Ordinanza del 16/03/2022 n. 8645 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Verifica conti correnti - Soggetto interposto - Amministratore di fatto di società - Attribuzione derivata di maggior reddito - Definitività dell'accertamento societario per mancata impugnazione - Impugnabilità dell'accertamento personale - Limiti.

Massima:

Nel caso di specie, veniva notificato un avviso di accertamento al ricorrente in qualità di amministratore di fatto di una S.r.l., in quanto l'Agenzia delle Entrate lo aveva ritenuto un soggetto interposto dalla società nella percezione dei maggiori redditi derivanti dall'attività sociale, con la conseguenza che incombeva su di lui l'onere di provare di non essere stato interposto e che i versamenti e i prelevamenti riscontrati sui conti correnti a lui riconducibili non fossero derivati dall'esercizio dell'attività economica svolta dall'ente societario; allo stesso modo ai soci della S.r.l., società familiare a ristretta base di capitale, incombeva l'onere di provare che i maggiori utili accertati non fossero stati distribuiti, ma fossero stati accantonati o reinvestiti. Infatti, per i non soci (tra i quali rientrava il ricorrente) la determinazione del maggior reddito imponibile veniva operata sommando per ciascuno di essi le movimentazioni in entrata (versamenti) e in uscita (prelevamenti) dai rispettivi conti correnti, e, di conseguenza, all'Amministrazione finanziaria non interessava particolarmente sottolineare le censure derivanti dalla deducibilità dei costi e della detraibilità dell'IVA per operazioni oggettivamente inesistenti, perché anche nel caso in cui fosse stata affermata, non avrebbe cambiato la quantificazione del maggior reddito imputato al ricorrente quale amministratore di fatto, quantificazione operata sommando i prelevamenti e i versamenti ingiustificati risultanti dai conti correnti intestati.

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

Testo:

Fatti di causa

Sulla base delle risultanze del PVC redatto dalla Guardia di Finanza dell'Aquila in data 16/10/2008, l'Ufficio, con avviso n. 877030301893, relativamente all'anno d'imposta 2002, determinò nei confronti della società Petrol Pa 88 s.r.l., esercente attività di commercio

all'ingrosso di prodotti petroliferi, un reddito d'impresa di Euro 3.725.854, a fronte di quello dichiarato pari ad Euro 287.802.

L'Ufficio accertò che la società mediante artifici e raggiri, utilizzando sistemi di erogazione alterati, effettuava consegne di prodotti petroliferi in quantità inferiori rispetto a quelle dovute.

Il prodotto illecitamente sottratto, poi, veniva commercializzato in nero a clienti compiacenti con la realizzazione di proventi non assoggettati ad imposizione fiscale.

Parte del maggior reddito attribuito alla società venne riscontrato attraverso indagini sui conti correnti di P.F., sui quali vennero evidenziate movimentazioni, tra prelevamenti e versamenti, pari a complessivi Euro 523.525,43.

Tale importo fu imputato a P.F. come amministratore di fatto della società, non socio della stessa, a titolo di reddito diverso, del D.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir), ex art. 67.

Il detto importo divenne l'oggetto dell'atto impositivo n. 877010401899, al quale venne allegato l'atto n. (------) emesso nei confronti della società.

Per i soci, l'imputazione del maggior reddito ascritto alla società fu operata sottraendo al maggiore imponibile le movimentazioni tracciate sui conti correnti dei soggetti non soci (come P.F., amministratore di fatto) ed attribuendo ai soci medesimi il maggior reddito in proporzione alle partecipazioni al capitale sociale.

P.F. propose ricorso dinanzi alla CTP dell'Aquila avverso l'avviso di accertamento a lui diretto, deducendo sia la legittimità delle movimentazioni da lui compiute sui suoi conti correnti, sia vizi relativi all'avviso di accertamento diretto alla società.

Si costituì l'Ufficio chiedendo la riunione del giudizio introdotto dal ricorso di P.F. con quelli di altri soggetti della famiglia che gestiva la società o detenevano di essa quote sociali, sostenendo nel merito la correttezza della pretesa fiscale.

Nel giudizio di primo grado si costituì anche la società, di cui la CTP ordinò la chiamata in causa per l'integrazione del contraddittorio.

Il giudice di primo grado respinse il ricorso di P.F..

Quest'ultimo e la società proposero appello.

La CTR accolse in parte gli appelli.

Avverso la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

P.F. si è difeso con controricorso, che contiene un ricorso incidentale articolato in due motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato un controricorso al ricorso incidentale.

Le parti non hanno depositato memorie.

Ragioni della decisione

1.Con il primo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso dalla determinazione del maggior reddito imputato a P.F. i prelevamenti riscontrati sui conti correnti a lui intestati.

Tale esclusione, secondo l'Agenzia ricorrente, sarebbe scorretta in quanto rimetterebbe in discussione l'accertamento operato nei confronti della società, dal quale discende quello condotto sui soci e sugli estranei che abbiano di fatto gestito la società familiare a ristretta base di partecipazione al capitale.

