

MASSIMA SENTENZA :

ACCERTAMENTO AI SENSI DELL'ART.39/D.P.R. 600/73 SU SOCI E SOCIETA

Accertamento del reddito di una Società –Accertamento del reddito del socio – Autonoma e distinta instaurazione dei relativi contenziosi- Riflessi dell'una causa sull'altra – Applicazione art.5 del Tuir n°917/86

L'impugnazione da parte del soci e della società avverso gli avvisi di accertamento emanati in materia di reddito sociale può dar luogo ad autonomi processi, senza che sia ravvisabile un rapporto di litisconsorzio necessario ai sensi dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Nonostante si debba escludere la possibilità di attribuire efficacia di giudicato, o comunque efficacia esecutiva, alla pronuncia in ordine alla determinazione del reddito della società rispetto all'avviso di accertamento riguardante il reddito di partecipazione, è comunque consentito al giudice del merito, nell'esercizio dei propri poteri discrezionali di accertamento e valutazione del fatto, "dare rilievo ai comuni presupposti di fatto tra i contenziosi e porre a base della decisione sul reddito di partecipazione dei soci gli elementi probatori acquisiti nella separata controversia sul reddito della società e ritenuti rilevanti anche ai fini della determinazione del reddito di partecipazione dei soci ai sensi ex art 5 del TUIR n°917/86" ".

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - FATTI.

L'Ufficio delle Entrate di Perugia , sulla base di rilievi formulati dalla Guardia di Finanza con p.v.c. del 23/4194, con avvisi di accertamento notificati il 22/12/99, **ha rettificato il reddito per l'anno 1993 dichiarato dalla Società**"(aventi per oggetto confezioni su misura di capi di abbigliamento, maglieria e capi in pelle) **e conseguentemente, quello dichiarato dai Soci**

I due soci, secondo l'organo accertante, nel corso del predetto periodo, avevano effettuato consistenti prelievi di cassa, presumibilmente a titolo di anticipazioni di utili; utili che, tuttavia, non hanno trovato un corrispondente riscontro nel bilancio della società e tale circostanza ha avvalorato la presunzione che i prelievi in questione non rappresentassero altro che gli utili della Società realmente conseguiti e non dichiarati dalla medesima.

Con distinti ricorsi, sia la Società che i Soci , si sono opposti al maggior reddito di partecipazione loro imputato, sostenendo l'infondatezza della tesi dell'Ufficio, perché basata su semplici presunzioni prive di oggettivi riscontri.

Affermano, in particolare, che i "*prelievi*" effettuati dai Soci sono stati regolarmente contabilizzati come crediti della società e che questi non trovano alcuna giustificazione nella asserita anticipazione di utili (perché la società non li ha mai conseguiti), bensì nell'esposizione debitoria della società stessa che ha consentito l'utilizzo da parte dei soci di temporanee liquidità di cassa.

Resiste l'Ufficio, sostenendo la tesi che i prelievi effettuati dai Soci sono anticipazione sugli utili della Società, rilevando che i ricorrenti, mentre in un primo tempo avevano sostenuto che trattansi di anticipazioni di utili fatti ai Soci, per cui era esclusa la presunzione legale di fruttuosità, successivamente negano tutto ciò.

I primi giudici, riuniti i tre ricorsi, per l'evidente connessione, **accoglievano il ricorso della Società, respingendo quello dei Soci, compensandone le spese.**

Osservano infatti, che i prelievi dei soci siano stati effettuati in conto utili (come a suo tempo ammesso dagli stessi ricorrenti e confermato dalla decisione già citata a proposito della Società), ma

che questo non implica necessariamente che la società abbia realmente conseguito gli utili addebitati dall'Ufficio.

Concludono che, non risultando provato, l'ipotizzato occultamento di utili da parte della società, a quest'ultima non può essere imputato il maggior reddito addebitato.

Sostengono comunque che, tale conclusione, tuttavia non può trovare un'automatica applicazione ai due soci, perchè gli "acconti sugli utili", anche se gli utili sono poi risultati inesistenti, sono stati percepiti a tale titolo, ossia nella consapevolezza che costituissero reddito imponibile, con conseguente obbligo di dichiarazione da parte di Soci, nel periodo d'imposta in cui si è verificata l'erogazione.

Si appellano entrambi i Soci, chiedendo con pubblica udienza, la riforma parziale della sentenza appellata con l'annullamento degli atti impositivi a carico dei soci della s.n.c.con vittoria di spese, competenze ed onorari, in quanto illegittimi in fatto e in diritto perché fondati su sole presunzioni senza alcuna prova.

