

**COMM. TRIB. PROVINCIALE BRESCIA - 92/07/2011**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il ricorrente "Gi. Gi." impugna l'avviso di accertamento nr. ROS 010100520/2009 per l'anno 2004, notificato dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Salò, con il quale la stessa ha accertato una plusvalenza di € 1.052.755,00, derivante dalla vendita di partecipazioni di due società, "Nautica Blue Garda SRL" e "Nautisarda SRL", accertando un maggior imponibile di € 421.102,00, da sottoporre ad imposte IRPEF, Addizionale Regionale e Comunale, ed irrogando sanzione amministrativa pecuniaria unica di € 192.031,00, oltre interessi.

Il ricorrente, nel chiedere l'annullamento totale della pretesa tributaria, in subordine una riduzione dei valori accertati, lamenta quanto segue:

- la carenza e l'inesistenza della motivazione;
- l'inesistenza del presupposto d'imposta;
- l'eccessività dei valori accertati;
- l'erroneità nella liquidazione dell'imposta.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi nel giudizio e nel chiedere il rigetto del ricorso, in quanto infondato in fatto ed in diritto, controdeduce osservando quanto segue:

- l'eccedenza di imposta di € 6.171,00, risultante dalla precedente dichiarazione non è stata dimenticata ma sarà riconosciuta nel periodo d'imposta successivo, pertanto, non vi è stata erronea liquidazione dell'imposta;
- agli oneri inerenti alla produzione della plusvalenza andrebbero conteggiati pure "i versamenti in conto capitale effettuati dai soci" ma tali versamenti non sono stati provati con delibera assembleare e con dimostrazione dell'avvenuto pagamento (plusvalenza "Nautica Blue Garda SRL");
- il finanziamento di € 830.000,00 non può essere considerato in diminuzione nella valutazione di perizia, in quanto tale perizia, utilizzata per affiancare il valore della partecipazione, già teneva conto di debiti preesistenti alla perizia stessa, quindi il versamento verrebbe utilizzato due volte (plusvalenza "Nautisarda SRL").

In data 11/11/10, il ricorrente deposita documentazione bancaria non meglio indicata nell'atto di deposito.

Alla prima pubblica udienza del 02.12.10, le parti chiedono rinvio per esperire un tentativo di conciliazione giudiziaria.

In data 03/02/11, il ricorrente deposita verbali di assemblee.

Alla seconda pubblica udienza del 24/02/11, le parti chiedono nuovamente un rinvio.

In data 13/05/11, il ricorrente deposita memorie illustrative.

Alla pubblica udienza del 26/05/11, le parti si riportano alle rispettive motivazioni in atti e la Commissione si è riservata.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Commissione, sciogliendo la riserva, innanzitutto precisa che le produzioni documentali e le memorie illustrative nel processo tributario sono consentite rispettivamente sino a venti giorni liberi prima e dieci giorni liberi prima alla prima udienza

di trattazione e, quindi, quanto tardivamente depositato dal ricorrente in data 03/02/11 e 13/05/11 figura inammissibile ex art. 32 del D.lgs 546/92, in assenza di fattispecie non previste ex art. 24 dello stesso decreto, in più, sempre ex art. 24 dello stesso decreto, che i documenti vanno elencati nel ricorso introduttivo o nei successivi atti e non semplicemente prodotti.

La Commissione osserva, poi, preliminarmente che contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente:

- l'avviso di accertamento è ampiamente motivato e tale da consentire un adeguato diritto di difesa, avendo l'Agenzia illustrato i fatti e le metodologie di calcolo con le quali perviene alla determinazione della plusvalenza complessiva riconducibile all'annualità fiscale 2004, sebbene di non facile comprensione per un comune cittadino per le particolarità della normativa di riferimento;
- l'onere probatorio di somme da portare in deduzione nella determinazione della plusvalenza, oppure, meglio, del maggior costo fiscale della partecipazione, è a carico del contribuente, non potendo certamente l'Erario ricostruire il costo fiscale di una partecipazione per fatti e circostanze a lei non noti;
- non vi è motivo per invocare l'inesistenza del presupposto d'imposta in presenza di eventuali plusvalenze di natura finanziaria accertate, allorché siano fondate.

Corretta appare, altresì, la non imputazione dell'eccedenza d'imposta di € 6.171,00 per l'annualità fiscale 2004, in quanto, eventualmente, rappresenta una facoltà del contribuente effettuarla nel periodo fiscale che più gli aggrada, in ogni caso l'Agenzia ha precisato che ne terrà conto nella successiva annualità fiscale.

Sulla determinazione della plusvalenza "Nautisarda SRL" si deve prendere in considerazione quanto segue.

Nell'anno 2004, il ricorrente ha ceduto, con due distinti atti, non prodotti in giudizio, proprie quote di partecipazione della società "Nautisarda SRL" (in data 18/02/04 al prezzo dichiarato di € 1.636.400,00 ed in data 12/08/04 al prezzo dichiarato di € 1.680.000,00) per complessivi € 3.326.400,00.

