Ordinanza del 20/04/2021 n. 10304 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Somme versate dai soci - Presunzione di onerosità - Superamento - Prova - Modalità.

Massima:

L'art. 46, d.P.R. n. 917/1986, prevede una presunzione di onerosità delle somme versate alle società commerciali dai soci o partecipanti, salvo che dai bilanci e dai rendiconti non risulti che il versamento sia stato effettuato ad altro titolo; la norma, quindi, introduce la regola che la presunzione relativa di onerosità del prestito non può essere superata con ogni mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge, in particolare dimostrando che i bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società contemplano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo, come nell'ipotesi di un prestito a titolo gratuito.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a "x & C. s.n.c.", esercente l'attività di produzione di prodotti di panetteria, un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2009, a seguito di accertamento analitico-induttivo, erano stati contestati maggiori ricavi non dichiarati derivanti dalla vendita di prodotti da forno e da altri prodotti alimentari, costi non deducibili in quanto non inerenti, interessi passivi indeducibili conseguenti al versamento di importi da parte dei soci in favore della società; distinti avvisi di accertamento erano stati, poi, notificati ai soci XXXXXXX, a titolo di maggior reddito di partecipazione e di recupero degli interessi attivi percepiti in conseguenza dei versamenti compiuti in favore della società; avverso gli atti impositivi la società ed i soci aveva proposto rispettivi ricorsi che, a seguito di riunione, erano stati parzialmente accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Vercelli che, in particolare, aveva rideterminato la misura dei maggiori ricavi non dichiarati, confermato la ripresa relativa ai costi dedotti in quanto non inerenti e ritenuta illegittima la pretesa relativa ai versamenti effettuati dai soci in favore della società; avverso la sentenza del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale del Piemonte ha parzialmente accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate, confermando la decisione di primo grado ma rideterminando la misura dei maggiori ricavi non dichiarati, in particolare, per quanto di interesse, ha ritenuto che: doveva essere accolta la ricostruzione dei maggiori ricavi compiuta dalla società e dai soci in sede di appello, essendo verosimile in quanto valutata alla luce della tipologia di impresa e confrontata con il ricavo minimo risultante dall'applicazione degli studi di settore; relativamente alla questione del recupero a tassazione degli interessi passivi indeducibili, doveva ritenersi che i versamenti effettuati dai soci in favore della società erano infruttiferi di interessi, in quanto i suddetti versamenti avevano avuto come finalità il ripianamento delle perdite pregresse di esercizio;

avverso la sentenza del giudice del gravame ha quindi proposto ricorso per la cassazione l'Agenzia delle entrate affidato a quattro motivi di censura, cui hanno resistito la società, depositando controricorso contenente ricorso incidentale, affidato a un unico motivo di censura, ed i soci C.R., C.M., C.E. e C.P., depositando rispettivi controricorsi; C.L. è rimasta intimata;

considerato che:

preliminarmente, va dato atto che il ricorso principale è stato tempestivamente proposto, atteso che parte ricorrente ha depositato copia della sentenza censurata da cui risulta che la stessa è stata notificata all'Agenzia delle entrate in data 5 agosto 2015 e che il ricorso è stato notificato alle controparti con atto spedito in data 1 ottobre 2015, dunque entro i termini di cui all'art. 325, comma secondo, cod. proc. civ., e successivamente ricevuto dai destinatari, secondo quanto risulta dagli avvisi di ricevimento prodotti;

con il primo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per avere reso una motivazione apparente in ordine alla questione dei maggiori ricavi non dichiarati;

parte ricorrente, in particolare, deduce che il giudice del gravame si è limitato a dichiarare di accogliere le considerazioni offerte dai contribuenti, senza ulteriori specificazioni e senza, inoltre, aver dato conto delle ragioni per cui non aveva ritenuto attendibile la diversa ricostruzione operata dall'amministrazione finanziaria, pervenendo alla considerazione conclusiva della congruità del maggior reddito non dichiarato e ricostruito dai contribuenti, senza alcun argomento logico a supporto;

il motivo è infondato;

la nozione di motivazione apparente va intesa nei ristretti limiti precisati dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232): "La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da "error in procedendo", quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture";

con riferimento alla fattispecie, il giudice del gravame ha rideterminato i maggiori ricavi non dichiarati tenendo conto del prospetto ricostruttivo compiuto dalla società e dai soci in sede di appello e, del contenuto del medesimo, ha provveduto alla specifica evidenziazione in sede di svolgimento del processo, riportando le diverse misure dei quantitativi utilizzati per i prodotti da forno e dei prodotti alimentari minimarket, gli importi totali delle vendite, distinguendo il prezzo medio da applicare a seconda che la vendita era stata effettuata con fattura o al dettaglio, nonché gli importi degli acquisti e del ricarico applicato, ed ha specificamente precisato che, secondo la prospettazione della società, la vendita con fattura rappresentava il 75% del totale, mentre la vendita con scontrino il restante 25%;

in sentenza, inoltre, viene precisato che la ricostruzione dei ricavi proposta dalla società contribuente era stata compiuta sulla base dei dati indicati dall'ufficio, ed è stato, infine, osservato, dopo avere fatto richiamo alla ricostruzione illustrata, che la stessa era "verosimile valutata il tipo di impresa e confrontata con il ricavo minimo da congruità e normalità economica risultante dall'applicazione degli studi di settore (ricavo minimo Mod. UD 12U euro 982.637 - ricavi dichiarati euro 852.647 = differenza euro 85.353)";

sicchè, la rideterminazione dei maggiori ricavi è stata esposta dal giudice del gravame indicando espressamente il criterio applicato, relativo alla ricostruzione offerta in sede di appello dalla società, precisando, in particolare, a supporto della sua correttezza, che, in primo luogo, la ricostruzione era stata compiuta "sulla base dei dati indicati dall'ufficio", e, in secondo luogo, che risultava attendibile tenuto conto della tipologia di attività svolta e, in questo ambito, del ricavo minimo desumibile dallo studio di settore di riferimento;

in sostanza, risulta chiaramente esposto il percorso logico-argomentativo seguito per addivenire alla determinazione dei maggiori ricavi non dichiarati, essendo stati precisati gli elementi di fatto da cui è stato tratto il convincimento, ed espressa la valutazione in ordine alla validità della ricostruzione;

d'altro lato, parte ricorrente non indica in alcun modo, rispetto al contenuto della valutazione operata dal giudice del gravame, eventuali diverse risultanze che avrebbero potuto inficiare il ragionamento logico compiuto, limitandosi genericamente a dedurre in ordine alla mancata considerazione della diversa ricostruzione dalla stessa offerta, senza ulteriore specificazione;

con il secondo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 38, d.P.R. n. 600/1973, nonché dei principi generali in materia di contenzioso tributario e degli artt. 2 e 36, decreto legislativo n. 546/1992, per avere ritenuto che la ricostruzione dei maggiori ricavi non dichiarati ed esposta in appello dalla società contribuente fosse "verosimile", mentre avrebbe dovuto procedere secondo una regola di certezza diagnostica, procedendo in motivazione alla rideterminazione del maggior reddito concretamente accertato;

il motivo è infondato;

si è già detto, in sede di esame del primo motivo di ricorso, che la sentenza ha esposto il ragionamento logico sulla base del quale ha ritenuto di rideterminare il maggior reddito non

dichiarato e, a tal proposito, va posto in evidenzia che il giudice del gravame ha specificato, all'inizio della illustrazione del percorso decisorio, che l'importo dei maggiori ricavi veniva rideterminato in euro 86.706, e, successivamente, ha dato conto delle ragioni per cui ha ritenuto di addivenire alla suddetta conclusione;

il riferimento alla verosimiglianza, compiuto in sede di esposizione del suddetto ragionamento logico da parte del giudice del gravame, non è riconducibile, come invece sostenuto dalla ricorrente, "ad una logica equitativa"estranea al processo civile: in realtà, tale inciso è stato utilizzato dal giudice del gravame al fine di sostenere il giudizio di attendibilità della ricostruzione compiuta dalla società contribuente, e, quindi, è in questo ambito che va correttamente ricondotto;

con il terzo motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per avere reso una motivazione apparente sulla questione relativa alla ripresa degli interessi passivi indeducibili;

il motivo è infondato;

con riferimento alla questione relativa alla legittimità della pretesa concernente gli interessi passivi sulle somme versate dai soci in favore della società, ripresi a tassazione nei limiti dell'eccedenza deducibile, il giudice del gravame ha ritenuto che, diversamente da quanto postulato dall'amministrazione finanziaria, si trattava di interessi non fruttiferi "in quanto tali versamenti di denaro hanno avuto come finalità quella del ripianamento delle perdite pregresse d'esercizio e come tali sicuramente non fruttiferi di interesse";

la questione, dunque, della ripresa degli interessi passivi è stata risolta dal giudice del gravame mediante l'argomentazione secondo cui non poteva, in questo caso, porsi una questione di interessi fruttiferi, avendo accertato la finalità del versamento compiuto dai soci, che era quello di provvedere al ripianamento delle perdite, sicchè, proprio da tale correlazione tra il versamento e il ripianamento delle perdite, ha fatto derivare la considerazione conclusiva che non poteva trattarsi di un prestito oneroso, produttivo in quanto tale di interessi;

non può dunque ritenersi, come invece sostenuto dalla ricorrente, che la motivazione sia apparente, avendo il giudice del gravame chiaramente espresso il ragionamento logico seguito al fine di addivenire alla considerazione conclusiva della illegittimità della pretesa;

con il quarto motivo di ricorso principale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione degli artt. 45, 46, comma 1, e 96, d.P.R. n. 917/1986, per avere ritenuto illegittima la pretesa relativa agli interessi passivi delle somme versate dai soci in favore della società, atteso che la previsione contenuta nell'art. 46 Tuir pone una presunzione relativa di onerosità delle somme versate dai soci in favore della società, superabile solo mediante la prova che nei bilanci o nei rendiconti dei soci risulti che il versamento è stato effettuato ad altro titolo;

il motivo è fondato;

l'art. 46, d.P.R. n. 917/1986, prevede una presunzione di onerosità delle somme versate alle società commerciali dai soci o partecipanti, salvo che dai bilanci e dai rendiconti non risulti che il versamento sia stato effettuato ad altro titolo;

la norma, quindi, introduce la regola che la presunzione relativa di onerosità del prestito non può essere superata con ogni mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme tassativamente stabilite dalla legge, in particolare dimostrando che i bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società contemplavano un versamento fatto a titolo diverso dal mutuo;

questa Corte ha precisato (Cass. civ., 9 settembre 2016, n. 17839; Cass. civ., 9 marzo 2017, n. 7292) che i versamenti dei soci alla società si presumono onerosi, "ne consegue che, in caso di mancato superamento della presunzione legale, gli interessi attivi, al pari di quelli prodotti da qualsiasi finanziamento a terzi, concorrono a formare il reddito prodotto dall'impresa (individuale o collettiva), come espressamente previsto dal D.P.R. n. 917 cit., art. 45, e confermato dall'art. 95, nella parte in cui considera il reddito complessivo delle società quale reddito d'impresa "da qualsiasi fonte provenga";

pertanto, il giudice del gravame ha ritenuto illegittima la pretesa in oggetto senza verificare, come invece richiesto dalla previsione di cui all'art. 46, d.P.R. n. 917/1986, se i contribuenti avevano assolto all'onere di fornire la prova idonea al superamento della presunzione relativa di onerosità del versamento in favore della società, cioè che il diverso titolo del versamento, dunque la non onerosità del versamento, risultasse dai bilanci o dai rendiconti, sicchè lo stesso è incorso nel vizio di violazione di legge;

con l'unico motivo di ricorso incidentale Il F.V. di C.R. & C. s.n.c. ha censurato la sentenza per avere ritenuto legittimo l'avviso di accertamento sebbene sia stato sottoscritto da un funzionario privo di delega;

evidenzia la società che il funzionario delegato dott. B. non aveva potere di firma, tenuto conto della pronuncia della Corte costituzionale che aveva ritenuto incostituzionale la normativa secondo cui l'Agenzia delle entrate aveva prorogato gli incarichi dirigenziali conferiti senza concorso;

il motivo è inammissibile;

anche se non espressamente indicato, non essendo riportata alcuna rubrica al motivo di ricorso in esame, la ragione di censura attiene al vizio di violazione di legge, per avere il giudice del gravame ritenuto legittimo l'avviso di accertamento nonostante il difetto di delega del funzionario che ha sottoscritto l'atto impositivo;

in realtà, il giudice del gravame ha compiuto un accertamento di fatto sulla questione in esame, in particolare ha rilevato che l'ufficio aveva depositato copia dell'ordine di servizio n. 20/2012 da cui risultava la delega di firma degli accertamenti in favore del funzionario Dott. B.;

in ordine alla questione della legittimità della delega della firma, questa Corte (da ultimo, 15 luglio 2002, n. 15077) ha più volte precisato che la sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015, ha riguardato il tema della nullità di atti sottoscritti da funzionari che svolgevano mansioni

dirigenziali, pur non essendo tabellarmente tali e che, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, la sottoscrizione di un avviso di accertamento deve essere fatta o dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato della carriera direttiva e cioè da un funzionario di area terza, non equiparabile ad un funzionario con qualifica dirigenziale;

quanto all'applicazione del D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 4, comma 2, in base al quale solo ai dirigenti spetta l'adozione degli atti e dei provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, deve rilevarsi che per questa Corte (Cass. civ., 30 ottobre 2019, n. 27825), la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento non è una delega di funzioni, da attribuire solo ad un dirigente, ma solo una delega di firma (Cass., 8814/2019). In caso di delega di "firma" l'atto firmato dal delegato, pur essendo certamente frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante, senza nessuna alterazione dell'ordine delle competenze (Cass., 6113/2005), sicchè il delegato alla firma agisce semplicemente come longa manus del delegante e, quindi, in qualità di mero sostituto materiale del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza, mentre è l'atto di delegazione della competenza che, essendo suscettibile di alterare il regime di imputazione dell'atto, che, ha al contrario rilevanza esterna;

nella specie, si rileva dalla sentenza che l'Agenzia delle entrate ha prodotto in giudizio l'atto di delega della firma n. 20/2012: trattandosi di delega di firma e non di funzioni, non era necessarioche il dott. B. ricoprisse il ruolo di dirigente, essendo, comunque, l'atto delegato, quindi l'avviso di accertamento, riconducibile al delegante;

la questione ora prospettata, relativa al fatto che il suddetto funzionario delegato non poteva esercitare il potere di firma in quanto decaduto, risulta quindi priva di specificità, non avendo la società in alcun modo documentato il fatto rappresentato, cioè che si trattava di funzionario che svolgeva funzioni dirigenziali pur non essendo tale tabellarmente;

in conclusione, è fondato il quarto motivo di ricorso principale, infondati il primo, secondo e terzo, è inammissibile il ricorso incidentale della società, e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con conseguente cassazione della sentenza e rigetto del ricorso originario nella parte relativa alla illegittimità della pretesa degli interessi non deducibili;

con riferimento alle spese di lite, compensa interamente quelle relative ai giudizi di merito e condanna ciascuno dei controricorrenti al pagamento delle spese di lite del presente giudizio in favore della ricorrente;

dà atto, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della società ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il controricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il quarto motivo di ricorso principale, infondati i restanti, dichiara inammissibile il controricorso incidentale della società, e, decidendo nel merito, cassa la sentenza censurata e rigetta il ricorso originario nella parte relativa alla illegittimità degli interessi non deducibili.

Compensa interamente le spese di lite dei giudizi di merito. Condanna ciascuno dei controricorrenti al pagamento in favore della ricorrente delle spese di lite del presente giudizio che si liquidano in complessive euro 6.000,00, oltre spese prenotate a debito e accessori.

Dà atto ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della società ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il controricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, addì 11 dicembre 2020.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza