

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 30/38/2012

Fatto e svolgimento del processo

Per gli anni d'imposta 2004 e 2005 venivano notificati alla società "Delta Casa S.r.l." i due avvisi di accertamento sopra indicati fondati sulle risultanze dei processi verbali di constatazione della G. di F. di Menaggio.

Mediante i suddetti avvisi venivano accertati in capo alla società un maggior reddito d'impresa per € 286.748 per l'anno 2004 e per € 1.251.721,00 per il 2005.

In considerazione della ristretta base azionaria della società (il cui capitale era detenuto da due soli soci: Gruppo Amef s.r.l. al 99% e Sig. Ca. Au. all'1%), in assenza di delibera di distribuzione degli utili, l'Ufficio ha ritenuto che gli importi accertati fossero stati occultati sotto forma di fondi neri entrati nella disponibilità dei predetti soci.

Conseguentemente l'Ufficio accertava in capo alla società appellante un reddito d'impresa pari al 99% del reddito accertato in capo alla "Delta Casa s.r.l.".

Avverso i due accertamenti proponeva ricorso la società Gruppo AMEF s.r.l. deducendo, preliminarmente, nullità dell'atto ex art. 42 D.P.R. 600/73 in quanto carente di motivazione e riferito ad atto da essa non conosciuto; nel merito la società contestava la mancata possibilità di difesa avverso l'atto all'origine notificato alla Delta Casa S.r.l.; contestava inoltre che l'imputazione ai soci di società a ristretta base azionaria può essere fatta solo a soci persone fisiche; chiedeva infine il riconoscimento di costi anche forfettariamente determinati sulla base della media di ricarico praticata nel settore di attività della società.

La Commissione Tributaria Provinciale di Como, con sentenza n. 7/02/10 del 26-1-2010, depositata il 27-4-2010, rigettava il ricorso compensando le spese.

Avverso la suddetta sentenza la "Gruppo AMEF s.r.l." con atto consegnato all'Ufficio in data 10-12-2010, proponeva appello per i seguenti motivi. Sulla nullità ex art. 42 DPR 600"

L'art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, prescrive, a pena di nullità, che gli avvisi di accertamento e rettifica debbano indicare, fra l'altro, la motivazione della pretesa e le ragioni giuridiche che li hanno determinati e che, se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

Giurisprudenza e dottrina ritengono che la funzione della motivazione venga rispettata anche nel caso di motivazione per relationem quando questa rinvia ad un precedente processo verbale di constatazione, se tale atto è in possesso del contribuente ed è idoneo ad illustrare le ragioni della rettifica.

Se l'Ufficio non abbia in precedenza portato a conoscenza dell'interessato gli atti e documenti che vengono poi richiamati nell'accertamento, la loro messa a disposizione e, quindi, la loro comunicazione, devono avvenire contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento al quale i documenti e gli atti richiamati vanno allegati.

Tanto premesso, la ricorrente, ha analizzato la motivazione degli avvisi di accertamento nei quali si legge: per il 2004 "...accerta il reddito di impresa di € 283.881,00 pari alla percentuale del 99% del reddito accertato in capo alla società DELTA CASA s.r.l., tenuto conto della ristretta base azionaria della menzionata società..." e per il 2005 "...accerta il reddito d'impresa di € 1.239.204,00 pari alla percentuale del 99% del reddito accertato in

capo alla società DELTA CASA S.r.l., tenuto conto della ristretta base azionaria della menzionata società...".

L'unico dato che si evince dagli accertamenti è quello per cui l'Ufficio attribuisce alla Amef s.r.l. un determinato reddito sulla base della sua partecipazione in altra società.

L'Ufficio avrebbe dovuto: a) allegare l'avviso di accertamento emesso nei confronti della Delta s.r.l. oppure b) riprodurre i contenuti essenziali.

L'Agenzia non solo non allega l'atto presupposto né indica alcun elemento sul suo contenuto essenziale, ma nemmeno lo identifica con il numero e la data.

La Commissione Provinciale si è limitata ad affermare che l'accertamento "è dotato dei requisiti essenziali previsti dalla legge per la sua validità che non hanno in alcun modo leso il diritto alla difesa, esercitato dal ricorrente con piena conoscenza dei motivi posti a base dell'accertamento stesso".

Ad avviso della appellante la motivazione per relationem sopra trascritta, richiamante un atto del quale non si conoscerebbe né l'un né il quomodo e che non viene identificato, dovrebbe essere considerata nulla.

Oltretutto gli avvisi impugnati sarebbero errati anche nella parte in cui vengono imputati al socio maggiori importi quali "reddito d'impresa", mentre i presunti maggiori redditi sarebbero da considerarsi redditi da capitale.

La CTP ha respinto la doglianza di nullità degli accertamenti disattendendo senza alcuna motivazione le istanze della ricorrente.

Sulla tassazione per trasparenza - Società a base ristretta - soci persone fisiche o società di capitali.

L'Ufficio fonda la ripresa ai fini Ires sulla presunzione che la società avrebbe percepito utili extracontabili in qualità di socio della Delta Casa s.r.l.

Il recupero si basa sulla teoria che sarebbe attribuibile ai soci di una società "a ristretta base" quanto accertato extra contabilmente in capo a quest'ultima.

Il principio è stato affermato dalla giurisprudenza, che ha però preso in considerazione attribuzioni a soci persone fisiche o al più società di persone, in virtù del vincolo di solidarietà o di reciproco controllo esercitato dai soci e caratterizzante la gestione sociale, costantemente richiamato dai giudici di merito e dalla Corte di Cassazione.

Secondo la società, la presunzione di distribuzione a favore del socio società di capitali sarebbe da escludersi, in quanto mancherebbero in concreto gli effettivi, seppur presunti beneficiari, posto che non si potrebbe realizzare il presupposto alla base della presunzione, e cioè il potere di controllo diretto ed immediato del socio sulla società.

L'Ufficio non potrebbe pretendere di applicare la presunzione nel caso di partecipazione di altra s.r.l. ove il Gruppo Amef s.r.l., non avendo preso parte alla gestione, non poteva nemmeno conoscere l'esistenza dei presunti utili extra contabili maturati in capo alla Delta Casa s.r.l.

Secondo l'Ufficio sarebbe indifferente la circostanza che il socio sia una persona fisica od una persona giuridica. Tuttavia le sentenze analizzate dalle quali è stato tratto il suddetto convincimento evidenziano la indubbia identità, o relazione di parentela, che deve sussistere tra le persone fisiche detentrici di quote della società partecipata e quelle della partecipante, perché si possa parlare di ristretta base azionaria.

Nel caso di specie, secondo la appellante, l'Ufficio non avrebbe provato alcunché circa l'esistenza di persone fisiche detentrici di quote di maggioranza del "Gruppo Amef s.r.l." identiche o con relazioni di parentela con quelle detentrici delle quote di maggioranza della Delta Casa s.r.l.

La società rammenta che il pacchetto di maggioranza del Gruppo Amef s.r.l. è detenuto dalla società svizzera Cherfin SA 2 che non partecipa in alcun modo alla Delta Casa s.r.l.

Si consideri che il legislatore, per introdurre la possibilità per le s.r.l. a ristretta base azionaria, di optare per essere trattate, dal punto di vista fiscale (tassazione in capo ai soci), come le società di persone, ha dovuto modificare gli artt. 115 e 116 del Tuir. Se il fatto di essere s.r.l. con ristretto numero di soci avesse potuto consentire di per sé l'automatica attribuzione di utili ai soci, il legislatore tributario non avrebbe introdotto tale possibilità e comunque non ne avrebbe limitato la portata all'espressa volontà della società e all'esistenza di precisi requisiti.

L'appellante ritiene quindi che una società di capitali partecipante ad altra società di capitali, ancorché a ristretta base azionaria, non possa essere incisa tout court per trasparenza da un accertamento esperito in capo alla partecipata.

Sul punto i primi Giudici si sono limitati ad affermare che "lo scarso numero dei soci consente una maggior conoscenza degli affari societari" citando a supporto della tesi varie sentenze della Corte Suprema, tutte riferite a casi di soci persone fisiche legate tra loro da vincoli familiari.

Ritiene quindi la "Gruppo AMEF s.r.l." che gli accertamenti debbano essere annullati.

Sulla reale entità dei redditi occulti attribuibili alla partecipante.

La CTP afferma che la società avrebbe avuto piena conoscenza dei motivi posti a base dell'accertamento e che, nel merito "...non possa riconoscersi una certa incidenza dei costi, stante l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi".

La difesa della società afferma di non avere potuto entrare nel merito delle singole riprese fiscali effettuate in capo alla società partecipata, ma ha potuto solo fare delle ipotesi. Lamenta di non essere stata messa a conoscenza degli atti presupposti (accertamenti e PVC) che l'Ufficio non ha identificato nel proprio accertamento e non ha nemmeno prodotto in sede contenziosa.

La definitività del reddito della partecipata non potrebbe comportare l'effetto di predeterminazione automatica del reddito della società partecipante.

L'appellante richiama sentenze della Corte Costituzionale che, ai fini Ilor, hanno affermato il principio secondo il quale al socio di società di persone deve ritenersi sempre consentita la possibilità di tutelare i suoi diritti, contestando anche nel merito l'accertamento del suo reddito di partecipazione nonostante l'intervenuta definitività dell'accertamento del reddito societario ai fini Ilor.

Richiama inoltre varie sentenze della Corte di Cassazione secondo le quali "... il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'erario in relazione all'ILOR non è opponibile al socio, che non sia stato parte in detto contenzioso, per l'Irpef da lui dovuta sui redditi posseduti nel periodo, compreso il reddito di partecipazione alla società" (Cass. n. 14417 dell'8-7-2005).

Richiama altresì:

- varie ipotesi sull'oggetto della rettifica operata, già dedotte dinanzi alla CTP, secondo le quali l'Ufficio avrebbe dovuto tenere conto dell'incidenza percentuale dei costi relativi ai maggiori ricavi accertati;

- la C.M. n. 32/E/2006 secondo la quale "l'ufficio non può non tenere conto, soprattutto in assenza di documentazione certa, di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte di maggiori ricavi accertati; regola che, ovviamente, vale anche se in tutto o in parte i maggiori ricavi siano stati assunti tramite indagini bancarie" (cap. V, par. 5.5).

Pertanto, secondo l'appellante, alla eventuale rettifica induttiva dei ricavi dovrebbe essere riconosciuta un'incidenza percentualizzata dei costi, che andrebbe eventualmente determinata tenendo conto della percentuale di ricarico mediamente praticata nel settore di attività della società.

Rammenta infine che l'imputazione diretta ai soci di società di capitali di maggiori utili extracontabili sarebbe ipotizzabile solo in presenza di fatti che abbiano determinato un effettivo maggiore afflusso di ricchezza in capo alla società e ciò può verificarsi solo in presenza di ricavi occulti o di costi insussistenti.

I redditi eventualmente imputabili alla società partecipante dovrebbero essere depurati di un ammontare pari ai costi di cui obbligatoriamente ed inequivocabilmente "non è ipotizzabile una distribuzione" seppur presuntivamente determinati, così come pure di quei ricavi dovuti a riprese fiscali che non determinino un effettivo maggior afflusso di ricchezza.

Osserva quindi, la società che la non conoscenza degli atti presupposti ha sottoposto la ricorrente ad una compressione del diritto di difesa che determina l'illegittimità degli accertamenti e l'annullamento della sentenza che li ha confermati.

Sulla materiale disponibilità di "nero" da parte dei soci.

L'appellante osserva che l'accertamento dovrebbe fondarsi su prove e indizi che mettano in evidenza come i soci entrino nella materiale disponibilità di "nero" operando per conto della società e cioè ricevano pagamenti in nero ovvero utilizzino fatture per operazioni inesistenti.

Evidenzia che gli accertamenti in esame sarebbero carenti in modo assoluto di prova anche sotto il profilo della effettiva percezione di utili derivanti da maggior reddito accertato in capo alla società partecipata. Alcuni soci possono avere percepito extrautili, altri possono essere rimasti esclusi in concreto, dalla distribuzione.

Con atto prot. n. 2011/20125 depositato in data 14-2-2011 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Como, nel costituirsi in giudizio, propone dettagliate controdeduzioni a tutte le eccezioni dell'appellante "Gruppo Amef s.r.l.", chiedendo il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

Motivi della decisione

La Commissione, esaminati gli atti, osserva quanto segue.

Eccezione di nullità degli accertamenti ex art. 42 D.P.R. n. 600/1973.

Il Collegio, dopo avere accuratamente analizzato entrambi gli accertamenti, deve confermare che gli stessi risultano correttamente motivati e ciò anche indipendentemente dal richiamo in essi contenuto alla segnalazione dell'Agenzia delle Entrate Ufficio di Morbegno.

Elemento di per sé sufficiente ad integrare la motivazione è costituito, oltre agli altri dati in essa contenuti, dalla constatazione dell'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi per entrambi i periodi (2004 e 2005) che, come è noto, consente all'Ufficio di procedere all'accertamento induttivo.

Gli altri elementi indicati nella motivazione, così come il richiamo alla segnalazione dell'Ufficio di Morbegno in relazione alla "Delta Casa s.r.l.", erano conosciuti dalla "Gruppo AMEF s.r.l.", rappresentata dal Sig. Ca. Au., perché il medesimo Sig. Ca. era anche il rappresentante legale della soc. "Delta Casa s.r.l." e, in tale veste, aveva firmato, per ricevuta (e quindi ne era a conoscenza) il verbale della Guardia di Finanza Compagnia di Menaggio notificatogli il 28-03-2006, in cui era dettagliatamente esposta la pretesa tributaria relativa alla stessa società.

L'obbligo di allegazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma dell'art. 42 citato non sussiste se l'altro atto richiamato nell'avviso di accertamento è conosciuto dal contribuente, come nel caso in esame.

Circa la mancata indicazione del numero e della data dell'atto richiamato, la Commissione reputa che tali elementi fossero superflui in quanto l'atto stesso è precisamente identificato mediante l'indicazione del periodo d'imposta rettificato e del reddito d'impresa accertato nei confronti della Delta Casa s.r.l., nonché delle percentuali di partecipazione nella stessa da parte dei soci.

Le eccezione di nullità viene pertanto respinta.

Circa l'eccezione relativa alla differenza fra soci persone fisiche e soci società di capitali, la Commissione ritiene di confermare, sul punto, la decisione di primo grado facendo propria la sua motivazione, e cioè che il disposto legislativo si riferisce alla distribuzione di utile ai soci, senza recare ulteriori specificazioni e, quindi, sia al caso di persone fisiche che a quello di società di capitali.

La Corte di Cassazione ha ripetutamente e costantemente affermato il principio secondo il quale "gli utili extrabilancio della società di capitali a ristretta base azionaria o a base familiare si presumono distribuiti ai soci, salvo la loro prova contraria" (ex multis: Cass. n. 3896/2008 e n. 11724/2006).

Tale presunzione semplice tiene conto della complicità che normalmente accomuna compagini sociali ristrette nella maggiore conoscibilità degli affari societari e nell'onere per il socio di conoscere tali affari (Cass., 29-1-2008, n. 1906).

È la ristrettezza della base societaria il cardine sul quale poggia la presunzione che origina la formazione di una volontà unica per la complicità che avvince un gruppo ristretto di soci.

La Gruppo Amef s.r.l. osserva che la presunzione di distribuzione di utili in favore di soci di società di capitali sarebbe da escludersi perché mai si potrebbe realizzare il presupposto che ne è alla base e cioè il potere di controllo diretto ed immediato del socio sulla società.

La Commissione rileva che, nel caso specifico, la presunzione de qua è più che mai operante per il fatto che i soci della società Delta Casa erano soltanto due: la Gruppo Amef s.r.l. (al 99%), della quale il Sig. Car. Au. era il legale rappresentante, e lo stesso Ca. Au. (all'1%), per cui il potere di controllo diretto ed immediato sulla Delta Casa s.r.l. da parte della Gruppo Amef s.r.l., concentrato in un'unica persona, è più che evidente.

Circa la reale entità dei redditi attribuibili alla partecipante, la Commissione

rileva che il Sig. Carloni, legale rappresentante della Gruppo Amef s.r.l. e legale rappresentante della Delta Casa s.r.l., ha firmato, per ricevuta, e quindi ne era a conoscenza, il verbale della G. di F. - Compagnia di Menaggio, notificatogli il 28-03-2006, in cui era dettagliatamente esposta la pretesa tributaria relativa alla società.

Quindi il Sig. Ca. avrebbe potuto impugnare - e non lo ha fatto - l'accertamento notificato alla partecipata, contestando le singole riprese (l'accertamento, come è noto, si è reso definitivo per mancata impugnazione).

Circa la richiesta di riconoscimento dei costi relativi ai maggiori ricavi accertati, la Commissione osserva che la società non ha indicato, né altrimenti dimostrato (ad esempio allegando copia dei bilanci della partecipata), l'incidenza percentuale dei costi sostenuti nella conduzione della partecipata, né la percentuale di ricarico mediamente praticata nel settore di attività della società, attraverso il suo legale elementi questi che avrebbe dovuto conoscere rappresentante e diretto responsabile della gestione.

Tale richiesta viene quindi respinta.

Circa la materiale disponibilità di "nero" da parte dei soci, che secondo l'appellante non sarebbe stata dimostrata dall'Ufficio, la Commissione osserva che la presunzione di distribuzione ai soci di utili non contabilizzati consentiva alla contribuente di fornire la c.d. "prova contraria" e cioè di dimostrare, ad esempio, che le somme furono reinvestite all'interno della società, che gli utili extra bilancio non sono stati distribuiti ai soci pro quota o che il socio non aveva, in concreto, poteri gestori all'interno della società, di talché gli sarebbe stato impossibile conoscere l'esistenza o la distribuzione di somme transitate fuori contabilità sociale.

Nella fattispecie, nessun elemento probatorio atto a vincere la presunzione risulta prodotto e, oltretutto, per contro, risulta provato che il Sig. Ca., in qualità di legale rappresentante della Delta Casa s.r.l., aveva firmato il processo verbale di constatazione redatto nei confronti di quest'ultima e, quindi, esercitava i poteri di gestione nella controllata.

Per le suesposte considerazioni l'appello della Gruppo Amef s.r.l. non può essere accolto e deve essere confermata la sentenza impugnata.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate in complessivi € 12.507,75 come da nota dell'Ufficio.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello della contribuente e conferma la sentenza impugnata; condanna l'appellante al pagamento delle spese di lite liquidate in complessivi € 12.507.75.