In presenza di perizia giurata di stima e di imposta sostitutiva pagata (documenti non prodotti in giudizio), l'Agenzia ha riconosciuto il valore fiscale delle quote sociali come da perizia in € 2.224.000,00 e, tenuto conto della quota di partecipazione compravenduta, ha ridotto ad € 2.201.760,00 il costo fiscale della stessa attribuibile al ricorrente, e tenuto, altresì, conto che una parte del corrispettivo era stato pagato nell'anno 2005, ha determinato in € 2.052.040,32 la parte del corrispettivo di competenza dell'annualità fiscale 2004.

L'Agenzia determina, poi, in modo adeguato la plusvalenza di € 1.048.165,00, quale differenza tra i valori dichiarati nelle compravendite ed il costo fiscale suddetto, opportunamente considerando il criterio di cassa, escludendo tra i costi incrementativi della partecipazione un versamento effettuato dal ricorrente in data 18.02.04 di € 830.000,00 (stessa data della prima compravendita), somma versata per l'estinzione di debiti bancari sociali, in quanto, a parere della stessa, il ricorrente ha optato per la determinazione del valore di costo della partecipazione sulla base della perizia di stima redatta alla data 30.06.03, ed escludendo pure € 29.357,00 di oneri della prima rata dell'imposta sostitutiva pagata, per lo stesso motivo ed in quanto onere non deducibile perché non previsto dalla normativa.

Sulla determinazione della plusvalenza "Nautica Blue Garda SRL" si deve poi rilevare quanto segue.

Nello stesso anno 2004 il ricorrente ha ceduto, altresì, con atto registrato il 14/10/04, proprie quote di partecipazione nella "Nautica Blue Garda SRL" (15% più 30%), al prezzo dichiarato di € 4.580,00, con costo di acquisto dichiarato di € 918.314,00, considerando, pertanto, pure i versamenti in denaro in conto capitale effettuati dal ricorrente nella società partecipata.

L'Agenzia delle Entrate non ha riconosciuto tali versamenti nel costo della partecipazione, in quanto non documentalmente provati nel pagamento, sebbene risultanti dalle scritture contabili della società "Nautica Blue Garda SRL".

L'Agenzia delle Entrate determina pertanto, con il criterio di cassa, una plusvalenza complessiva di € 1.052.754,80 per le compravendite di partecipazioni del ricorrente attribuibili all'anno 2004, che ridotta al 40%, così come previsto dalla norma di riferimento, porta ad un maggior imponibile fiscale di € 421.102,00.

Le questioni su esposte appaiono per la particolare normativa fiscale e nel loro sviluppo di calcolo assai laboriose, complicate e complesse, comunque sufficientemente esposte nell'avviso di accertamento, anche con appositi prospetti di calcolo, determinazioni che meriterebbero forse una consulenza tecnica d'ufficio che non è stata però richiesta dal ricorrente, consentendo, comunque, al ricorrente, tramite i suoi difensori, un adeguato diritto di difesa.

In estrema sintesi, l'Agenzia contesta l'operato del contribuente nelle determinazioni della minusvalenza e della plusvalenza delle cessioni societarie intervenute, sostanzialmente:

1) per la "Nautisarda SRL", € 830.000,00 di versamenti effettuati dalla ricorrente alla società in data 18/02/04 per estinzione di debiti bancari, pur in presenza di una delibera assembleare del 02/02/04, ed € 29.357,00 per imposte sostitutive pagate, avendo la stessa optato per un costo affrancato sulla base di una perizia al 30.06.03;

2) per la "Nautica Blue Garda SRL" € 918.314,00 di versamenti soci, in quanto non adeguatamente provati, pur in assenza di una partecipazione fiscalmente affrancata.

Sulle cessioni "Nautisarda SRL" non figurano contestazioni riguardo la presenza della delibera assembleare del 04/02/04 che ha deliberato un versamento di € 830.000,00, quale "anticipo soci in conto aumento capitale sociale" per far fronte a debiti sociali, nemmeno riguardo al relativo pagamento effettuato dallo stesso ricorrente in data 18.02.04, in presenza di una prima cessione societaria in pari data di € 1.696.400,00 dichiarati.

La perizia di stima è alla data 30/06/03 e, quindi, è da ritenere che dell'esposizione debitoria verso i creditori sociali il pento ne abbia tenuto conto, a meno che tale indebitamento non si sia formato successivamente al 30.06.03: nulla è dato sapere al riguardo, con onere probatorio a carico del ricorrente.

Di certo, vista la natura del versamento "in conto capitale" è da ritenere che i debiti sociali, a qualsiasi data formati, sono stati sostituiti da una voce del capitale netto (versamenti in conto capitale) e non da differente voce del passivo.

Se per particolari motivi non fosse consentito fiscalmente conteggiare tale versamento in aumento del costo della partecipazione nella prima cessione, sicuramente dovrebbe essere conteggiato nella seconda, intervenuta successivamente al versamento.

La Commissione ritiene, poi, che gli oneri sostenuti per l'affiancamento fiscale del valore delle quote sociali rappresentano una spesa che aumenta il valore commerciale delle quote sociali, in quanto a fronte di una ridotta percentuale d'imposta consente di ridurre notevolmente il peso fiscale dell'imposizione tributaria in caso di cessione, e come tale debba essere considerato quale onere che va ad aumentare il costo della partecipazione in quanto ha riflessi pure sul valore fiscale della partecipazione.

Con l'affiancamento fiscale si determina il valore fiscale di quote sociali ad una certa data, nel caso specifico alla data 30/06/03, ed i successivi utili e/o quant'altro intervenuti successivamente non possono che far aumentare detto valore, in egual maniera i versamenti in conto aumento capitale sociale successivamente intervenuti, così pure gli altri oneri, come quelli su richiamati, non possono che aumentare il costo fiscale della partecipazione, proprio partendo da un valore prefissato pari al valore affiancato con perizia di stima.

Assorbiti gli alti motivi, il ricorso va accolto limitatamente alle determinazioni "Nautisarda SRL" effettuate dal ricorrente nella dichiarazione dei redditi, tenuto conto che i costi aggiuntivi su richiamati sono da riferire integralmente al ricorrente.

Sulla cessione "Nautica Blue Garda SRL" il costo delle quote sociali, pur in assenza di valori di quote societarie affrancati, è dato pure dai versamenti soci effettuati in conto capitale ed al riguardo il contribuente ha prodotto le delibere assembleari autorizzative, non oggetto di esame da parte dell'Agenzia sebbene prodotte con il ricorso introduttivo, oltre alle schede contabili.

Legittimamente l'Agenzia ha contestato le risultanze della contabilità, se non adeguatamente provate documentalmente, in quanto la contabilità fa eventualmente prova contro chi l'ha redatta e non verso terzi.

A dimostrazione il ricorrente produce, però, sempre nel ricorso introduttivo, alcuni pagamenti rivolti a dimostrare che tali versamenti in conto capitale sono stati effettivamente pagati alla società dal ricorrente, ma anche su tali tempestive produzioni l'Agenzia non provvede ad esaminarle.

Da un esame effettuato sulla documentazione bancaria si deve rilevare quanto segue:

- la contabile del 03.01.03 riguarda un versamento di assegni effettuato sul c/c personale del ricorrente "Gi. Gi." e non della società, quindi non vi è dimostrazione che tale somma sia stata versata alla società partecipata;
- i versamenti in denaro contante risultanti dagli estratti conto bancari, sprovvisti di adeguata documentazione di supporto, non sono valide prove sufficienti a far attestare che tali versamenti si riferiscono al ricorrente (tra l'altro a titolo di versamenti in conto capitale), così pure contabili bancarie, oppure annotazioni sull'estratto conto, di versamenti di titoli di credito nulla provano, se non sono corroborati dai singoli titoli di credito, con i relativi addebiti sul c/c del traente, cioè del ricorrente.

Gli unici versamenti ritenuti idonei a dimostrare i versamenti in conto capitale effettuati dal ricorrente, e non da altri, di cui alle delibere assembleari prodotte, ammontano ad € 645.000,00 (17/10/02 € 25.000,00; 28.03.03 € 60.000,00; 02/01/04 € 10.000,00; 23/02/04 € 400.000,00; 08/03/04 € 150.000,00).

La minusvalenza di € 859.000,00 dichiarata dal ricorrente va pertanto rettificata in diminuzione in relazione ai versamenti non provati in giudizio e, pertanto, assorbiti gli altri motivi, il ricorso va parzialmente accolto nei limiti suddetti.

Per le motivazioni e nei limiti su indicati il ricorso va parzialmente accolto e la Commissione manda all'Agenzia delle Entrate per la rideterminazione della minor plusvalenza tassabile in capo al ricorrente, per quanto percepito nell'annualità 2004, con determinazioni delle relative imposte, sanzioni ed interessi, il tutto da notificare al ricorrente prima dell'iscrizione a ruolo.

Per il principio della soccombenza, sebbene parziale, la Commissione tenuto conto degli atti del giudizio, specie delle produzioni non elencate dal ricorrente, una del tutto ingannevole e sanzionabile ex art. 10 della Legge 212/2000, tenuto altresì conto della mancata collaborazione dell'Agenzia nell'esame della documentazione prodotta dal ricorrente, comportamento giustificato per l'assenza di adeguati elenchi, condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate liquidate in complessivi € 3.000,00, di cui € 2.500,00 per onorari ed € 500,00 per diritti, oltre rimborso forfettario.

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

La Commissione, a scioglimento della riserva, accoglie parzialmente il ricorso, da un lato, condividendo completamente le determinazioni del ricorrente nella cessione "Nautisarda SRL" e, dall'altro, riducendo ad € 645.000,00 il valore dei versamenti in conto aumento capitale da considerare quale costo dell'altra cessione. Condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate liquidate in € 3.000,00, oltre rimborso forfettario.

Manda all'Agenzia per la determinazione della plusvalenza complessiva tassabile, sulla base dei motivi di questa sentenza e per quanto necessario per determinare le notificare al ricorrente prima delle iscrizioni a ruolo.