In sostanza, secondo l'Agenzia delle Entrate, una volta che l'accertamento emesso nei confronti della società si sia cristallizzato per mancata impugnazione, come è avvenuto nella fattispecie in esame, l'accertamento del maggior reddito imputato ai soci e ai soggetti interposti non può più essere messo in discussione.

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui, recependo le risultanze della CTU, ha ritenuto giustificati versamenti eseguiti dal P. sul proprio conto corrente acceso presso la Banca dell'Adriatico per un ammontare di Euro 2.600 e versamenti sul conto corrente acceso presso la Cassa di Risparmio di Rieti per Euro 58.056,78.

Così facendo, sostiene l'Agenzia, la CTR avrebbe violato la regola dell'inversione dell'onere della prova posta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32: sarebbe spettato al contribuente dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non fossero riferibili ad operazioni imponibili, essendo l'onere della prova a carico dell'Amministrazione soddisfatto con la allegazione e la documentazione dei dati e degli elementi emergenti dai conti correnti.

Nel caso che ci occupa, l'Amministrazione avrebbe fondato l'avviso di accertamento notificato a P.F. sui dati emergenti dai conti correnti a lui intestati, che hanno contribuito a ricostruire i maggiori redditi della società da lui di fatto gestita, e che attraverso un processo di imputazione "discendente", fondato sul rapporto tra interponente (società a ristretta base) e interposto (amministratore di fatto), del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37, commi 3 e 4, hanno poi consentito di determinare in capo a lui la quota dei maggiori redditi accertati come rivenienti dall'attività economica della società di fatto amministrata.

E, di fronte ai dati offerti dall'Amministrazione, nessuna prova il P. avrebbe dato della non riferibilità delle movimentazioni tracciate sul suo conto corrente a redditi occulti rivenienti dall'attività sociale.

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - error in procedendo", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata per aver dato ingresso a motivi di doglianza relativi all'accertamento del maggior reddito in capo alla società (fonte poi dell'imputazione pro quota ai

soci e agli interposti, come P.F.), nonostante che l'accertamento nei confronti della società fosse divenuto definitivo per mancanza di tempestiva impugnazione. Il P. avrebbe potuto solo dimostrare che il maggior reddito derivante dall'attività sociale e a lui imputato in relazione alla somma dei versamenti e prelevamenti riscontrati sui suoi conti correnti non fosse stato oggetto di distribuzione a suo favore, essendo confluito nel patrimonio della società per essere accantonato o reinvestito.

3.1. I primi tre motivi, che per la loro stretta connessione possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati.

Con l'avviso di accertamento notificato a P.F. in qualità di amministratore di fatto della società, in sostanza, l'Agenzia delle Entrate lo ha ritenuto un soggetto interposto dalla società nella percezione dei maggiori redditi derivanti dall'attività sociale, con la conseguenza che incombe su di lui l'onere di provare di non essere stato interposto e che i versamenti e i prelevamenti riscontrati sui conti correnti a lui riconducibili non derivavano dall'esercizio dell'attività economica svolta dall'ente societario; allo stesso modo di come sui soci della Petrol Pa 88 s.r.l., società familiare a ristretta base di capitale, incombe l'onere di provare che i maggiori utili accertati non sono stati distribuiti ma sono stati accantonati o reinvestiti (giurisprudenza consolidata: cfr. ex multis Cass., sez. 5, n. 32959/2018; Cass., sez. 6-5, n. 18042/2018; Cass., sez. 5, n. 27778/2017; Cass., sez. 5, n. 24534/2017).

Nella fattispecie che ci occupa, non avendo la società tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento ad essa notificato, quest'ultimo è diventato definitivo, sicchè il P. non poteva mettere in discussione i presupposti dell'accertamento del maggior reddito sociale, nè la misura di tale maggior reddito, potendo solo contestare la sua qualità di interposto rispetto alla percezione dei maggiori redditi sociali e provare la non riconducibilità dei versamenti e dei prelevamenti operati suoi conti correnti a redditi e ad attività in nero.

Nè è rilevante, nella fattispecie di causa, la sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014 che ha escluso l'operatività, per i liberi professionisti, della presunzione legata alla inerenza dei prelevamenti ad un'attività produttiva di reddito, in quanto è dalla stessa qualità di interposto della società, attribuita al P.F., che deriva la riconducibilità dei prelevamenti e dei versamenti riscontrati sui suoi conti correnti all'attività economica esercitata dall'ente societario.

4. Con il quarto motivo, rubricato "Violazione e falsa applicazione dell'art. 109 Tuir e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", l'Agenzia delle Entrate ha dedotto che la CTR, affermando la non recuperabilità dei costi indebitamente dedotti dalla base imponibile (e dell'IVA indebitamente detratta) ad opera della società nella determinazione del maggior reddito a quest'ultima imputato, ha, in primo luogo, illegittimamente rimesso in discussione l'accertamento notificato alla società nonostante che quest'ultima non l'avesse tempestivamente impugnato; in secondo luogo, ha male interpretato il D.Lgs. n. 16 del 2012, art. 8, convertito in L. n. 44 del 2012, che ha modificato la L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4 bis, e che non consentirebbe la deducibilità di costi per operazioni oggettivamente inesistenti, a prescindere da eventuali connessioni con fattispecie di reato.

4.1. Sotto il primo profilo di censura, il motivo è fondato.

Si è detto, infatti, nell'esame del primo, del secondo e del terzo motivo, che la CTR non poteva rimettere in discussione il disconoscimento dei costi operato dall'Ufficio ai fini della rideterminazione del reddito imponibile della società e della imputazione dei maggiori utili extracontabili al P.F., in assenza di una tempestiva impugnazione dell'avviso di accertamento da parte della società.

4.2. Il secondo profilo di censura di cui si compone il motivo di ricorso è, invece, inammissibile.

Nel corpo del ricorso, l'Agenzia delle Entrate ha spiegato che per i non soci (tra i quali rientra, nella presente controversia, P.F.) la determinazione del maggior reddito imponibile è stata operata sommando per ciascuno di essi le movimentazioni in entrata (versamenti) e in uscita (prelevamenti) dai rispettivi conti correnti, sicchè in questa sede l'Agenzia ricorrente non ha interesse a censurare l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, della deducibilità dei costi e della detraibilità dell'iva per operazioni oggettivamente inesistenti, in quanto quand'anche se ne affermasse la contrarietà al diritto, non cambierebbe la quantificazione del maggior reddito imputato al P.F. quale amministratore di fatto, quantificazione che, si ripete, è avvenuta sommando i prelevamenti e i versamenti ingiustificati risultanti dai conti correnti a lui intestati.

5. Con il primo motivo del ricorso incidentale, rubricato "Nullità della sentenza del D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 36, comma 2, art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c. per contraddittorietà ed indecifrabilità assoluta della motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", P.F. deduce il vizio assoluto di motivazione dal quale sarebbe affetta la sentenza impugnata, derivante dal fatto che nel corso della parte motiva il provvedimento parla del contribuente come di socio della società, anzichè di terzo estraneo alla compagine sociale. 5.1. Il motivo è infondato.

Pur nell'ambiguità di alcuni punti della sentenza, che effettivamente parlano di "socio" anzichè di terzo o interposto, la ratio decidendi su cui si basa la sentenza impugnata è chiara: essa accoglie l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate di attribuire al contribuente, non socio, il maggior reddito prodotto dalla società applicando quale criterio di determinazione la somma dei movimenti in entrata e in uscita dai suoi conti correnti (salvo, poi, come si è visto nell'esame del ricorso principale, erroneamente scomputare delle somme all'esito della disposta CTU).

Peraltro, giova ricordare che l'obbligo di motivazione è violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero essa risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione (per essere afflitta da un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili oppure perchè perplessa ed obiettivamente incomprensibile) e si concreta, per tal via, una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (Cass., sez. 6-3, n. 22598/2018), fattispecie che qui non ricorre.

6. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, rubricato "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 e dell'art. 167 Tuir (divieto di doppia imposizione) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", P.F. deduce che l'operato dell'Agenzia delle Entrate avrebbe violato il divieto della doppia imposizione, tassando due volte la stessa fonte di reddito: una

volta ricondotti tali maggiori redditi accertati alla società, solo quest'ultima avrebbe dovuto essere il soggetto passivo d'imposta.

6.1. Il motivo è infondato.

Il P., pur come extraneus rispetto alla compagine sociale, è stato qualificato, quantomeno implicitamente, come interposto della società nella percezione dei maggiori redditi prodotti dall'attività sociale e non dichiarati.

Ne deriva, dunque, l'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, commi 3 e 4, che in sostanza trattano l'interponente (società) e l'interposto (P.F.) come coobbligati solidali, con la ulteriore conseguenza che il rimborso di quanto versato dall'interposto potrebbe essere concesso solo se e nei limiti in cui la stessa imposta (per i maggiori redditi rivenienti dall'attività sociale) sia stata versata anche dall'interponente in seguito ad accertamento definitivo.

L'avveramento di tale ultima condizione non è stato nemmeno dedotto dal P.F..

7. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al primo, al secondo, al terzo e, per quanto di ragione, al quarto motivo di ricorso e la causa deve essere rinviata alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione, che provvederà anche a regolare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il primo, il secondo, il terzo motivo e la prima delle due censure in cui si articola il quarto motivo del ricorso principale.

Dichiara inammissibile la seconda delle due censure in cui si articola il quarto motivo del ricorso principale.

Rigetta il ricorso incidentale.

Cassa l'impugnata sentenza in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per la regolazione delle spese del presente giudizio, alla CTR dell'Abruzzo in diversa composizione.

Doppio contributo per il ricorso incidentale.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 28 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza