subito una modifica per effetto della L. n. 244 del 2007, di tal che, con riguardo alle cessioni antecedenti al 4 luglio 2006 (come erano quelle oggetto di accertamento) la presunzione operava unicamente come presunzione semplice, osservava che, sia la Guardia di Finanza sia l'Ufficio, in realtà, non avevano mai inteso far valere il rilevato scostamento come presunzione legale, bensì soltanto come circostanza indiziaria da valutare in correlazione con le altre.

Parimenti, l'acquisizione delle dichiarazioni rilasciate da alcuni soggetti acquirenti, che avevano ammesso di avere corrisposto somme superiori a quelle risultanti dai contratti, non poteva essere ritenuta illegittima sul rilievo che sarebbe avvenuta in violazione del divieto di assumere testimonianze nel processo tributario. Ed invero anche le predette dichiarazioni non avevano di per se autonomo valore probatorio, ma dovevano riguardarsi esclusivamente come mero elemento indiziario a conforto del composito quadro scaturente dalle varie circostanze emerse, né il fatto che nessuna delle dichiarazioni degli acquirenti fosse supportata documentalmente aveva fondamento, in quanto i verbali redatti dalla Guardia di Finanza erano stati integralmente allegati al p.v.c. notificato agli interessati, che erano stati perciò posti in condizione di conoscerne integralmente il loro contenuto. Doveva poi considerarsi come la società ricorrente non aveva fornito alcun concreto elemento idoneo a neutralizzare la valenza probatoria delle circostanze contestate, in particolare a giustificare il maggior valore dei mutui stipulati dagli acquirenti, rispetto al prezzo contrattualmente dichiarato nei contratti di acquisto, come ad esempio la necessità di fare fronte a spese di ristrutturazione o di manutenzione straordinaria degli immobili oggetto di acquisto.

Ai fini dell'IVA l'Ufficio aveva ritenuto che le cessioni delle unità immobiliari fossero assoggettabili all'aliquota ordinaria del 20% perché riferite a porzioni immobiliari della R.T.A. e quindi strumentali rispetto all'esercizio di un'attività produttiva. La pretesa della società contribuente di applicare l'aliquota agevolata del 10%, continuava l'Ufficio appellante, in realtà risultava illegittima ove si osservi che il non contestato accatastamento delle unità abitative in A/2 non mutava la originaria destinazione urbanistica degli alloggi, costruiti al fine di ospitare turisti per soggiorni di vacanza, nell'esercizio dell'attività turistico alberghiera, in stabili ed ordinarie abitazioni, per le quali unicamente la legge prevede l'agevolazione fiscale. Richiamava in proposito la risoluzione 321 E del 2002, che a sua volta richiama la sentenza della Corte di Cassazione n. 8129 del 15 giugno 2001, con la quale era stato escluso che le unità abitative di un residence, utilizzate all'esercizio di una attività turistico-alberghiera, fossero ai fini fiscali, equiparabili alle case di abitazione e che ad esse fossero pertanto applicabili le agevolazioni di cui alla L. n. 408 del 1949. Rilevava che il vincolo di destinazione era stato riconosciuto e mantenuto nel confermare la gestione unitaria del complesso immobiliare, affidata alla società GRTA srl, costituita nel luglio 2003, con sede in Massa. Lamentava ancora la violazione dell'art. 109 del D.P.R. n. 917 del 1986 per avere i primi Giudici ritenuto sufficiente, ai fini della deducibilità, quali componenti negativi del reddito, la ricorrenza di una astratta competenza temporale dei costi dichiarati, senza la verifica della certezza ed della inerenza e della relativa documentazione. Osservava che la assoluta mancanza di riscontro documentale aveva impedito di verificare sia la certezza dei costi dedotti dalla società contribuente, sia la loro inerenza all'attività di impresa esercitata dalla medesima società, condizioni indispensabili per poterne effettuare la deducibilità.

Infine, eccepiva il difetto di motivazione in ordine al mancato trattamento, nell'accertamento dell'imponibile ai fini dell'IRAP, delle reali plusvalenze relative alla vendita frazionata delle tre unità abitative. Osservava in proposito che la società venditrice, pure avendo dichiarato l'esistenza di tali plusvalenze, aveva poi di fatto omesso di far concorrere tali plusvalenze alla formazione della base imponibile per l'IRAP, in violazione dell'art. 11 comma 3 del D.Lgs. n. 446 del 1997, all'epoca vigente.

Chiedeva che fosse totalmente riformata la decisione impugnata e fossero confermati integralmente gli avvisi di accertamento, con vittoria di spese e competenze per entrambi i gradi del giudizio.

Si costituivano in giudizio la Tropicana s.r.l., sia i due soci A.B. e M.M., i quali instavano per il rigetto del gravame e depositavano controdeduzioni ed allegati. In particolare, gli appellati deducevano che l'asserito maggior valore delle cessioni immobiliari avvenute nel 2005 era stato dedotto dall'ufficio dalla discrasia tra il valore dichiarato contrattualmente e i valori ricavati dall'OMI e dalla FIAIP, dalle dichiarazioni di alcuni acquirenti, dal raffronto tra i prezzi fatturati ed il maggiore importo dei mutui stipulati dagli acquirenti, dal confronto con i prezzi di vendita di alloggi analoghi posti in aree limitrofe. La discrasia rispetto ai valori desunti dai dati forniti dall'OMI e dalla FIAIP non costituiva una circostanza grave e precisa, in quanto non esiste nelle statistiche elaborate dall'OMI e dalla FIAIP una categoria immobiliare identica o assimilabile a quella propria degli immobili compresi in una RTA, come tali assoggettati ad un vincolo, quello alberghiero, perenne ed indipendente dalla relativa classificazione catastale. Le valutazioni basate sui dati OMI o sui dati FIAIP, pertanto, non sono e non erano affidabili. Inoltre, doveva considerarsi che il prezzo medio al metro quadrato degli immobili oggetto di cessione, enucleato dalla G.d.F. e recepito dall'ufficio, era stato desunto sulla base dei prezzi ricavati dalle dichiarazioni degli otto acquirenti (di cui una soltanto riferita alle cessioni del 2005) che avevano ammesso di avere pagato somme effettive superiori a quelle fatturate e tale prezzo medio era stato poi rapportato ai valori normali di mercato desunti dalle quotazioni elaborate dall'OMI per il secondo semestre dell'anno 2006, e dunque posteriori di un anno alle valutazioni oggetto di accertamento. In conclusione, sosteneva la difesa degli appellati, le quotazioni elaborate dall'OMI non potevano essere validamente utilizzate nel caso di specie.

