

COMM. TRIB. PROVINCIALE COMO - 198/03/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con il ricorso di cui in epigrafe (RGR n. 657/11) la società "Da Em. snc di Ma. Em. & C." con sede in Argegno, rappresentata e difesa come in atti, impugnava gli avvisi di accertamento n. T9K020402385/10 (anno d'imposta 2005) e n. T9K020402388/10 (anno d'imposta 2006) deducendone la illegittimità:

- a) per carenza di motivazione degli avvisi impugnati;
- b) per violazione degli artt 24 e 53 della Costituzione;
- c) per violazione dell'ari: 39, comma 1, e/o comma 2 del DPR 600/73 e dell'art. 2729 del codice civile;
- d) per totale erroneità degli assunti di fatto dai quali derivano gli avvisi di accertamento.

Per tali eccezioni la ricorrente chiedeva l'annullamento degli atti impugnati con vittoria delle spese di giudizio e la sospensione cautelare.

Con successivo ricorso (RGR n. 727/11) Ma. Ev. Gi., Ma. Gi. e So. Ro., soci rispettivamente per la quota da partecipazione pari al 60%, 10% e 30% della società accertata, impugnavano gli avvisi di accertamento n. T9KO10702716/2010 (Ma. Iv. Gi.- anno 2005), n. T9K010702717/2010 (Ma. Gi. - anno 2005) e n. T9K010702715/2010 (So. Ro. - anno 2005) con i quali l'Ufficio accertava, ai sensi dell'art. 5 del DPR 917/86, il reddito da partecipazione dei tre soci nella società accertata e conseguentemente rettificava per il periodo d'imposta 2005, ai sensi degli arti. 38 e 41bis del DPR 600/73, il reddito imponibile ai fini IRFEF e relative addizionali.

I soci ricorrenti eccepivano:

- l'errore materiale di calcolo;
- l'infondatezza degli accertamenti per le stesse ragioni già prospettate con l'impugnazione dell'avviso di accertamento in capo alla società e chiedevano, quindi, l'annullamento degli avvisi impugnati. con vittoria delle spese di giudizio.

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Como si costituiva in giudizio chiedendo in via preliminare la riunione del ricorso RGR n. 657/11 con il ricorso RGR n. 727/11 presentato dai soci per l'anno d'imposta 2005; faceva, poi, presente che gli avvisi di accertamento relativi all'anno d'imposta 2006 sono stati notificati ai soci nel mese di maggio 2011.

In ordine agli atti impugnati, per i motivi esposti nelle controdeduzioni al ricorso della società e al ricorso cumulativo dei soci, chiedeva il rigetto dei ricorsi e la condanna alle spese di giudizio ribadendo la legittimità del proprio operato.

Con Ordinanza 79103/11, depositata il 04/07/2011, la CTP di Como sospendeva l'esecutività dell'atto imputo.

All'odierna pubblica udienza la Commissione dispone la riunione del ricorso RGR n.727/11 al ricorso RGR n. 657/11 per connessione oggettiva e soggettiva; il relatore espone i fatti e le questioni della controversia. Dopo approfondita discussione le parti si riportano alle proprie rispettive conclusioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Gli avvisi di accertamento impugnati scaturiscono da una verifica fiscale della Guardia di Finanza di Menaggio per gli anni d'imposta 2005 e 2006 nei confronti della società

ricorrente esercente l'attività di "Ristorante, trattorie, pizzerie, osterie e birrerie con cucina" codice di attività 55301.

L'attività di verifica e le risultanze della stessa sono state formalizzate nel PVC redatto il 18/09/2008 regolarmente notificato alla ricorrente.

Al fine di verificare la corretta registrazione del reale volume d'affari degli anni 2005 e 2006, la Guardia di Finanza ha proceduto, in contraddittorio con la parte, alla ricostruzione indiretta dei ricavi/volume d'affari, avvalendosi dei sistemi di calcolo contemplati negli studi di settore, nelle metodologie di controllo, nonché acquisendo informazioni in contraddittorio con il legale rappresentante della società (sono state individuate le dosi delle porzioni, gli scarti, gli sfridi di lavorazione e l'impiego delle varie materie prime nei diversi punti di somministrazione dell'attività bar o ristorante).

