

COMM. TRIB. PROVINCIALE COMO - 42/02/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Occorre premettere che nel corso dell'anno 2004 la società PROFIL MEC S.r.l. è stata pluricessionaria dell'usufrutto azionario da parte di ditte esercenti attività commerciali diverse da quella svolta dall'usufruttuaria che riguarda l'elaborazione elettronica di dati contabili.

In tale situazione si inserisce anche l'attività svolta dai sigg. Ol. Eg. Sa., Da. Wa e Ma. Ro., titolari ciascuno per la quota del 33% della s.n.c. "Vetri Auto Busto di Wa. Da." che hanno deliberato collegialmente fra di loro la costituzione di usufrutto sull'80% delle azioni della Vetri Auto a vantaggio della Profil.

A seguito del nuovo regime fiscale dei costi relativi all'associazione in partecipazione, non più deducibili ai sensi dell'art. 109 del TUIR, la Vetri Auto risolveva il rapporto di associazione con la Profil sostituendolo con l'usufrutto quinquennale delle proprie azioni per il prezzo di € 48.000.

A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate di Corno ha rilevato "una palese incongruità" tra il predetto prezzo di costituzione dell'usufrutto azionario concesso dalla Vetri Auto alla Profil in considerazione degli utili prodotti e distribuiti all'usufruttuaria tra il 2004 e il 2007, per cui, dopo avere ritenuto la costituzione di usufrutto non opponibile al Fisco, ha provveduto ad emettere e notificare i seguenti avvisi di accertamento, comprensivi di imposte e sanzioni nei confronti di: Ol. Eg. Sa. - anno 2005 per € 99.990; anno 2006 per 125.524; anno 2007 per € 80.276, oltre interessi;

Da. Wa. - anno 2006 per £. 95.918; anno 2007 per € 83.866, oltre interessi;

Ma. Ro. anno 2007 per € 80.538, oltre interessi.

Con separati ricorsi, riuniti per connessione oggettiva, i predetti contribuenti, rappresentati e difesi come in atti, hanno impugnato gli avvisi di accertamento deducendo quanto segue.

Il ricorrente Ol. eccepisce nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 43, comma 4, del DPR 600/73, mentre il predetto, unitamente agli altri ricorrenti, eccepiscono violazione dell'art. 40, comma 2, del DPR 600/73 per il principio di unitarietà dell'accertamento per le società di persone, nonché nullità dell'accertamento per omessa compilazione della relata di notifica e per la mancata allegazione all'atto della documentazione richiamata nell'atto stesso. Dopo avere ancora eccepito illegittimità dell'atto predetto per violazione dell'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c., contrastano poi l'accertamento nel merito, sostenendo in sostanza che non vi è stata antieconomicità nelle scelte imprenditoriali operate e vi è stata, per converso, effettiva cessione dell'usufrutto sulle quote sociali.

L'Agenzia delle Entrate di Como si è costituita in giudizio sostenendo la legittimità e fondatezza del proprio operato, chiedendo il rigetto dei ricorsi e la condanna dei ricorrenti alle spese.

All'udienza pubblica di discussione i difensori delle parti hanno illustrato i rispettivi motivi, insistendo sulle loro richieste, e la Commissione si è riservata la decisione.

Con il primo motivo di ricorso, sollevato dal socio Ol. Eg. Sa., viene contestata la legittimità del procedimento di accertamento perché emesso in violazione dell'art. 43, comma 4, del DPR 600/73, considerato che al predetto contribuente era stato notificato in precedenza un avviso di accertamento, regolarmente impugnato, che con decreto presidenziale era stato definito per cessata materia del contendere, per cui l'attuale avviso non contenendo nuovi elementi e nuovi motivi di accertamento non può che essere dichiarato illegittimo.

In tal senso, recenti sentenze della Cassazione (fra tutte sent. 17 marzo 2010, n. 6459) hanno affermato che un secondo avviso di accertamento o di rettifica può essere emesso soltanto se sono emersi nuovi elementi di fatto venuti a conoscenza dell'Ufficio successivamente all'emissione del primo atto, circostanza questa che nella fattispecie non si è verificata perché non sono sopravvenuti tali elementi nuovi.

Al riguardo, la Commissione ritiene di non poter condividere tale motivo perché l'avviso di cui trattasi non può essere considerato integrativo del precedente annullato perché non sono emersi elementi ulteriori e nuovi da opporre al contribuente, avendo l'Ufficio proceduto unicamente a correggere un errore materiale contenuto nel primo avviso e, quindi, non si tratta di una integrazione dell'avviso di accertamento, il che rende perfettamente legittimo l'operato dell'Ufficio.

Col secondo motivo di opposizione, comune a tutti i ricorrenti, viene eccepita la nullità dell'atto di accertamento per violazione del secondo comma dell'art. 40 predetto, nel senso che per procedere alla rettifica del reddito di un socio di una società di persone occorre prioritariamente procedere alla rettifica del reddito societario, a nulla rilevando che nella fattispecie l'accertamento a carico della società non avrebbe comportato debiti di imposta IRAP in capo alla stessa.

In riferimento a tale motivo, la Commissione osserva che il maggior reddito accertato nei confronti dei soci non è affatto connesso con il maggior reddito accertabile nei riguardi della società e ciò in quanto gli avvisi di accertamento di cui trattasi non hanno il presupposto in un maggior reddito accertabile nei confronti della società VETRI Auto, ma soltanto nella diversa imputazione nei confronti dei ricorrenti degli utili prodotti dalla società per l'inopponibilità dell'usufrutto azionario in favore della Profil.

I ricorrenti poi eccepiscono l'omessa compilazione della relata di notifica dell'avviso notificato a mezzo posta, in violazione dell'art. 60 del DPR 600/73 e dell'art. 3 della legge 890/1982. L'art. 60, comma 1, predetto prevede che la notifica di avvisi ed atti è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, per cui sostengono che la notifica di tali atti presuppone l'intervento di un agente notificatore e la redazione della c.d. relata di notifica il cui contenuto è regolato dall'art. 148.

La notifica poi può avvenire anche a mezzo del servizio postale (art. 149), ma in tal caso occorre fare riferimento a quanto dispone l'art. 3 della legge 890/1982.

Nella fattispecie l'atto impugnato, notificato a mezzo posta, non contiene la relata di notifica, per cui ne consegue che tale mancanza rende la notifica priva dell'effetto recettizio di conoscibilità dell'atto, determinando nullità assoluta ed insanabile della notifica stessa e la proposizione del ricorso comunque non sana tale irritalità.

In senso conforme a tale tesi vengono citate diverse sentenze di legittimità e di merito.

Anche tale motivo di opposizione non è condiviso da questa Commissione che, viceversa, condivide le motivazioni addotte dall'Agenzia, tenuto conto che l'art. 14 predetto prevede la notifica a mezzo posta per gli atti degli uffici finanziari, facendo però salva la disposizione contenuta nell'art. 60 del DPR 600/73 che espressamente prevede, tra le modalità di notifica, anche quella a mezzo posta come avvenuto nella fattispecie.

Quindi la notifica deve essere considerata regolarmente avvenuta in senso conforme al procedimento previsto per la notifica degli atti giudiziari, con ricevuta della raccomandata sottoscritta sia dall'ufficiale notificatore che dai destinatari.

Sempre in via preliminare viene evidenziata la nullità dell'avviso di accertamento non essendo stata allegata la documentazione ivi richiamata, con ciò violando l'art. 7 della

legge 212/2000 e Part. 3 della legge 241/1990 che dispongono che se nella motivazione del provvedimento si fa riferimento ad un altro atto, questa deve essere allegato.

La mancata allegazione della documentazione richiamata nella parte motiva dell'avviso di accertamento rende quest'ultimo meritevole di annullamento che non può essere sanato dalla eventuale produzione in giudizio della documentazione stessa e ciò ancorché l'art. 7 predetto non preveda una espressa sanzione per la sua inosservanza.

Viene ancora eccepita l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c., senza che l'Ufficio abbia fornito alcun tipo di riscontro probatorio sul soggetto cessionario, essendo l'usufruttuario il soggetto passivo d'imposta sugli utili sociali, mentre l'Ufficio pretende di far pagare le imposte agli odierni ricorrenti.