Osservano che l'accertamento dell'Ufficio in capo alla s.n.c., risulta fondato

sull'analisi delle movimentazioni risultanti in contabilità, sui prelievi effettuati dai soci ,sia dal conto cassa che dal conto banca della società, tutte operazioni queste ,correttamente appostate nell'attivo della situazione patrimoniale, trattandosi in pratica di prelievi eseguiti in conto utili da maturare (prelievi socio/ per lire 266.184.588 - prelievi socio/ per lire 239.801.568).

Obiettano che l'Agenzia delle Entrate, senza ricorrere ad alcun altro elemento probatorio , ha lapidariamente concluso che non vi è dubbio che anche i prelevamenti effettuati nel 1993 (come quelli del 1991 e del 1992) che hanno incrementato il credito , siano da configurare quali prelievi di utili, traendo origine dagli stessi conti, nonostante che gli utili dichiarati siano stati appena di L. 2.619.000

Sostengono altresì che a ben altri esiti, invece, avrebbe potuto condurre l'azione di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria in ordine all'inottemperanza da parte della S.n.c. e dei soci dell'art. 2303 del codice civile, secondo cui non può farsi luogo a ripartizione di somme tra soci se non per utili realmente conseguiti.

Infatti , se i prelievi effettuati dai soci si rivelino, a consuntivo, eccedenti rispetto all'utile di periodo (come nel caso in questione), gli stessi sono tenuti, in base a tale disposizione, a restituire alla società gli utili percepiti indebitamente e laddove la società non si attivasse presso i soci per esigere la restituzione degli utili percepiti indebitamente, si verificherebbe la novazione del rapporto giuridico originario che da “prelievo provvisorio in conto utili” si potrebbe trasformare in un contratto di mutuo, regolato dall'art. 1813 del codice civile rendendosi ,operante una presunzione di fruttuosità ex art. 42, comma 2°, D.P.R. 917/86.

Concludono che la sentenza appellata, invece, deve essere riformata a parere dei ricorrenti nella parte in cui non estende ai soci gli effetti dell'annullamento dell'avviso di accertamento , già dichiarato illegittimo nei riguardi della Società, in quanto se è nullo l'atto che accerta il maggior reddito in capo alla società viene automaticamente meno anche il presupposto della pretesa impositiva verso i soci (ad. 40, comma 2°, D.P.R. 600/73).

Con appello incidentale ex art. 54 del D.LGS. 546/92, l'Agenzia delle Entrate , ritiene che

la decisione dei giudici di primo grado, laddove ha respinto le eccezioni proposte avverso gli avvisi di accertamento dei soci, non sia meritevole di alcuna censura per cui vada confermata.

Non condivide altresì l'accoglimento del ricorso per la Società, in quanto è chiaramente emerso dall'analisi delle registrazioni contabili della società, che i soci avevano prelevato nell'anno in questione somme dai conti della stessa società per L. 456.205.000 senza alcuna valida giustificazione.

Ribadisce, che solo successivamente è stato chiarito da parte del legale rappresentante, che tali somme costituivano anticipazioni in conto utili futuri, per cui l'Ufficio per l'annualità in questione, ha legittimamente ritenuto che tali somme dovessero necessariamente costituire l'utile effettivamente conseguito dalla società in quanto non esisteva alcuna valida ragionevole circostanza che potesse giustificare prelevamenti dalle casse della società di importi di tale consistenza, a fronte di un utile dichiarato di sole L. 2.619.000.

MOTIVI DELLA DECISIONE. – DIRITTO

Il Collegio, preso atto dei documenti in possesso, ascoltate le parti entrambi presenti all'udienza di discussione, **ritiene meritevole l'accoglimento dell'appello del contribuente e rigetta l'appello incidentale dell'Agenzia delle Entrate.**

Occorre rilevare, che l'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, nel quale viene detto “*il presente accertamento costituisce parte integrante del p.v della G.d.F nel quale è da intendersi in toto, in fatto e diritto*” prende spunto e si origina dalle voci “ Socioc/ prelievi e Socio c/prelievi “, riportate nello stato patrimoniale del Bilancio della Società.

Dal momento che dalle suddette voci, si evincono consistenti prelievi dei due Soci rispetto agli utili del Bilancio, l'organo accertante ha fatto scaturire conseguentemente, presunzioni semplici di evasione d'imposta sia per la Società che per i Soci, arrivando a conclusioni fiscali e tributarie non supportate però da prove certe.

Le argomentazioni, le tesi e le conclusioni sostenute dall'Agenzia delle Entrate, sia in primo grado che nell'appello incidentale (ricalcando quest'ultimo pedissequamente quanto già espresso in primo grado senza nulla aggiungere), si basano sostanzialmente sulle presunzioni semplici di evasione

d'imposta riportati nel verbale di verifica parziale della G.d.F per gli anni 1991-92-93 sulla Società. (verbale non allegato agli atti del fascicolo, così come il bilancio della Società, né gli atti costitutivi e modificativi della medesima nel corso degli anni)

Pur rendendosi comprensive le motivazioni e le supposizioni per un accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, non altrettanto appaiono convincenti le conclusioni a cui è giunta l'Amministrazione Finanziaria senza indagare e analizzare ulteriormente, alla ricerca di prove gravi e precise e concordanti, anche perché diversamente opinando, si verrebbero a tassare redditi potenzialmente inesistenti, non trovando riscontro tra le fattispecie di rettifica dei redditi, sulla base delle scritture contabili previste dall'art. 39 D.P.R. 600/73

Occorre ricordare che il Conto Economico facente parte del bilancio di una Società, costituisce elemento fondamentale e illuminante per una analisi tributaria e fiscale oltreché per stabilire lo stato di "*salute*" di una società. Esso costituisce l'unico ed autorevole interprete tributario che, attraverso i costi e i ricavi e quindi attraverso l'utile netto o le perdite di esercizio della Società, consente l'applicazione dell'imposizione tributaria, sia per la Società che per i Soci (art. 5 del TUIR n. 917/86).

Le voci dello stato patrimoniale inerenti i crediti verso i soci (prelievi di cassa o bancaria) della Società di persone, prese in considerazione dall'Amministrazione Finanziaria, disgiunte da altri incroci e correlazioni con le voci del conto economico, possono determinare e far scaturire semmai responsabilità civilistiche (art. 2303 art. 2262 del Codice civile), che non interessano la natura tributaria della controversia in questione.

La registrazione contabile di natura finanziaria del prelevamento in conto utili (uscita di cassa e/o banca e contemporaneo sorgere del credito della società nei confronti dei soci) non interessa il conto economico e quindi il risultato e l'utile d'esercizio dal quale scaturisce materia imponibile per la società e automaticamente per i soci (ex art. 5 del TUIR n. 917/86).

Risulta dagli atti che l'Amministrazione Finanziaria non ha rettificato il conto economico, in assenza di elementi certi e di prove documentali, ma si è limitato a presumere ricavi non contabilizzati per £ 458.205.000 in considerazione di prelievi in conto utili effettuati dai soci riportati nello stato patrimoniale.

Manca quindi, da parte dell'Amministrazione Finanziaria ,qualsiasi indagine approfondita e circoscritta sia sulla contabilità mod. 750/A (Mod. Dichiaraz. Redditi Società in contabilità ordinaria) e sia sulle voci del Conto Economico, con riscontri di congruità e di correlazione tra le stesse comprese, eventuali acquisti e vendite in evasione delle merci.

Giustamente i giudici di prime cure , con sentenza n° 581/05/2000 del 3/7/2000 hanno accolto il ricorso della Società, ritenendo non esistenti prove indiziarie sufficienti ma solo presunzioni , per poterne modificarne il Bilancio .

Pur tuttavia , in modo incoerente e non consequenziale , non hanno accolto come invece dovevano ,anche il ricorso dei soci, giustificandone il non accoglimento in modo originale ,ritenendo gli "acconti sugli utili" dei Soci percepiti a tale titolo e quindi reddito imponibile per i Soci medesimi nel periodo d'imposta in cui si è verificata l'erogazione.

Anche se appare non contestato , che nell'anno 1993 ed in quelli precedenti , i soci della "Sistem Three snc" hanno proporzionalmente prelevato delle disponibilità sociali ,somme in conto utili futuri ,facendo sorgere in capo alla Società un credito nei loro confronti, nessuna movimentazione di natura economica si è verificata. Gli utili ,addebitabili ai Soci, devono scaturire dal conto economico della società, essere effettivamente realizzati ed imputati a ciascun socio che, a sua volta, ha l'obbligo di dichiararli indipendentemente dalla percezione(art. 5 del TUIR n. 917/86).

Tutti gli altri aspetti e argomentazioni sollevate sia dall'Agenzia che dal contribuente , ,per gli ingiustificati prelievi dei soci (interessi non versati sugli stessi a titolo di finanziamento , possibilità di scorporo dell'acconto percepito dai soci in anni precedenti (evento finanziario) dall'utile effettivamente conseguito (evento economico) negli anni successivi, riduzione del patrimonio sociale...per mancanza di utili ,) sono tutte questioni che attengono ad aspetti e contenuti civilistici e comunque che non hanno a che vedere con l'aspetto tributario di che trattasi.

In considerazione della peculiarità e specificità della questione e dell'oggettiva difficoltà interpretativa e normativa degli argomenti trattati, si ritiene equa e giusta la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello dei contribuenti e annulla l'avviso di accertamento ; Rigetta l'appello incidentale

dell'Ufficio ; Spese compensate interamente.

Perugia li, 10 Maggio 2005

*Il Presidente
Dott. Angelo Matteo Socci*

*Il Relatore
Prof. Alfredo Quarchioni*