Sentenza del 20/06/2019 n. 16545 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con avviso di accertamento n. xxxxxxxx, l'Agenzia delle Entrate, rilevato che i ricavi dichiarati, per l'anno d'imposta 2005, dalla società G. s.r.l. erano inferiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 62-sexies, rettificava il reddito d'impresa procedendo al recupero a tassazione di maggiori imposte ai fini IRES, IRAP e I.V.A..

Con autonomi avvisi, l'Ufficio accertava a carico di C.G., titolare di una quota di partecipazione del 55 per cento, ed a carico di C.C., socia per una quota pari al 25 per cento, nella predetta società un maggior reddito di partecipazione, ai fini Irpef, in relazione al medesimo anno d'imposta, in conseguenza del maggior reddito d'impresa accertato a carico della società a ristretta base azionaria.

Avverso i suddetti avvisi di accertamento venivano proposte separate impugnazioni dalla società e dai soci dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Caserta, la quale, con distinte pronunce, le accoglieva.

Interposto appello dall'Ufficio con separati ricorsi ed appello incidentale da C.G., in proprio e quale legale rappresentante della società, la Commissione tributaria regionale, con distinte pronunce, riformando le sentenze di primo grado, confermava l'accertamento effettuato a carico della società e dei soci.

Osservava, in particolare, che, a fronte delle gravi incongruenze rilevate tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dall'applicazione dello studio di settore emerse a seguito della verifica, la società non aveva offerto prove e documenti atti a superare le predette anomalie e, con riguardo ai soci, che, trattandosi di società a ristretta base sociale, operava, in difetto di prove contrarie, la presunzione di attribuzione ai soci pro quota del maggior reddito accertato in capo alla società.

C.G., in proprio e quale legale rappresentante della società contribuente, ricorre per la cassazione della sentenza di appello, con un unico motivo (ricorso iscritto al n. 11473/13 R.G.).

I soci C.G. e C.C. ricorrono per la cassazione delle decisioni di secondo grado, con separati ricorsi, affidandosi a tre motivi (ricorsi iscritti ai nn. 11474/14 R.G. e 11477/13 R.G.).

L'Agenzia delle Entrate ha depositato, in relazione a ciascun ricorso, separati atti di costituzione.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va disposta la riunione, previa sostituzione del relatore, del ricorso n. 11474/13 R.G., nonchè la riunione del ricorso n. 11477/13 R.G. al ricorso n. 11473/13 R.G., di iscrizione più risalente.

Come è stato chiarito da questa Corte (Cass. n. 2214 del 31/1/2011; Cass. n. 16294 del 16/7/2014; Cass. n. 19890 del 9/8/2017), l'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a base ristretta costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento a carico dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano; ne consegue che - non ricorrendo, come per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario - la contemporanea pendenza del processo sull'avviso di accertamento nei confronti della società e e del processo sull'avviso di accertamento nei confronti dei soci impone un coordinamento realizzabile o attraverso il meccanismo della sospensione del processo sull'avviso di accertamento nei confronti dei soci fino alla definizione, con sentenza passata in giudicato, del processo sull'avviso di accertamento nei confronti della società o attraverso il meccanismo della riunione dei processi.

2. Passando all'esame dei ricorsi, va precisato che i motivi dedotti con ricorsi iscritti ai nn. 11474/13 R.G. e 11477/13 R.G. proposti dai soci C.G. e C.C., sono identici.

3. Ricorso n. 11473/13 R.G.: C.G., in proprio e quale legale rappresentante della società G. s.r.l., con l'unico motivo di ricorso, denuncia, cumulativamente, vizi di violazione di legge - D.L. n. 331 del 1993, artt. 62-sexies e 62-bis, L. n. 146 del 1998, art. 10, e art. 115 c.p.c., comma 2 - e vizio di illogica ed insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

Deduce che la decisione impugnata risulta errata e sfornita di qualsiasi motivazione, in quanto la Commissione regionale ha ipotizzato, sotto il profilo probatorio, che le risultanze degli studi di settore possano da sole fondare l'accertamento di maggior imponibile, in contrasto con quanto previsto dal D.L. n. 331 del 1993, art. 62-sexies, non considerando che il maggior reddito desumibile dagli studi di settore deve, invece, essere rapportato alle caratteristiche dell'attività effettivamente svolta, al fine di verificare se essa, per le modalità del suo svolgimento, presenti connotati tali da poterla considerare non normale dal punto di vista economico.

Nel sottolineare il ruolo centrale svolto dal preventivo contraddittorio con il contribuente, lamenta che i giudici d'appello non potevano limitarsi ad affermare che il trasferimento dell'impianto industriale non era di per sè idoneo a dimostrare un abbattimento dei ricavi, ma avrebbero dovuto dare conto delle circostanze poste a base di tale convincimento, onde consentire il controllo delle ragioni della decisione, e ribadisce che la sospensione dell'attività ed il conseguente rallentamento della produzione come effetto inevitabile del mutamento della sede operativa costituiscono circostanze che escludono l'applicabilità degli studi di settore.

3.1. Le censure svolte non sono fondate.

3.2. Secondo l'indirizzo consolidato di questa Corte, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege

determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sè considerati meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente; in tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente (Cass. Sez. U., n. 26635 del 18/12/2009).

3.3. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte (Cass. Sez. U, n. 26635 del 18/12/2009).