Le dichiarazioni degli acquirenti, prese in considerazione dall'ufficio, erano in realtà soltanto otto, rispetto alle complessive 22 dichiarazioni rilasciate dagli acquirenti, di cui quattordici registravano una perfetta corrispondenza tra il valore dichiarato e quello effettivamente corrisposto alla società venditrice; l'Ufficio si era limitato a produrre unicamente le otto dichiarazioni contenenti presunti versamenti non dichiarati di denaro contanti. In proposito, non sussisteva alcun valido motivo per attribuire maggiore veridicità alle otto dichiarazioni considerate, piuttosto che alle altre 14 dichiarazioni, secondo le quali il prezzo di acquisto corrisposto alla società alienante corrispondeva esattamente a quello indicato nel contratto di cessione e regolarmente fatturato. Denunciavano gli appellati, inoltre, la violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa, principi operanti anche in seno al procedimento amministrativo di imposizione tributaria, come riconosciuto anche dalla Corte di Giustizia Europea, in quanto non era stato loro consentito di poter assistere all'assunzione delle predette dichiarazioni, per il tramite di un proprio rappresentante o difensore, di tal che le predette dichiarazioni non potevano essere utilizzate validamente ai fini impositivi.

Il maggiore importo dei mutui, rispetto ai prezzi fatturati per la vendita degli alloggi, di cui soltanto uno riferito alla cessione dei tre alloggi del 2005, oggetto dell'accertamento in rettifica ( mutuo per Euro 185.000,00 a fronte del prezzo di dichiarato pari ad Euro 140.000,00 per l'acquisto dell'alloggio int. 208 identificato catastalmente al foglio 161, particella 162 sub. 7, atto del 24 marzo 2005), non aveva alcun valore probatorio, neppure indiziario, atteso che il diverso importo del mutuo poteva dipendere dalla necessità del mutuatario di disporre di somme superiori per affrontare lavori di sistemazione o ristrutturazione del bene acquistato e che, pertanto, appariva normale stipulare mutui per somme eccedenti il prezzo di acquisto.

La pretesa dell'ufficio di assoggettare all'IVA ordinaria del 20% le cessioni degli alloggi, continuavano gli appellati, doveva considerarsi infondata, perché il regime dell'IVA in realtà è strettamente correlato al classamento degli immobili ai fini catastali, nella specie accatastati come A/2, come tali ad essi era applicabile l'aliquota del 10% (o del 4% per la prima casa). Essendo la classificazione catastale criterio determinante per definire il regime tributario degli immobili, l'Amministrazione finanziaria non poteva derogare a tale regime se non provocando un autonomo giudizio amministrativo di revisione della categoria e della rendita catastale, già attribuite agli immobili dall'Agenzia del Territorio. Per l'ipotesi in cui non dovesse risultare applicabile l'aliquota agevolata, comunque doveva essere applicato l'art. 10, comma 2, della L. n. 212 del 2000, che esclude le sanzioni e gli interessi moratori a carico del contribuente che in buona fede si era attenuto agli atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificati.

Contestavano ancora gli appellati il preteso recupero a tassazione dei costi relativi alle consulenze esterne per Euro 95.000,00 per non essere stati rinvenuti, in sede di verifica, i documenti che ne giustificavano la contabilizzazione ed essere stato quindi impossibile accertare la concorrenza dei requisiti di inerenza, certezza e determinabilità di tali costi. In realtà, continuavano gli appellati, anche qualora non sia disponibile la relativa documentazione, i costi di consulenza bene potevano essere legittimamente dedotti, nessuna norma tributaria imponendo l'esistenza della pretesa documentazione.

Quanto alla mancata valutazione delle plusvalenze ai fini IRAP, gli appellati rilevavano che, pure avendo i verificatori prima e l'Ufficio poi citato il contratto di comodato stipulato tra la Tropicana e la società GRTA srl., hanno ommesso di considerare che l'unico scopo sociale per il quale quest'ultima società era stata costituita era quello della gestione unitaria della "Residenza Turistico Alberghiera della Tropicana", tanto che il Comune di Massa aveva intestato alla società comodataria GRTA srl. la licenza di esercizio e la Tropicana si era limitata ad eseguire un'attività preliquidatoria del suo patrimonio, attività assimilabile sostanza ad una cessione di azienda sotto l'aspetto funzionale, esclusa come tale dall'imponibile ai fini dell'IRAP.

Nell'ipotesi, poi, in cui si fosse ritenuto fondato l'accertamento di un maggiore imponibile in capo alla società, con riferimento all'anno 2005, ciononostante le pretese tributarie nei confronti dei soci A.B. e M.M. dovevano essere disattese, perché basate esclusivamente su di una insufficiente presunzione semplice di distribuzione di utili ai soci di una società "a ristretta base azionaria", presunzione non supportata da alcun elemento o indizio che confermasse l'attribuzione ai due soci di maggiori utili societari, di tal che non risultava in alcun modo integrata la prova presuntiva di cui all'art. 38, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973. In ogni caso, gli importi da assoggettare ad imposizione a carico dei soci dovrebbero essere ridotti delle somme corrisposte dalla società a titolo di IRES, e conseguente riduzione degli interessi e sanzioni addossati ai soci.

Infine, eccepivano la nullità dell'avviso di accertamento integrativo, notificato a M.M., per violazione della norma di cui all'art. 43, ultimo comma del D.P.R. n. 600 del 1973, essendo carente il presupposto legale della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Chiedevano in conclusione gli appellati che fosse dichiarata la nullità degli avvisi di accertamento e in ipotesi la loro infondatezza. In subordine, che fosse rideterminata nel quantum la pretesa impositiva e sanzionatoria a carico della società, previa se del caso, disposizione di consulenza tecnica d'ufficio. In ulteriore subordine, chiedevano che fosse dichiarata l'infondatezza della pretesa delle sanzioni e degli interessi relativi al recupero dell'IVA e che fosse dichiarato illegittimo e comunque infondato l'accertamento a carico di A.B. e comunque che fosse ridotta la pretesa impositiva a carico di entrambi i soci a titolo di IRPEF, previo scorporamento delle somme dovute dalla società per IRES. Con vittoria delle spese e degli onorari difensivi per entrambi i gradi del processo.

Con istanza pervenuta a questa Commissione in data 23 luglio, gli appellati chiedevano che fosse disposto il rinvio dell'udienza di trattazione del gravame, già fissata per il 27 luglio 2012, e contestualmente presentavano istanza di trattazione in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Alle richieste predette aderiva l'Ufficio. Era pertanto fissata la nuova odierna udienza del 26 ottobre 2012 in cui i difensori delle parti sono comparsi ed hanno discusso pubblicamente la causa.

In esito all'odierno giudizio, svoltosi nel pieno rispetto del principio del contraddittorio, questa Commissione osserva quanto segue:

Nell'anno 2002 la società Tropicana srl. cessava la propria attività e nella procedura di liquidazione del patrimonio della sua azienda cedeva in proprietà a terzi soggetti privati una serie di alloggi facenti parte della omonima R.T.A. Gli acquirenti si impegnavano tuttavia a continuare la gestione unitaria delle singole unità abitative attraverso una società di gestione appositamente costituita sotto il nome di "GRTA srl." A seguito di verifica fiscale della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate di Massa Carrara emetteva una serie di avvisi di accertamento a carico sia della società Tropicana sia dei soci di questa. La presente controversia riguarda le imposte IRPEF, IVA e IRAP per l'anno 2005 pretese nei confronti della società e le imposte IRPEF per lo stesso anno pretese a carico dei soci B.A. e M.M.. L'Agenzia delle Entrate, recependo pressoché integralmente le conclusioni cui era pervenuta la G.d.F. a seguito della verifica fiscale, ricostruiva per presunzione sia il reale valore degli immobili oggetto di cessione a terzi, sia i redditi non dichiarati dai soggetti contribuenti, sia il recupero dell'IVA del 20% in luogo di quella calcolata dalle parti private pari al 10%. In particolare ai fini dell'IRES accertava redditi non dichiarati pari ad Euro 328.468,00 ed una indebita deduzione di costi per consulenze pari ad Euro 95.000,00. Ai fini IRAP accertava componenti positivi di reddito pari ad Euro 700.762,00 che assoggettava a tributo a titolo di plusvalenze. A carico dei soci, che possedevano il 50% ciascuno le quote societarie, accertava maggiori redditi ai fini IRPEF

2005 pari ad Euro 84.693,00 ciascuno.

Tanto premesso in linea di fatto, occorre ora esaminare la contestata valenza probatoria delle presunzioni poste dall'ufficio a sostegno delle sue maggiori pretese fiscali.

Con riguardo all'accertamento dei maggiori valori delle cessioni immobiliari, l'Agenzia delle Entrate ha richiamato una serie di elementi indiziari risultati in sede di verifica fiscale e cioè i maggiori valori per ciascuna delle tre unità abitative, desunti dall'applicazione dei parametri O.M.I. e FIAIP, rispetto ai prezzi fatturati dalla società cedente Tropicana; le dichiarazioni rilasciate da alcuni degli acquirenti degli alloggi, secondo i quali le somme di fatto corrisposte erano superiori a quelle risultanti dalle fatture; i mutui ipotecari contratti da alcuni acquirenti di importo sensibilmente superiore ai prezzi di cessione come fatturati; la comparazione con i prezzi unitari medi di immobili analoghi venduti in località limitrofe e nello stesso lasso di tempo, prezzi notevolmente superiori rispetto a quelli indicati nei contratti della società Tropicana.

Non vi è dubbio che singolarmente considerate le descritte circostanze non assumono efficacia probatoria sufficiente a supportare la pretesa dell'ufficio.

Valutate viceversa nel loro insieme, trattandosi di indizi gravi, precisi e concordanti, valgono sicuramente a costituire la prova presuntiva del maggior valore delle unità abitative, rispetto al prezzo dichiaratamente concordato tra le parti, in applicazione del metodo induttivo di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973. Si tratta pur sempre di presunzione semplice, che tuttavia, come è noto, comporta l'inversione dell'onere della prova contraria a carico dei contribuenti. Nessuna prova contraria i contribuenti hanno fornito.

L'eccezione sollevata dalla difesa dei contribuenti, secondo cui i valori desumibili dai dati forniti dall'O.M.I., non trattandosi di valori basati su accertamenti concreti, precisi e specifici, ma solo statistici, non possono costituire la prova del reale prezzo corrisposto dagli acquirenti nella cessione delle unità abitative in questione, non ha pregio in quanto i predetti dati non sono mai stati invocati come autonoma prova giuridica, ma unicamente come semplice elemento indiziario da valutare unitamente agli altri elementi emersi in sede di verifica fiscale.

Anche l'eccezione secondo cui le dichiarazioni rilasciate da alcuni degli acquirenti degli immobili, che hanno affermato di avere corrisposto di fatto somme superiori a quelle fatturate, non hanno alcuna valenza probatoria, stante il divieto dell'assunzione o dell'utilizzo della prova testimoniale nel procedimento tributario, non ha fondamento, atteso che nel nostro caso non si tratta di valutare l'irregolare assunzione di una prova testimoniale, prova indubbiamente inammissibile nel contenzioso tributario, ma unicamente di valutare il valore indiziante delle suddette dichiarazioni rilasciate ai verbalizzanti, di per se sicuramente prive di autonomo valore probatorio, ma certamente gravi e concordanti con gli altri elementi scaturiti dagli accertamenti posti in essere dalla Guardia di Finanza, come tali idonee a concorrere con gli altri elementi nel fare assurgere il quadro indiziario al rango di un complesso di presunzioni semplici come quelle previste dall'art. 2729,1 comma del cod. civ., norma applicabile al procedimento tributario per l'esplicito richiamo contenuto nell'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 sopra citato. E' appena il caso di notare che mentre le dichiarazioni degli acquirenti, secondo cui il prezzo dichiarato corrispondeva a quello effettivamente corrisposto, possono agevolmente essere disattese, implicando la versione opposta la personale corresponsabilità dei dichiaranti, le dichiarazioni degli otto acquirenti che hanno invece sostenuto di avere in realtà pagato somme superiori a quelle fatturate dalla società, assumono connotazione di maggiore veridicità, risolvendosi in ammissioni di natura confessoria.

Alla luce delle considerazioni che precedono, emerge chiaramente l'irrelevanza dell'assunto difensivo secondo cui nel caso di specie l'Ufficio avrebbe utilizzato dichiarazioni illegittimamente acquisite in violazione dell'art. 111 della Costituzione. Ed invero, come insegna la giurisprudenza di legittimità, all'Amministrazione Finanziaria va riconosciuto il diritto di assumere (prima e comunque al di fuori del processo) informazioni presso terzi e dichiarazioni di terzi, senza con ciò ledere in alcun modo il principio del contraddittorio ed il diritto di difesa del contribuente. Si veda in tal senso la relativamente recente sentenza n. 6.536 del 18 marzo 2009 della Suprema Corte di Cassazione, che conferma il precedente orientamento della stessa Corte. Anche in merito alle dichiarazioni degli acquirenti predetti, nessuna prova in contrario hanno dedotto o fornito i contribuenti ricorrenti.

Quanto alle divergenze in ordine ai valori unitari degli immobili, emerse a seguito del criterio comparativo, deve rilevarsi che in sede di verifica fiscale gli operatori hanno considerato, ai fini del raffronto, alcune unità abitative appartenenti ad analoghe R.T.A. (come la R.T.A. "Doria" ubicata nel Comune di Massa e la R.T.A. "Approdo" ubicata nel Comune di Montignoso) vendute singolarmente a privati e poste in località limitrofe a quelle della R.T.A. Tropicana, ma a prezzi unitari notevolmente superiori a quelli dichiarati da quest'ultima e cioè a prezzi unitari ammontanti a quasi il doppio di quelli fatturati dalla società verificata. Ancora una volta i contribuenti ricorrenti nessuna contraria prova hanno offerto in concreto, limitandosi ad eccepire genericamente che i diversi immobili considerati non erano comparabili con quelli oggetto di verifica.

In conclusione, con riguardo ai maggiori valori delle unità immobiliari, come accertati dall'Agenzia delle Entrate, la decisione di primo grado dovrà essere riformata nel senso che deve ritenersi provata la non rispondenza a verità dei corrispettivi delle vendite delle tre unità immobiliari dichiarati nei rogiti e fatturati dalla venditrice società Tropicana srl.

Ai fini dell'IVA, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che le cessioni immobiliari di che trattasi si riferivano ad unità abitative appartenenti ad una residenza turistica alberghiera e pertanto, costituendo beni strumentali all'esercizio dell'attività produttiva della società Tropicana, la loro cessione doveva essere assoggettata all'IVA del 20% e non a quella del 10% ( o del 4% per la prima casa).

La tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate è errata sotto diversi profili. Anzitutto, essendo cessata da tempo l'attività produttiva della Tropicana srl in liquidazione, la cessione dei tre appartamenti de quibus, avvenuta nel 2006, non atteneva più all'attività produttiva dell'impresa, bensì propriamente alla dismissione definitiva del suo patrimonio. Inoltre, non tiene conto del diverso regime giuridico e tributario applicabile alla cessione di beni catastalmente individuabili in D/2 e di beni catastalmente censiti in A/2.

Per i beni immobili censiti nella categoria A/2, come quelli de quibus, l'aliquota applicabile non può che essere quella del 10% (o del 4% per la prima casa) e legittimamente dunque la Tropicana srl ha fatturato la vendita al 10%.

L'art. 27 della L.R. Toscana n. 42 del 2000 definisce le residenze turistiche alberghiere come "strutture ricettive a gestione unitaria, aperte al pubblico, ubicate in uno o più stabili, che offrono alloggio in unità abitative arredate, costituite da uno o più locali e dotate di servizio autonomo di cucina...". Come appare evidente, l'accento cade sulla "unitarietà di gestione" e tale concetto giuridicamente non si identifica con quello dell'indivisibilità della proprietà e dunque con quello della inalienabilità delle singole unità immobiliari. Qualora la Tropicana srl. avesse ceduto l'intero complesso della sua residenza turistico alberghiera, la transazione avrebbe dovuto essere assoggettata all'IVA del 20%, ma avendo dismesso il suo patrimonio attraverso la vendita di singole unità abitative, tutte accatastate nella categoria A/2, ha legittimamente applicato l'aliquota del 10%. Come in proposito ha poi rilevato esattamente la sentenza impugnata, la società venditrice ha fatto affidamento a quanto risultava dalla documentazione catastale, che registrava i beni immobili in categoria A/2, classamento che l'Agenzia del Territorio non aveva mai ritenuto di rettificare. La permanenza del vicolo di destinazione turistico alberghiera per l'intero fabbricato, comprendente le tre unità abitative cedute, attiene propriamente, come si è detto, all'obbligo della gestione unitaria dei beni appartenenti alla R.T.A., obbligo che però non preclude in modo assoluto la possibilità del frazionamento della proprietà immobiliare e neppure il ricorso alla multiproprietà del patrimonio della R.T.A. medesima. In proposito la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione si è espressa nel senso che "il provvedimento di attribuzione del classamento e della rendita, una volta divenuto definitivo, vincola non solo il contribuente, ma anche l'ente impositore, tenuto ad applicare l'imposta unicamente sulla base di tale attribuzione, costituente il presupposto di fatto necessario e insostituibile per tutta l'imposizione fiscale che la legge a tale atto commisura" (Cfr. la sentenza n. 7102 del 2010).

Occorre infine esaminare le questioni relative alla deducibilità dei costi aziendali (nel nostro caso i costi derivanti da consulenze esterne) e alla formazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle tre unità abitative, dichiarate dalla Tropicana srl., ma non utilizzate dalla società medesima ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP.

Con riguardo alla prima questione, i primi giudici hanno affermato che, anche in assenza di specifica documentazione, andavano comunque tenuti in considerazione tutti i costi inerenti all'esercizio di impresa per il quale veniva redatto il bilancio. L'assunto è infondato. Ed invero non appare dubitabile che per poter portare in deduzione un determinato costo aziendale occorre sempre fornire la prova della ricorrenza in concreto dei requisiti richiesti dall'art. 109 del D.P.R. n. 917 del 1986 e cioè la certezza e la determinabilità del costo, nonché la sua inerenza con l'attività dell'impresa ed il suo riferimento specifico all'esercizio di competenza. Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, l'onere della prova circa l'esistenza dei predetti requisiti incombe sul contribuente e pertanto non sembra seriamente contestabile che, in mancanza di riscontro documentale dei componenti negativi che si intende portare in deduzione, non appare possibile verificare né la certezza del costo, né l'inerenza all'attività di impresa, né il suo riferimento all'esercizio di competenza.

Con riguardo alla seconda questione, giova preliminarmente osservare che, in virtù dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, alla formazione della base imponibile concorrono anche le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda. Il difensore dei contribuenti in proposito ha negato che le plusvalenze conseguenti alla cessione delle tre unità abitative fossero utilizzabili nel determinare la base imponibile ai fini dell'IRAP, in quanto la predetta cessione non ha avuto ad oggetto beni strumentali di proprietà della società Tropicana srl., ma soltanto civili abitazioni, per altro cedute proprio a seguito della dismissione dell'attività di impresa. L'assunto difensivo appare sostanzialmente corretto. E' pacifico tra le parti che la R.T.A. Tropicana sin dal 2002 ha cessato la propria attività di gestione turistico-alberghiera, dando inizio ad un procedimento liquidatorio del patrimonio e nel contempo trasferendo in comodato la stessa gestione dell'attività di impresa alla neo costituita società GRTA srl., a favore della quale risulta essere stata anche volturata la licenza amministrativa. Tale situazione, complessivamente considerata, può configurarsi alla stregua di una cessione di azienda e le singole cessioni immobiliari in esame, integranti nell'insieme la cessione dell'azienda, devono ritenersi escluse ope legis dall'imponibile ai fini dell'IRAP.

La ricostruzione del maggiore imponibile della società, come sopra operata sulla base della serie delle circostanze esaminate costituenti presunzioni semplici, non superate da prove contrarie dei contribuenti, può legittimamente riflettersi logicamente anche sull'accertamento dei maggiori redditi delle persone fisiche dei due soci della Tropicana s.r.l. stante la minima base azionaria di quest'ultima. Sul punto non ha fondamento l'eccezione sollevata dai contribuenti che hanno invocato il divieto della presunzione "de praesumpto", o della doppia presunzione, in quanto il fatto noto dal quale si fa derivare la presunzione di maggiori redditi percetti dai

soci, non è costituito tanto dalla prova presuntiva dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, quanto piuttosto dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo attribuibile ai soci.

In precedenza la giurisprudenza di legittimità era orientata nel senso della invalidità dell'atto impositivo notificato ai soci proprio in quanto fondato sulla rilevata doppia presunzione. Sul punto è poi intervenuta la sentenza della Corte di Cassazione n. 9.519 del 2009, la quale, come è noto, ha escluso che nella specie si verta in tema di doppia presunzione ("praesumptum de praesumpto" ) ed ha chiarito che " In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo a quelli di capitale, nel caso di società a ristretta base sociale è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili", purché sia certa e provata la ristretta base azionaria e l'acquisizione da parte della società di ricavi non contabilizzati. Ritiene questa Commissione, tuttavia, che l'obbligazione tributaria a carico dei soci non possa prescindere dalla prova certa anche del concreto ed effettivo trasferimento diretto o indiretto di determinati utili extracontabili o occulti dalla società ai soci. Stante il fondamentale principio di rilievo costituzionale che ancora l'obbligazione tributaria all'accertamento della effettiva capacità contributiva dei singoli soggetti, è pur sempre necessario, infatti, che l'imposizione tributaria si fondi su circostanze concrete e non già astratte o meramente ipotetiche e comunque non soltanto sull'unico elemento di presunzione addotto dall'ufficio, vale a dire la ristrettezza della base azionaria della società. L'efficacia probatoria della ristrettezza della base societaria si presenta dunque piuttosto limitata e di per sé insufficiente a sorreggere la pretesa tributaria. Per assurgere ad idonea prova presuntiva della distribuzione di utili non denunciati da parte della società, occorre dunque che essa sia supportata da ulteriori elementi indiziari che, in ogni caso, dovranno superare l'esame della precisione, concordanza e gravità, secondo quanto prescritto dal combinato disposto di cui agli artt. 2727 e 2729 cod. civ.

In conclusione, devono essere disattesi gli avvisi di accertamento a carico dei due soci, non reputandosi sufficiente la sola circostanza della "ristretta base azionaria" della Tropicana srl. per affermare la distribuzione a favore dei due soci dei maggiori redditi accertati come occultamente percetti dalla società.

Quanto precede assorbe ogni ulteriore richiesta od eccezione connessa alla posizione dei soci B.A. e M.M..

Le spese del grado, stante la reciproca parziale soccombenza delle parti, possono essere interamente compensate tra le stesse.

#### P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Firenze, definitivamente decidendo nella causa in epigrafe in contraddittorio tra le parti, accoglie parzialmente l'appello dell'Agenzia delle Entrate di Massa Carrara, dichiarando legittimi gli avvisi di accertamento notificati alla società Tropicana srl. in materia di IRES. Dichiara altresì indebita la deduzione di costi per consulenze pari ad Euro 95.000,00 ai fini IRES. Dichiara legittima l'applicazione alle cessioni delle unità immobiliari dell'aliquota IVA al 10%. Dichiara non computabili nella formazione della base imponibile ai fini dell'IRAP le plusvalenze conseguenti alle cessioni immobiliari. Dichiara illegittimi gli avvisi di accertamento notificati ai soci B.A. e M.M. e per l'effetto li annulla. Dichiara integralmente compensate tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Firenze, il 26 ottobre 2012.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BARI

QUINTA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

PUGLIESE UBALDO - Presidente

ANCONA EMANUELE PIO - Relatore

GAGLIARDI VINCENZO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n. 1106/11

depositato il 18/03/2011

- avverso la sentenza n. 49/08/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BARI

contro: AG.ENTRATE DIR.PROV.UFF.CONTR. (Omissis)

proposto dal ricorrente:

(Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

difeso da:

Dott. (Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) /2008 IRPEF 2003

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) /2008 ADDIZ.REGIONALE 2003

- sull' appello n. 1107/11

depositato il 18/03/2011

- avverso la sentenza n. 49/08/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BARI

contro: AG.ENTRATE DIR.PROV.UFF.CONTR. (Omissis)

proposto dal ricorrente:

(Omissis) S.r.l. IN FALLIMENTO

Via (Omissis) (...) (Omissis)

rappresentato da:

(Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

in qualità di procuratore

rappresentante difeso da:

Dott. (Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) /2008 IVA+IRPEG+IRAP 2003

- sull' appello n. 1343/11

depositato il 30/03/2011

- avverso la sentenza n. 49/08/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BARI

contro: AG.ENTRATE DIR.PROV.UFF.CONTR. (Omissis)

proposto dal ricorrente:

(Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

difeso da:

(Omissis)

Dott. Commercialista

Via (Omissis) (...) (Omissis)

terzi chiamati in causa:

(Omissis) S.r.l. IN FALLIMENTO

Via (Omissis) (...) (Omissis)

(Omissis)

Via (Omissis) (...) (Omissis)

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) /2008 IRPEF 2003

### Svolgimento del processo

Sulla base di un P.V.C. elevato dalla Guardia di Finanza per l'anno di imposta 2003 a carico della società a responsabilità limitata (Omissis) s.r.l. - in fallimento - l'Agenzia delle Entrate - Ufficio (Omissis) - con l'avviso di accertamento n. (...) /2008 rettificava in aumento il reddito di impresa, il valore della produzione ed il volume di affari ai fini rispettivamente delle imposte I.R.P.E.G., I.R.A.P. e IVA.

Di conseguenza, quantificava in Euro 408.912 il maggior reddito d'impresa, rispetto a quello dichiarato, che per la ristretta base familiare della compagine sociale, imputava ai due soci, (Omissis) e (Omissis), con altrettanti avvisi di accertamento nn, (...) /2003 e

(...)/2003, determinando le relative maggiori imposte a loro carico di Euro 282.029 oltre agli interessi e sanzioni per Euro 233.422.

Con tempestivi ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari si opponevano agli atti impositivi sia la società che i soci chiedendo il loro annullamento per l'illegittimità della determinazione del maggior reddito, in quanto non veritiero perchè quantificato sulla base di documentazione extracontabile rinvenuta presso l'Azienda e non valutata adeguatamente ai fini di che trattasi.

In particolare, lamentavano che a fronte dei maggiori ricavi accertati, non erano stati considerati tutti i relativi costi effettivamente sostenuti, che avrebbero reso più aderente alla realtà il margine di profitto, rispetto a quello quantificato dall'Ufficio.

I soci, invece, oltre ad addurre le motivazioni opposte dalla società per contrastare la pretesa erariale, evidenziavano la illegittimità dell'attribuzione automatica a loro, in qualità di soci, dei maggiori utili accertati, per il solo fatto della ristretta base azionaria ed il legame familiare.

La Commissione adita, riuniti i ricorsi per connessione oggettiva, li rigettava con la decisione n. 49/8/10 ritenendo perfettamente conforme alla legge l'operato dell'Agenzia delle Entrate-Ufficio di (Omissis).

Osservava che, per consolidata giurisprudenza della suprema Corte di Cassazione, è ammessa la presunzione di distribuzione ai soci di società di capitali a ristretta base familiare, degli utili non contabilizzati, la quale non viola il divieto di presunzione di secondo grado, stante il fatto noto - costituito dalla ristrettezza della base sociale, dal vincolo di solidarietà e dal reciproco controllo dei soci - che in tale situazione normalmente caratterizza la gestione sociale.

Avverso tale decisione proponevano appello i ricorrenti per la riforma della stessa adducendo analoghe motivazioni proposte nel giudizio di 1 grado, mentre con controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di (Omissis) si costituiva in giudizio per il rigetto degli appelli e la condanna alle spese di giudizio.

### Motivi della decisione

La società (Omissis) s.r.l. - in fallimento- anche in sede di appello non ha fornito alcuna prova concreta idonea a censurare i rilievi formulati dalla Guardia di Finanza e recepiti dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio (Omissis) - nell'avviso di accertamento impugnato.

Lamenta, solo che l'Ufficio, a fronte dei maggiori ricavi accertati, avrebbe dovuto anche considerare i corrispondenti maggiori costi da cui gli stessi ricavi erano stati generati.

Trattasi, come è evidente, di eccezioni vaghe ed inconsistenti che fanno apparire dilatorie le argomentazioni ed eccezioni contenute nei propri atti difensivi mentre fondate le violazioni rilevate dalla Guardia di Finanza e recepite dall'Ufficio.

Fondate, invece, appaiono, a parere di questo Collegio, le motivazioni difensive dei due soci i quali, sostanzialmente, eccepiscono che non è possibile e legittimo presumere, in assenza di valide prove, l'automatica distribuzione ai soci di società di capitali, di utili derivanti da operazioni in nero, in virtù della ristretta base azionaria e di vincoli di parentela fra i componenti la compagine sociale, come se si trattasse di una presunzione legale che caratterizza, come è noto, solo il regime tributario delle società di persone.

Come è noto, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, è ormai consuetudine seguita dal fisco e, peraltro, condivisa in maniera preponderante da costante giurisprudenza che, laddove siano accertati maggiori utili di una società di capitali a ristretta compagine sociale, operi la presunzione della loro attribuzione occulta e pro quota ai soci salvo, ovviamente, la prova contraria che gli stessi siano stati accantonati o reinvestiti.

E', quindi, soprattutto sul fatto noto della ristretta base sociale, ma anche sulla esistenza di un ipotetico e generalizzato vincolo di solidarietà e di reciproco controllo fra i soci, che si fonda la presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili ai soci stessi, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al capitale sociale.

Presunzione rafforzata a tal punto dal convincimento della complicità che sussisterebbe normalmente all'interno di una compagine sociale di questo tipo, da non fare ritenere affatto illogica la presunzione di distribuzione di utili occulti ai soci di una società di capitali a ristretta base azionaria o familiare, al pari della presunzione legale, stabilita dal legislatore per le società di persone.

Emerge evidente, ad avviso di questa Commissione Tributaria di appello, la fragilità delle motivazioni poste alla base degli accertamenti formulati in capo ai soci, non solo perchè scaturenti sempre da presunzioni su presunzioni ma anche perchè fondate su ipotesi varie ( vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci ) che dal fisco non sono mai verificate caso per caso con l'attenzione dovuta, ma vengono date per scontate e, quindi, utilizzate in maniera generalizzata.

Ciò deve indurre a ritenere che, qualora sia accertata a carico di una società di capitali, l'esistenza di utili occulti, non si può automaticamente desumere la riscossione degli stessi ad opera dei soci, essendo ipotizzabili con ugual grado di probabilità,

conclusioni diverse come, ad esempio, la creazione di riserve occulte da destinare agli usi più diversi, l'appropriazione indebita degli utili da parte di amministratori o/e soci disonesti, all'insaputa degli altri soci, o la loro destinazione alla creazione di fondi occulti per il pagamento di poste passive non contabilizzate, ecc.

L'argomento della ristrettezza della base societaria, quale esclusivo fatto noto, non riveste, quindi, di per sé alcuna valenza probatoria perché non sempre può assurgere a spia dell'avvenuta distribuzione reale a tutti i soci, in proporzione alle loro quote di partecipazione, dei maggiori utili non contabilizzati, accertati a carico di società di capitali.

Come pure, il vincolo familiare fra i soci della società di capitali, giammai potrebbe istituzionalizzare la esistenza della complicità fra di loro, sulla cui base ritenere, poi, non illogica la presunzione di distribuzione degli utili occulti ai soci.

Ecco perché è oltremodo necessario, al fine di cautelare da una giustizia sommaria tutti i soci di società di capitali a ristretta base azionaria, ma soprattutto quelli che verosimilmente potrebbero anche non essere coinvolti in alcun modo nella gestione societaria, adottare le opportune cautele nella attenta valutazione delle motivazioni fomite dalle Agenzia delle Entrate negli avvisi di accertamento e negli atti dei giudizi riguardanti l'attribuzione di utili extracontabili ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria.

E' indispensabile, al riguardo, che qualora l'Amministrazione finanziaria intenda tassare in capo ai soci, la corrispondente quota del maggior reddito societario, deve provarne la reale percezione da parte degli stessi, non essendo possibile fondare sulla mera contestazione della ristretta base azionaria, la presunzione che i maggiori redditi accertati a carico della società siano stati, sic et simpliciter, ripartiti fra i soci, senza una preventiva indagine da parte del fisco.

Non sarebbe certamente una prova "impossibile o diabolica" come a volte definita, atteso che non viene preclusa all'Amministrazione finanziaria la possibilità di fornire anche la prova logica nei singoli casi concreti, fondata su una reale pluralità di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, ( indagini presso banche, fornitori e clienti dell'impresa accertata ecc.) che, in concorso con la ristrettezza della compagine sociale, possano concretizzare la logica e verosimile presunzione che i redditi non contabilizzati dalla società siano stati effettivamente percepiti da tutti i soci o solamente da alcuni di essi.

Nella fattispecie, dall'Ufficio non è stato fornito, nei termini di cui sopra, alcun elemento idoneo a dimostrare che i soci (Omissis) abbiano percepito extra contabilmente ed in esatta proporzione alla loro quota di partecipazione al capitale sociale, i maggiori utili accertati in capo alla società (Omissis) s.r.l.

Infatti, come emerge dalla documentazione processuale, l'Agenzia delle Entrate si è invece, limitata a formulare l'atto impugnato solo ed esclusivamente sull'accertamento posto a carico della Società e sulla ristrettezza della base societaria della stessa, come se rappresentassero la prova inconfutabile della presunzione della supposta percezione occulta da parte dei ricorrenti dei maggiori utili accertati in capo alla Società.

Presunzione che, a sua volta, trae origine dall'altra presunzione - nonostante il divieto di presunzione di secondo grado, che ad avviso di questa Commissione deve ritenersi sempre violato anche nel caso di società a ristretta base azionaria - che la citata Società avesse conseguito i maggiori redditi, accertati dall'Agenzia delle Entrate con altro atto impositivo regolarmente opposto.

In conclusione, questa Commissione Tributaria di appello ritiene, infondate, inattendibili e illegittime tutte le presunzioni operate dall'Agenzia dell'Entrate nei confronti dei soci (Omissis), in quanto non può, comunque, essere ritenuta automatica, come ne caso di specie, la presunzione che il maggior reddito accertato a carico della società (Omissis)s.r.l. sia stato percepito dai soci, così come accade per le società di persona, senza il conforto di prove o, quantomeno, di significativi elementi presuntivi gravi, precisi, e concordanti, di cui obiettivamente non vi è traccia alcuna sia nelle motivazioni contenute nell'atto impositivo impugnato che in quelle addotte dall'Agenzia delle Entrate Ufficio negli atti di resistenza.

La particolarità della controversia costituisce valido motivo per compensare le spese di giudizio.

**P.Q.M.**

Rigetta l'appello proposto dalla società (Omissis) s.r.l. Accoglie gli appelli proposti dai soci ed, in riforma della impugnata sentenza, dichiara illegittima l'attribuzione ai soci delle maggiori imposte accertate in capo alla società. Spese compensate.

Bari, il 6 dicembre 2011.

C.T. Reg. Milano 22.3.2016 n. 1648/28/16 STUDIO ZIRONE

Data: 20.4.2016 10:15:26

Sistema Integrato

---

**C.T. Reg. Milano 22.3.2016 n. 1648/28/16**

### **FATTO E SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO**

L'Ufficio notificava al contribuente, che per l'anno d'imposta 2006 aveva omesso di presentare la dichiarazione fiscale, avviso di accertamento con cui rilevava che il contribuente, parte di un contratto di compravendita di terreno, aveva corrisposto l'imposta sostitutiva del 12,50% sulla plusvalenza dichiarata nell'atto in euro 14.825,00, anziché in euro 37.482,64, con conseguente mancata dichiarazione della plusvalenza per euro 22.657,64, non assoggettata a tassazione.

Il contribuente impugnava l'avviso facendo presente di avere scelto, come bene espresso nell'atto notarile, di pagare in quella sede la plusvalenza, proprio al fine di evitare la presentazione della dichiarazione dei redditi. Faceva altresì presente la decadenza dell'ufficio dal potere accertativo, la notifica dell'avviso essendo intervenuta decorsi cinque anni dall'atto; in subordine chiedeva che la Commissione determinasse la congruità della plusvalenza quale dichiarata nell'atto notarile, essendo stata omessa dall'ufficio la valutazione della relativa documentazione.

L'Ufficio si costituiva evidenziando:

1. La tempestività dell'accertamento in quanto, trattandosi di dichiarazione omessa, il termine per l'emissione era di cinque e non di quattro anni.
2. L'erroneo calcolo della plusvalenza in sede di atto notarile, avuto riguardo al fatto che il prezzo di acquisto era stato di euro 152.000,00, e quello di cessione di euro 230.000,00.
3. La mancata esibizione, a seguito dell'indirizzo rivolto a mezzo questionario, dei documenti attestanti le eventuali spese da conteggiare nel calcolo della plusvalenza, con conseguente inutilizzabilità di quanto eventualmente successivamente prodotto, ai sensi dell'art. 32 DPR 600/73.

La Commissione Provinciale adita respingeva il ricorso condannando il ricorrente al pagamento delle spese liquidate in complessivi euro 423,00.

Avverso la decisione ha proposto appello il contribuente.

Assegnata la controversia a questa Commissione Tributaria Regionale, l'Ufficio si è costituito, concludendo per la conferma della decisione impugnata.

L'appellante ha depositato memoria, con la quale ha meglio precisato le proprie conclusioni.

Fissata l'odierna udienza, su richiesta dell'appellante, presenti tutte le parti, l'appello è stato discusso in pubblica udienza.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il contribuente censura la decisione là dove i primi giudici hanno preliminarmente ritenuto la tempestività dell'accertamento, notificato nel termine di cinque anni trattandosi di omessa dichiarazione (art. 43 DPR 600/73). Sostiene infatti che la dichiarazione era stata omessa in quanto col versamento dell'imposta sostitutiva, non c'era nulla da dichiarare.

Il motivo è fondato. L'appello merita conseguentemente accoglimento.

Questa Commissione è infatti dell'avviso che gli effetti dell'omissione della dichiarazione sussistono solo laddove il contribuente aveva l'obbligo di presentarla. Nel caso in esame l'obbligo non sussisteva.

Va infatti osservato che il comma 496 dell'art. 1 L. 266/2005 stabilisce che "In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui

redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 20 per cento.

A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia".

Va poi rilevato che, secondo le istruzioni per la dichiarazione relativa all'anno di imposta 2006, non è obbligato alla presentazione chi possiede solo redditi soggetti ad imposta sostitutiva (indicati, ma a solo titolo di esemplificazione, e quindi senza esclusione di altre ipotesi, negli interessi sui BOT o sugli altri titoli del debito pubblico).

Orbene, è pacifico che il contribuente nell'anno di imposta 2006 non avesse percepito altri redditi; e allora, se, come ulteriormente indicato nell'"appendice" delle istruzioni alla dichiarazione dei redditi, nulla avrebbe dovuto indicare nel rigo RL5 del quadro RL, sez. II-A, come plusvalenza, non è chi non veda come non possa sostenersi l'obbligo della dichiarazione dei redditi (obbligo dalla cui sussistenza solo può ritenersi "omessa" la dichiarazione), se nessuna voce "reddito", o altro elemento che a un reddito fosse ricollegato, doveva essere riportato nel modello "Dichiarazione dei redditi".

Consegue che non può ritenersi consentito che l'Ufficio possa operare - in assenza di dichiarazione conseguente al fatto che i soli redditi conseguiti sono integrati esclusivamente da proventi soggetti ad imposta sostitutiva - utilizzando la disciplina prevista per il controllo della dichiarazione e i relativi termini.

L'accertamento deve in definitiva ritenersi tardivo, in quanto, non trattandosi di dichiarazione omessa, il termine per l'emissione dell'avviso era di quattro anni e non di cinque.

All'accoglimento dell'appello consegue la riforma della decisione impugnata e l'annullamento dell'avviso impugnato.

Le spese seguono la soccombenza e, avuto riguardo alla natura e complessità della causa, si liquidano, per entrambi i gradi, in complessivi € 1.500,00, oltre 15% rimborso spese e oltre oneri di legge se e in quanto dovuti.

### **P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale di Milano accoglie l'appello e, in riforma della impugnata decisione, annulla l'avviso di accertamento. Condanna l'Ufficio alle spese di entrambi i gradi, liquidate in complessivi € 1.500,00, oltre 15% rimborso spese e oltre oneri di legge se e in quanto dovuti.