A tale proposito, la Commissione deve osservare che l'obbligo di allegare la documentazione richiamata nell'avviso di accertamento riguarda quei documenti che danno fondamento alle motivazioni dell'atto stesso, mentre nella fattispecie il richiamo alle attività ispettive nei confronti della Vetri Auto costituisce un mero rinvio descrittivo, come giustamente sottolinea l'Agenzia, essendo tale attività già nota ai ricorrenti a prescindere dal contenuto del verbale di accesso nei confronti della predetta società e dalla sua allegazione.

Del pari non ravvisa l'invocata illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'onere della prova ai sensi dell'art. 2697 c.c. essendo pacifico che, trattandosi di società di persone, tutti i soci fossero a conoscenza del contenuto del contratto di cessione dell'usufrutto.

Rigettate le eccezioni pregiudiziali sollevate dai ricorrenti, occorre ora esaminare il contenuto di merito dei ricorsi.

In primo luogo i ricorrenti eccepiscono che gli accertamenti si pongono in contrasto e, quindi, in violazione dell'art. 5 del TUIR, secondo cui le imposte sugli utili prodotti da una società di persone, in presenza di usufrutto sulle quote sociali, gravano sull'usufruttuario e non sul nudo proprietario.

A fronte, quindi, di un regolare contratto di costituzione di usufrutto azionario, non compete all'A.F. sindacare il carattere di economicità di una operazione imprenditoriale, per cui ne consegue che è illegittimo il recupero a tassazione di componenti di reddito che l'Amministrazione giudica inopportune, laddove l'opportunità di una operazione attiene alla sfera di discrezionalità dell'imprenditore.

È quindi illegittimo attivare l'accertamento del reddito nei confronti dei nudi proprietari senza attuare preventivamente il più logico accertamento nei confronti della società usufruttuaria. Senza tralasciare di considerare l'illogicità del giudizio sulla congruità dell'ammontare del prezzo pagato dall'usufruttuario e circa gli utili riconosciuti a quest'ultimo, senza fornire alcun riscontro probatorio che nel processo tributario incombe sull'ufficio, in presenza peraltro di un contratto di cessione di usufrutto regolarmente stipulato e registrato.

Ne consegue, ad avviso dei ricorrenti, l'illegittimità degli avvisi impugnati, per cui chiedono l'annullamento degli stessi, con vittoria di spese.

Condividendo anche in relazione a tali ultimi motivi di impugnazione l'orientamento cui si è attenuto l'Agenzia delle Entrate, la Commissione osserva che rientra proprio nella competenza dell'Amministrazione Finanziaria esaminare il contenuto di una operazione imprenditoriale nella quale, a fronte della esiguità del prezzo di costituzione dell'usufrutto,

si pongono utili prodotti dalla Vetri Auto di gran lunga superiori al valore di cessione dichiarato in €. 48.000.

In tale contesto, l'Ufficio ha fondate ragioni per chiedere chiarimenti sull'esiguità del prezzo di costituzione dell'usufrutto azionario ed il contribuente ha l'onere di fornire le ragioni di una simile operazione nella quale nessuna obiettiva ragione economica, tanto meno quella della libertà imprenditoriale, giustifica il fatto che a fronte di tale corrispettivo di cessione i soci abbiano rinunciato ad un reddito complessivo ben maggiore.

La fittizietà del contratto di costituzione dell'usufrutto azionario non risulta confutata con le argomentazioni addotte dai ricorrenti che non sono tali da modificare l'impianto accertativo dell'Ufficio, anche per l'assenza di una plausibile ragione in merito all'utilità dei diritti concessi sulle proprie azioni dalla Vetri Auto alla Profil.

Da tale condotta emerge quindi la finalità elusiva del contratto di cui innanzi, finalizzato alla distrazione degli utili per ottenere un cospicuo risparmio di imposta.

Ne consegue che i ricorsi riuniti debbono essere rigettati ed i ricorrenti condannati al pagamento, in solido, della somma di €. 1.500 per spese di giudizio a favore dell'Ufficio.

P.Q.M.

La Commissione respinge i ricorsi riuniti e condanna i ricorrenti al pagamento in solido di €. 1.500,00 per spese di giudizio.