Le operazioni di verifica hanno portato alla determinazione dei corrispettivi trasfusi, poi, negli avvisi di accertamento come segue

- anno 2005: imponibile complessivo ricostruito E 267.258,37 (al netto dell'IVA al 10% e al netto dell'autoconsumo riferibile ai pasti consumati dai dipendenti e dall'imprenditore); ricavi dichiarati € 191.346,00; maggiori ricavi non dichiarati ed accertati € 75.912,00 ed IVA a debito di € 7.591,40 con l'aliquota del 10%;

- anno 2006: imponibile complessivo ricostruito € 278.101,05 (al netto dell'IVA al 10% e al netto dell'autoconsumo riferibile ai pasti consumati dai dipendenti e dall'imprenditore); ricavi dichiarati € 193.447,00; maggiori ricavi non dichiarati ed accertati € 84.654,00 ed IVA a debito di € 8.465,00 calcolata con l'aliquota del 10%.

La Commissione, così come indicato nei punti 1, 2 e 3 delle controdeduzioni dell'Ufficio (pag. 3 e 4), ritiene attendibile ed accurata la metodologia di calcolo adottata dalla Guardia di Finanza per la determinazione del volume d'affari ricostruito; ritiene, inoltre, corretto e regolare il contraddittorio con la società sull'istanza di accertamento con adesione (presentata in data 26/01/11) che ha avuto esito negativo; rileva, poi, che la società ricorrente ha dichiarato per il periodo d'imposta 2005 una perdita d'impresa di € 5.635,00 e per l'ateo 2006 una perdita d'impresa di € 42.298,00.

Premesso quanto sopra la Commissione ritiene non fondate le eccezioni invocate dalla società ricorrente.

A) Quanto al difetto di motivazione degli atti che secondo la ricorrente rinvierebbero illegittimamente per relationem al contenuto del PVC, la Commissione osserva che "la motivazione degli atti di accertamento per relationem con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale della Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio" (cfr. Cass. n. 2908 del 10/02/2010; Cass. 17/6/2002 n. 8690; Cass. 26/6/2003 n. 10205).

B) Sul criterio di accertamento utilizzato dall'Ufficio è indubbio che si tratti di accertamento analitico - induttivo, ex art. 39, comma 1, lettera d) del DPR 600/73 e art. 54, comma 2 DPR 633/72, emesso sulla base di presunzioni semplici assistite dai requisiti della gravità, precisione e concordanza previsti dall'art. 2729, comma 1 del codice civile. Sulla legittimità di tale criterio accertativo si veda Cass. n. 17408 del 23/7/2010 che ha esaminato una fattispecie simile a quella in contestazione ed altre (Cass. Civ. sentenze nn. 51 del 1999, 6465 e 9884 del 2002). Nel caso concreto, la ricostruzione dei ricavi è più attendibile e

precisa rispetto alla fattispecie esaminata nella citata sentenza perché la Guardia di Finanza ha considerato i consumi di tutti gli alimenti somministrati (e non solo l'acqua minerale consumata).

C) Nel caso in esame la contabilità non è attendibile, contrariamente all'assunto della ricorrente; invero, la parte non ha esibito il dettaglio delle rimanenze di magazzino, come verbalizzato al foglio 28 del. PVC dalla Guardia di Finanza e ciò costituisce grave violazione degli obblighi contabili previsti dall'art. 15 del DPR 600/73 (cfr. anche Cass. n. 23694 del 15/11/2007) che legittima il ricorso all'accertamento analitico - induttivo.

D) La società ricorrente, oltre a non essere congrua e coerente agli studi di settore per gli anni in contestazione, ha dichiarato perdite d'impresa, come già innanzi rilevato, per gli anni 2005 e 2006.

La Commissione rileva, poi, che, pur in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, il Giudice di legittimità ha ritenuto legittimo l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa laddove l'attività gestionale si manifesti antieconomica e il dato dichiarato al Fisco sia non congruo ed irragionevole (cfr. Cass. n. 1409 del 23/1/20008; Cass. 26388/2005).

E) Quanto alle doglianze della ricorrente relative a "dei pasti dipendenti e autoconsumo dell'imprenditore" la Commissione osserva che ai sensi dell'art. 85, comma 2 del TUIR, l'autoconsumo costituisce un componente positivo di reddito da determinarsi al valore normale; in sostanza i pasti consumati dall'imprenditore e dai dipendenti costituiscono ricavi che non dovevano essere portati a riduzione dei ricavi induttivamente ricostruiti, anche se l'Ufficio in via prudenziale ha operato la riduzione. Appare, quindi, illegittima la richiesta della ricorrente di non considerare i costi di acquisto della merce destinata all'autoconsumo (d'altra parte i costi in esame, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sono starti fiscalmente dedotti e anche l'IVA è stata detratta).

A giudizio di questa Commissione la ricostruzione dei ricavi operata dalla Guardia di Finanza e fatta propria dall'Ufficio, è legittima (il lieve errore di calcolo non sempre è a sfavore della ricorrente; in alcuni casi è a suo favore (l'incidenza dei ricavi derivanti dai menu "a prezzo fisso" rispetto al totale dei ricavi ricostruiti è minima; le quantità delle porzioni servite (esprese in grammi) non sono verosimili e non inficiano la correttezza e la precisione della ricostruzione dei ricavi operata dalla Guardia di Finanza; ne consegue che gli atti impugnati sono legittimi; invero, l'errore di calcolo del Fisco non compromette l'intero accertamento (cfr. Cass. n. 17072 del 21/1/2010); al più il Giudice deve calcolare l'incidenza dell'errore sull'accertamento opposto per verificare se, correggendo l'errore, permangono i presupposti per il tipo di accertamento posto in essere e se residua una pretesa fiscale. Nel caso concreto permangono sia i presupposti che la rilevante pretesa erariale.

Per i motivi sopra esposti il ricorso della società è rigettato anche perché è la ricorrente con i suoi soci che ha violato, a danno della collettività, il principio costituzionale dell'art. 53 della Costituzione.

Per quanto riguarda, poi, i ricorsi dei soci con i quali gli stessi contestano l'errore materiale di calcolo e l'infondatezza degli avvisi impugnati per le stesse ragioni già prospettate con l'impugnato avviso di accertamento emesso in capo alla società, la Commissione rileva che per il 2005

- al socio Ma. Iv. Gi. (socio al 60%) è stato imputato un maggior reddito da partecipazione pari ad € 45.547,20 (60% di € 75.912,00) al quale è stato sommato correttamente il reddito da partecipazione dallo stesso dichiarato di € 5.024,00 per un complessivo reddito da partecipazione di € 50.572,00 (e non di € 55.601,00 come assume il ricorrente);

- al socio Ma. Gi. (socio al 10%) è stato imputato un maggior reddito da partecipazione pari ad € 7.591,20 (10% di € 75.912,00) al quale è stato sommato correttamente il reddito da partecipazione dallo stesso dichiarato di € 837,00 per un complessivo reddito da partecipazione di € 8.429,00 (e non di € 9.266,60 come ritenuto dal ricorrente);

- al socio So. Ro. (socio al 30%) è stato imputato un maggior reddito da partecipazione pari ad € 22.773,60 (30% di € 75.912,00) al quale è stato sommato correttamente il reddito da partecipazione dalla stessa dichiarato per € 2.512,00 per un complessivo reddito da partecipazione di € 25.286,00 (e non di € 27.800,80 come assunto dalla ricorrente).

Per quanto sopra, l'operato dell'Ufficio, oltre ad essere legittimo è anche corretto; pertanto, poiché tra l'accertamento in capo alla società e quello dei soci vi è un rapporto di effettiva consequenzialità, il rigetto del ricorso della società si riverbera nei confronti dei soci; ne consegue che il reddito accertato in capo alla società è stato legittimamente e correttamente imputato dall'Uscio ai tre soci in proporzione alla loro quota di partecipazione.

Per tali motivi anche il ricorso cumulativo dei tre soci è da rigettare.

La peculiarità della controversia e la complessità della stessa giustifica la compensazione delle spese processuali tra le parti.

DISPOSITIVO

La CTP rigetta i ricorsi riuniti e compensa le spese processuali.