

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 49/50/2012**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Fr. Vi., con ricorso depositato presso la Commissione Tributaria in data 3 aprile 2008, si opponeva a due avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Desio, notificatigli in proprio ed in qualità di socio di una presunta società di fatto, Studio Imm. Ceriano di Vi. F. & Fa. rispettivamente in data 18 ottobre 2007 ed in data 5 novembre 2007 ed aventi ad oggetto IRAP, IVA, IRPEF e Contributi Previdenziali per l'anno di imposta 2000. Con tali avvisi l'Ufficio provvedeva ad accertare in capo alla presunta società di fatto un maggior debito IRAP per € 42.278,63, un maggior debito IVA per € 107.275,88 e relative sanzioni per € 39.234,60, oltre ulteriori interessi e spese di notifica, mentre in capo al ricorrente provvedeva ad accertare un maggior debito IRPEF per € 219.109,03, una maggiore addizionale regionale IRPEF per € 3.667,69, maggiori contributi INPS per € 9.699,58, sanzioni per € 45.836,97 nonché interessi e spese di notifica.

Gli avvisi di accertamento traevano origine dal PVC del 15 dicembre 2006 redatto dalla Guardia di Finanza, Comando Brigata di Seveso. I verificatori avevano iniziato l'ispezione nei confronti della ditta individuale Studio Immobiliare Ceriano di Vi. Fr.; dalla documentazione rinvenuta era emersa una commistione delle attività economiche tra la ditta individuale suddetta e la Viemme Case s.a.s. di Fa. Do.: il signor Vi. e il signor Fa. avevano costituito un sodalizio sociale basato sulla fattiva collaborazione in affari nell'ambito della intermediazione, compravendita, locazione di immobili, nonché nell'attività di consulenza e stima degli stessi. Tale società, quale impresa in contabilità ordinaria, era subordinata agli obblighi previsti dall'art. 13 del d.P.R. 633 del 1972 ed era tenuta alla istituzione delle scritture previste dallo stesso d.P.R., oltre che alla presentazione della dichiarazione dei redditi modello Unico /Sp per l'anno 2000. Pertanto, in data 18 dicembre 2006, l'Ufficio aveva provveduto all'attribuzione del codice fiscale e della partita IVA per tale società collettiva di fatto. Sulla base delle risultanze del PVC si era quindi provveduto ad emettere l'avviso di accertamento nei confronti della società e dei soci, per omessa contabilizzazione di ricavi e per non aver fornito prova contraria idonea a superare le presunzioni di imponibilità in merito agli accertamenti bancari esperiti.

Il ricorso si fondava su i seguenti motivi:

- la notifica degli avvisi di accertamento era avvenuta oltre il termine di cui all'articolo 43 commi 1 e 2 d.P.R. n. 600 del 1973;
- gli avvisi di accertamento erano nulli per omessa notifica alla presunta, ed in realtà inesistente, società di fatto e nelle mani del suo presunto legale rappresentante;
- nell'accertamento erano stati coinvolti soggetti terzi, titolari di propri redditi autonomi, pur conglobati in quelli presuntivamente accertati;
- l'Ufficio aveva omesso di tener conto delle spiegazioni fornite in ordine alle, movimentazioni bancarie, dal cui esame risultava all'irrilevanza ai fini reddituali.

L'Ufficio si costituiva nel grado contro deducendo con le seguenti argomentazioni:

- eccepiva preliminarmente l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 22 del d. Lgs. 546 del 1992. Non risultava infatti essere stato rispettato il termine massimo di 30 giorni tra la notifica dell'originale all'ufficio e la costituzione in giudizio presso la commissione tributaria provinciale;
- gli avvisi di accertamento erano stati notificati in tempo utile, tenuto tra l'altro conto del disposto dell'art. 10 della L. 289 del 2002 (che aveva prorogato di due anni il termine per i soggetti che non si erano avvalsi delle disposizioni contenute negli articoli 7 09 della

medesima legge 289 del 2002) nonché del fatto che il termine ordinario è il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione;

- l'analisi della documentazione prodotta dal ricorrente in sede di istanza di accertamento con adesione era stata ritenuta non sufficiente a giustificare il disegno fraudolento delineatosi nel PVC, trattandosi per la maggior parte di minute o altra documentazione equivalente;

- nemmeno in sede contenziosa il ricorrente era stato in grado di giustificare quanto accertato dalla Guardia di Finanza. In particolare era stata rilevata l'omessa contabilizzazione di ricavi per € 817.237,00, pari alla somma dei versamenti e dei prelevamenti di quella parte di cui non aveva indicato il beneficiario, nonché l'omessa autofatturazione di operazioni imponibili per € 381.296,00, corrispondente ai prelevamenti di quella parte di cui non aveva indicato il beneficiario;

- l'avviso di accertamento emesso nei confronti del ricorrente in proprio era pienamente giustificato in quanto correlato a quello emesso nei confronti della società.

L'Ufficio concludeva chiedendo quindi in via principale l'inammissibilità del ricorso, e in subordine il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

Respinta l'istanza di sospensione presentata dal contribuente, all'udienza del 29 maggio 2009 la Commissione adita nominava un consulente tecnico d'ufficio, al quale sottoponeva il seguente quesito: "dica il c.t.u. l'esatto ammontare degli incassi inerenti l'attività di mediatore immobiliare in proprio e quale presunto socio dello studio immobiliare Ceriano di Vi. e Fa. e l'ammontare dei prelevamenti di cui il contribuente non ha indicato il beneficiario come detto dal processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza del 15/12/2006".

Sulla base della relazione del consulente tecnico d'ufficio, avuto riguardo alla condivisione delle parti in ordine al quesito e rilevato che il c.t.u. aveva verificato quattro conti correnti - solo quelli dove lo stesso signor Vi. aveva la possibilità di operare - tenuto conto della metodologia di, valutazione della documentazione e delle giustificazioni relative alle operazioni di accredito e di addebito effettuate anche ai sensi della valutazione delle rettifiche reddituali sensi dell'art.39 del d.P.R. 600 del 1973, la Commissione:

accoglieva in parte il ricorso relativo all'accertamento afferente a Vi. Fr. in proprio e determinava un maggior reddito a carico del Vi., rispetto a quello dichiarato, di € 169.210,18 oltre a sanzioni ed interessi di legge, reddito maggiore come determinato dal c.t.u. con la relazione del 29 ottobre 2009;

annullava poi gli avvisi di accertamento relativi alla Società Studio Immobiliare Ceriano di Vi. F. & Fa. D., nonché a Vi. Fr. legale rappresentante della società di fatto Studio Immobiliare Ceriano di Vi. F. & Fa. D.;

liquidate poi le spese di c.t.u. in complessivi € 5.000,00 oltre accessori di legge, le poneva per due terzi a carico dell'amministrazione finanziaria e per un terzo a carico del contribuente;

infine, compensate le spese fra le parti nella misura di un terzo, condannava l'Agenzia delle Entrate alla rifusione dei due terzi, quantificati in € 5.000,00 a favore del contribuente.

Avverso detta decisione ha proposto appello l'Ufficio, chiedendone la riforma.

Assegnata a questa Commissione Tributaria Regionale, il contribuente non si è costituito. Fissata l'odierna udienza, la trattazione ha avuto luogo in pubblica udienza, su richiesta dell'ufficio appellante.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Nell'atto di appello l'Ufficio evidenzia come dalla lettura della relazione tecnica del C.T.U. emerge che il lavoro svolto dal consulente ha riguardato esclusivamente quattro dei conti correnti oggetto di verifica di accertamento bancario, per essere solo questi nella disponibilità dell'appellato Fr. Vi., laddove quelli oggetto di contestazione erano nove. Si legge a pagina 24 della relazione tecnica: "da una preliminare analisi dei conti sopraindicati (tutti i 9 C/C) ed in considerazione del fatto che il ricorso risulta promosso dal solo Vi. Fr., le eventuali indicazioni in merito alle movimentazioni bancarie sono riferite esclusivamente ai conti correnti dove lo stesso aveva la possibilità di operare. Questo comporta che, per i rilievi operati dalla GDF sui conti correnti intestati al Fa. o alla società, non essendoci documentazione a supporto non sarà possibile effettuare qualsivoglia considerazione in merito ai movimenti in accredito o in addebito insistenti sui medesimi conti. Pertanto l'analisi che verrà condotta potrà definire solo parzialmente i ricavi evidenziati dal PVC, poiché solo in quattro dei nove conti correnti sono state fornite indicazioni in merito agli accrediti ed addebiti in essi contabilizzati".

L'Ufficio osserva poi come la parzialità della valutazione tecnica non possa condurre alle conclusioni cui sono pervenuti i primi giudici, dalla mancata giustificazione di prelevamenti e versamenti per un importo pari ad € 169.210,18 non potendo in alcun modo conseguire l'annullamento totale dell'accertamento elevato nei confronti della società. La C.T.U. ha chiarito che taluni elementi non sono stati giustificati e quindi non sono imputabili al signor Vi., ma non ha però escluso che tali importi non siano da imputare alla società di fatto, nei confronti della quale era stato emesso un autonomo avviso di accertamento. E ciò nonostante il quesito formulato prevedesse indagini anche sotto questo profilo. Ritiene l'Ufficio che se i primi giudici avessero voluto uniformarsi a quanto indicato dalla C.T.U., avrebbero dovuto farlo non solo relativamente all'avviso di accertamento emesso nei confronti del signor Vi., ma anche per quello elevato nei confronti della società. Laddove, invece, relativamente a questo secondo atto impositivo era intervenuta una decisione totalmente favorevole al contribuente, decisione peraltro priva di qualsiasi motivazione sul punto dell'annullamento totale dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società.

Il motivo è fondato.

Va premesso che le indagini hanno preso le mosse dal rilievo che nel periodo dal 11.09.1996 al 31.12.2001 era operativa in Ceriano Laghetto, via Volta, n. 15, la ditta individuale Studio Tecnico Immobiliare Ceriano di Vi. Fr., con attività dichiarata di "Consulenza finanziaria, tecnico immobiliare compravendita immobiliare". Fr. Vi. risultava poi essere cointeressato nell'impresa Viemme Case s.a.s. di Fa. Do. & C, anch'essa con sede in Ceriano Laghetto, via Volta, 15, con oggetto dell'attività "Compravendita di beni immobili propri", inizio attività in data 08.04.2002. Socio accomandatario era Do. Fa., socio accomandante Fr. Vi.. I due risultavano esser sodali in altre imprese e gli uffici ove svolgevano le loro funzioni erano combacianti, essendo ubicati negli stessi locali di via Volta 15 in Ceriano Laghetto.

Avviata nel gennaio 2005 la verifica, gli operanti procedevano alla raccolta ed all'acquisizione di tutta la documentazione amministrativo - contabile, anche con accesso presso il domicilio del Vi.. Emergeva che Fr. Vi. aveva esercitato la propria attività di mediatore nella compravendita di immobili unitamente al Fa. in epoca antecedente alla costituzione della Viemme Case s. a. s. di Fa. Do. & C (avvenuta nell'aprile 2002). Do. Fa. compariva in preliminari di compravendita, procure a vendere, contratti di compravendita riportanti una data anteriore alla costituzione della Viemme Case s. a. s.. In particolare, il logo dei prestampati utilizzati in via preliminare per il conferimento di mandato irrevocabile

di acquisto o vendita era quello dello Studio Tecnico Immobiliare Ceriano di Vi. Fr.. Era logicamente consequenziale la deduzione di una fattiva collaborazione in affari delle due sopraindicate persone fisiche, i fatti gestionali posti in essere dai quali non trovavano riscontro nella contabilità "ufficiale", da ritenersi pertanto inattendibile. La documentazione era quindi integrata, con le necessarie autorizzazioni, dalla copia di nove conti correnti bancari intrattenuti dal Vi., dal Fa., dalle loro rispettive mogli, Pa. Ma. Si. e Ba. Ro. Lo Sc., e dalle ditte e società degli stessi. In merito a detti conti correnti gli operanti procedevano a specificare, per ogni singolo conto, le modalità attraverso le quali alcune operazioni erano state ritenute irrilevanti per la ricostruzione della capacità contributiva o del reale volume di affari conseguiti dai due contribuenti e /o dalle imprese a loro collegate. Gli elenchi delle movimentazioni erano poi stati notificati ai due interessati, per le eventuali osservazioni e delucidazioni.

Dall'esame della massa della documentazione acquisita gli operanti pervenivano alle seguenti conclusioni circa il *modus operandi* dei due contribuenti:

erano individuati sul territorio i soggetti che intendevano vendere immobili, in gran parte fatiscenti o comunque da ristrutturare in quanto vetusti;

gli immobili erano acquisiti in forza di contratti preliminari di compravendita mai registrati, con un importo sempre inferiore a quello reale, riportante quale acquirente Vi. ovvero Fa. o altre persone;

la ristrutturazione avveniva tramite conoscenze dirette di soggetti (muratori, elettricisti, piastrellisti, idraulici, etc.) operanti ai margini del complesso di attività poste in essere dal sodalizio in argomento, espletando la loro attività principalmente in nero;

- il reperimento del potenziale acquirente e/o venditore aveva luogo tramite l'illegale utilizzo, in attività di mediazione immobiliare della ditta individuale, prima, "Studio Tecnico Immobiliare Ceriano ", dopo "Studio Immobiliare Ceriano ",

entrambi riconducibili al Vi.. L'illegalità della mediazione derivava dal fatto che né il Vi., né il Fa. erano iscritti nel ruolo di cui alla L. n. 39 del 1989;

- nel caso di cessione dell'immobile ristrutturato (acquisito tramite atto compromissorio), l'atto di compravendita, riportante un importo inferiore a quello reale, veniva sottoscritto o dal proprietario originario ovvero dal Vi. o dal Fa. in forza di procura. Il valore reale ovvero di mercato, comprensivo delle spese di ristrutturazione sostenute, ma comunque in "nero", era desunto, in alcuni casi, da preliminari di compravendita, stipulati tra il potenziale acquirente e Vi. o Fa. ovvero dal reale venditore, in altri casi dalle proposte irrevocabili di acquisto;

- i due contribuenti, per completezza dei servizi offerti ai propri clienti, provvedevano anche ad effettuare mediazioni inerenti locazioni di immobili ovvero perizie o stime.

Gli operanti rilevavano anche gli elementi costitutivi di una società collettiva di fatto posta in essere dai due contribuenti. Facevano in effetti osservare che il Vi. aveva esercitato la propria attività di mediatore nella compravendita di immobili insieme al Fa.; che presso l'abitazione del Vi. era stata rinvenuta documentazione extra contabile in cui il logo dei prestampati di compravendite e delle altre tipologie di atti utilizzati nelle compravendite di immobili era quello dello "Studio Tecnico Immobiliare Ceriano"; che i due non risultava che fossero iscritti nel registro di cui all'art. 2 L. n. 39 del 1939 e facessero transitare le somme percepite o prelevate ognuno per la propria parte sui conti correnti ad essi intestati e/o nelle loro disponibilità; e, infine, che nei rapporti esterni, i contatti congiunti con potenziali acquirenti o venditori, prestatori d'opera, fornitori di materiale edile, inducevano a ritenerli legati da un vincolo sociale. Sussistevano, cioè, tutti i requisiti essenziali per

l'individuazione di una società, comunemente ravvisati nella triplice comunanza di mezzi, di attività, di risultati, la quale implica:

- che tutti i soci concorrano, mediante conferimenti, alla formazione del patrimonio sociale;
- che l'attività sia esercitata secondo modalità che consentano di imputarla al gruppo dei soci in quanto tale, prima ancora che a coloro che di esso fanno parte; - che i risultati, siano essi positivi o negativi, ricadano su tutti i partecipanti alla società.

Orbene, a fronte degli elementi e circostanze concludenti sopra indicate, nessuna puntuale contestazione è mai pervenuta dall'appellato, il quale si è solo limitato, nel ricorso introduttivo, alla mera negazione della sussistenza della società col Fa..

Deve allora ritenersi che, contrariamente a quanto stabilito dai primi giudici, i quali al riguardo hanno omesso la doverosa motivazione, gli importi che la C.T.U. ha pur diligentemente escluso potessero essere direttamente riconducibili al Vi. (rispondendo però solo parzialmente al quesito posto, che richiedeva di indicare l'esatto ammontare degli incassi inerenti l'attività di mediatore immobiliare in proprio e quale presunto socio dello Studio Immobiliare Ceriano di Vi. e Fa.), debbano invece essere a questi attribuiti in quanto partecipe alla società di fatto col Fa..

Consegue la riforma sul punto della impugnata decisione e la declaratoria della legittimità degli avvisi di accertamento in contestazione.

Con un secondo motivo l'Ufficio appellante censura la decisione in merito alla condanna alle spese del giudizio e alla ripartizione delle spese della CTU. Al riguardo va osservato che all'esito del giudizio di appello il criterio di individuazione della soccombenza, sulla base del quale va effettuata la statuizione delle spese, deve essere unitario e globale, e pertanto applicato all'esito globale del giudizio (cfr., tra le altre, Cass. 17 gennaio 2007, n. 974; 11 giugno 2008, n. 15483; 22 dicembre 2009, n. 26985). Consegue che, attesa la totale soccombenza del contribuente, la sentenza di primo grado debba essere riformata anche in punto spese, da porsi a totale carico del soccombente, anche per quanto riguarda la esperita consulenza.

Pertanto, liquidate in € 7.500,00 onnicomprensive le spese del giudizio di primo grado e in € 5.000,00 onnicomprensive quelle del presente grado, condanna Fr. Vi. alla loro rifusione in favore dell'Ufficio appellante.

Anche le spese della C.T.U. devono essere poste ad esclusivo carico del soccombente.

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

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia accoglie l'appello e, conseguentemente, in riforma della sentenza impugnata, così provvede:

- dichiara la legittimità degli avvisi di accertamento;
- pone a carico di Fr. Vi. le spese di C.T.U., liquidate in € 5.000,00;
- condanna Fr. Vi. alla rifusione in favore dell'Ufficio appellante delle spese di lite, liquidate in € 7.500,00 onnicomprensive quelle di primo grado e in € 5.000,00 onnicomprensive quelle di appello.