

COMM. TRIB. REGIONALE BRESCIA - 132/67/2012

Motivi

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Bergamo 2 emetteva nei confronti di Za. Pi., socio al 70% di Zarco srl, un avviso di accertamento anno di imposta 2006 con il quale accertava un maggior reddito imponibile ai fini Irpef derivante dalla attribuzione di una quota parte degli utili extracontabilità accertati in capo alla predetta società Zarco srl. in liquidazione, società di capitali a ristretta base azionaria (due soci) nei confronti della quale l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Lucera aveva emesso un avviso di accertamento di maggior reddito per omessa contabilizzazione di ricavi e indebita deduzione di costi pari a euro 2.290.140, avviso che la società impugnava davanti alla CTP di Foggia ove il ricorso risulta tuttora pendente.

Avverso l'avviso di accertamento a lui notificato Za. Pi. proponeva ricorso alla CTP di Bergamo che con sentenza emessa il 7.5.2010 lo accoglieva parzialmente riducendo al 40% il reddito attribuibile al ricorrente Za. Pi. sotto forma di distribuzione di utili extracontabili conseguente ai maggiori redditi accertanti in capo a Zarco srl.

Avverso la sentenza Za. Pi. propone appello chiedendo l'accoglimento integrale dell'originario ricorso per i seguenti motivi: insussistenza del presupposto della presunzione di distribuzione di utili rappresentato dall'accertamento definitivo ed irrevocabile della esistenza di ricavi non contabilizzati in capo alla società, presupposto da escludersi per la pendenza del relativo giudizio tributario; mancanza del presupposto dell'incasso del presunto maggior reddito da capitale; insufficienza del solo elemento della ristretta base azionaria a fondare la presunzione di distribuzione di utili extracontabili ai soci; l'indebita deduzione di costi indeducibili da parte della società non è assimilabile alla fattispecie dei ricavi non contabilizzati i quali soltanto danno luogo alla presunzione di distribuzione di utili extracontabili a favore dei soci; omessa motivazione della sentenza impugnata con riguardo alla eccezione di nullità dell'avviso di accertamento notificato al socio Za. Pi. per mancata allegazione del richiamato avviso di accertamento notificato alla società Zarco s.r.l. L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bergamo si è costituita chiedendo il rigetto dell'appello principale e proponendo appello incidentale in riferimento alla rideterminazione del reddito in capo al socio nella misura del 40% del maggior reddito di impresa accertato in capo alla società, in luogo del 70% determinato dall'Ufficio, per vizio di "ultrapetizione" atteso che il ricorso di Za. non formula richieste subordinata di riduzione del maggior reddito accertato.

L'appello principale deve essere parzialmente accolto nei termini di seguito indicati. Preliminarmente si rileva l'infondatezza della eccezione di nullità dell'avviso di accertamento notificato al socio per mancata allegazione dell'accertamento notificato alla società (non esaminata dal giudice di primo grado). L'art.42 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 commina la sanzione della nullità in caso di mancata allegazione di atti richiamati non ricevuti ovvero "non conosciuti" dal contribuente, ed alla condizione che l'avviso non ne riproduca "il contenuto essenziale". Nel caso in esame il contenuto, in forma essenziale, è stato trasfuso nell'avviso di accertamento notificato al socio Za. (indicazione del maggior reddito di impresa della società posseduta al 70%, con specificazione dei due elementi di cui esso è composto, precisato in maggiori ricavi non contabilizzati e costi indeducibili). Inoltre il ricorrente ha concretamente dimostrato di avere piena conoscenza sia dell'accertamento notificato alla società da

lui posseduta al 70%, che delle vicende che ne sono seguite, atteso che nel giudizio di primo grado ha allegato al proprio ricorso quello prodotto da Zarco s.r.l. alla Commissione tributaria provinciale di Foggia.

Contrariamente all'assunto dell'appellante, il "fatto noto", che di per sé legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, è costituito propriamente dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che normalmente ne deriva (Cass. 5 n.9519 del 22.4.2009 Rv. 607815). In quanto fatto noto dotato di efficacia presuntiva ex art.2727 cod.civ., tipizzato dalla giurisprudenza di legittimità, esso ha valenza probatoria intrinseca e non richiede elementi esterni di riscontro.

Il presupposto dell'accertamento a carico del socio, costituito dal prodromico accertamento di maggiori ricavi non contabilizzati in capo alla società, non richiede che quest'ultimo sia divenuto definitivo ed irrevocabile, e non è precluso dalla pendenza del ricorso proposto dalla società. Il rapporto di pregiudizialità tra ricorso della società e del socio deve essere escluso perché, in base al combinato disposto degli artt.2 comma 2 e 39 d.lgs.31.12.1992 n.546, sussiste rapporto di pregiudizialità che determina la sospensione del processo "pregiudicato" solo nei casi di presentazione di querela di falso o in materia di stato e capacità delle persone, mentre ogni altra questione pregiudiziale deve essere risolta in via incidentale dal giudice tributario. Neppure ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario ai sensi dell'art.14 d.lgs.31.12.1992 n.546, non trattandosi di accertamento a carico di società di persone con conseguente imputazione automatica del reddito a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione, ai sensi dell'art.5 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917.

Ai fini della operatività della presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati, la corretta ripartizione dell'onere probatorio richiede che l'Ufficio dimostri l'esistenza dei ricavi non contabilizzati a carico della società, mentre è onere del socio destinatario dell'accertamento (e non dell'Ufficio come sostenuto da parte appellante) "offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti" (Sez. 5, n. 18640 del 08/07/2008, Rv. 605332). Nel caso in esame l'appellante ha eccepito che il rilievo di indeducibilità dei costi mosso alla società non è ipotesi equivalente all'accertamento di maggiori ricavi non dichiarati. Effettivamente il disconoscimento di costi può conseguire a plurime ipotesi che non necessariamente consistono nella inesistenza dei costi, potendo derivare anche da irregolarità di altra natura (omessa registrazione dei costi o altro). Poiché l'avviso di accertamento notificato al socio Za. nulla dice sulla causale della ritenuta indeducibilità di costi per euro 2.290.140 rilevati a carico della società, di tale componente di maggior reddito di impresa della società non può tenersi conto ai fini della corrispondente attribuzione di maggiori utili da partecipazione nei confronti del socio. L'appello incidentale deve essere accolto nei seguenti termini. Nel giudizio di primo grado, il ricorrente non ha formulato conclusioni subordinate di rideterminazione del reddito imputabile al socio, ma ha richiesto l'applicazione dell'art.47 comma 1 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 nella parte in cui stabilisce che gli utili distribuiti dalla società concorrono alla formazione del reddito imponibile in capo al percettore nella misura del 40% del loro ammontare (quindi nella misura del 40% della quota di utili occulti del 70% presuntivamente attribuiti pro quota al socio Za.). La norma in oggetto si applica agli utili "in chiaro" che la società ha regolarmente dichiarato e distribuito, e sui quali ha versato le relative imposte, ed è finalizzata ad evitare il fenomeno della

"doppia imposizione", considerato che gli utili distribuiti sono tassati prima in capo alla società e poi in capo ai soci percettori. Tale disposizione, in ragione della "ratio" da essa sottesa, non appare estensibile agli utili occulti che, al contrario, sono stati totalmente sottratti all'imposizione fiscale.

p.q.m.

accoglie parzialmente l'appello principale e l'appello incidentale, ed in riforma della sentenza impugnata, riduce il reddito accertato a carico dell'appellante Za. Pi. nella misura del 70% dei ricavi non contabilizzati di euro 546.143 accertati a carico di Zarco s.r.l. Spese compensate.