3.4. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (Cass. Sez. U, n. 26635 del 18/12/2009).

3.5. La sentenza impugnata si pone in linea con i principi enunciati dalle Sezioni Unite di questa Corte.

Infatti, essendo incontestato che il contraddittorio preventivo è stato ritualmente attivato, i giudici di secondo grado hanno ritenuto idonee le risultanze degli studi di settore a fondare l'accertamento, affermando, quanto alla prova offerta da parte dei contribuenti al fine di giustificare il minor reddito dichiarato, che "l'instaurato procedimento di contraddittorio non ha visto il contribuente produrre elementi, dati e documenti atti a giustificare le incongruenze esposte, in quanto il trasferimento dell'impianto industriale dimostra soltanto un incremento di investimenti e di produttività e, lungi dal provocare una contrazione dei ricavi, doveva produrre un incremento dei profitti".

3.6. Il giudizio espresso dai giudici di appello evidenzia la mancanza di prove documentali atte a supportare le difese della parte contribuente, che, al fine di escludere la rilevanza degli studi di settore, si è limitata a dedurre che i minori ricavi dichiarati sono diretta conseguenza del trasferimento dell'impianto industriale.

3.7. Va, al riguardo, rilevato che a paralizzare l'applicabilità degli studi di settore, non è sufficiente la sola allegazione, ossia la sola affermazione della esistenza di circostanze idonee in astratto a contrastare la presunzione di maggior reddito, con conseguente onere incombente

sull'Amministrazione di giustificare l'affermazione contraria, in quanto tale assunto non risponde ad una corretta lettura delle norme.

3.8. Piuttosto, dai principi enunciati dalle Sezioni Unite sopra richiamati si evince che, nella ripartizione dell'onere probatorio, spetta al contribuente quello non solo di allegare, ma anche di provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, in modo da giustificare un reddito inferiore a quello che normalmente si desume secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre sull'ente impositore incombe l'onere di dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento (Cass. n. 3415 del 20 febbraio 2015).

3.9. In sede di contraddittorio - il quale deve avvenire già in fase amministrativa, ma anche e soprattutto nel giudizio - il contribuente dovrà, quindi, non solo dedurre, ma anche dimostrare che i parametri utilizzati sono erronei perchè basati su elementi fattuali non corrispondenti alla realtà o su criteri di elaborazione e di inferenza illogici o potrà anche dedurre e dimostrare che l'ufficio impositore è incorso in un errore nell'applicare i parametri alla sua realtà, in ragione della sussistenza di caratteri per così dire anormali, ossia di elementi che la diversificano rispetto a quelli in riferimento ai quali è stata individuata la normalità reddituale.

Pertanto, qualora il contribuente, pur essendo stato messo in condizione di offrire elementi, anche presuntivi, idonei a contrastare l'opposta presunzione fondata sugli studi di settore "senza limitazione di mezzi e contenuto", si limiti ad una mera asserzione, non confortata da validi riscontri probatori e documentali, risulta evidente che l'ufficio impositore prima ed il giudice poi non hanno elementi per escludere che l'attività in esame sia una attività "normale" ed abbia quindi una redditività normale.

Viceversa, se il contribuente prospetta la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale gli studi di settore fanno riferimento, spetta all'Ufficio prima ed al giudice poi valutare se tali circostanze siano vere e se esse siano effettivamente idonee a "giustificare" un reddito inferiore a quello che sarebbe normale e quindi presuntivamente vero in assenza di esse.

Ne discende che, a fronte di una rappresentazione di carattere presuntivo, e, quindi, presuntivamente attendibile, spetta al contribuente, che vi ha interesse, dedurre e provare la sussistenza di elementi di discordanza o disomogeneità idonei a togliere valore alla presunzione di cui all'art. 2729 c.c..

3.10. Alla luce delle considerazioni che precedono, non può porsi in dubbio che la Commissione regionale abbia fatto buon governo dei criteri di ripartizione dell'onere della prova ed abbia adeguatamente valutato le circostanze poste a sua disposizione dalle parti ed acquisite al processo, poichè ha chiaramente evidenziato, con apprezzamento di fatto non sindacabile in sede di legittimità, che la società contribuente non ha giustificato in base a prove documentali o comunque sulla base di elementi certi ed idonei lo scostamento reddituale, e ciò nonostante l'Ufficio abbia, invece, supportato l'accertamento in base ad una serie di elementi che lasciano

presumere la non coerenza dei dati dichiarati dalla contribuente e l'antieconomicità nella gestione imprenditoriale.

3.11. La sentenza impugnata va dunque esente dalle censure ad essa rivolte, non essendo ravvisabili nè i denunciati vizi di violazione di legge, nè il presunto vizio di motivazione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv. in L. n. 134 del 2012 - applicabile alla fattispecie in esame - atteso che le parti ricorrenti anche in questa sede hanno insistito nella contestazione dei risultati dell'applicazione degli studi di settore sulla base di mere asserzioni di parte, facendo generico riferimento alla "sospensione dell'attività" ed al "conseguente rallentamento della produzione", come effetto inevitabile del mutamento della sede operativa, dai quali sarebbe derivato un andamento negativo della gestione, ma non hanno indicato il "fatto" storico, principale o secondario, oggetto di discussione tra le parti ed avente carattere decisivo, di cui il giudice di merito avrebbe omesso l'esame e che, se esaminato, avrebbe condotto ad un esito diverso della controversia (Cass., ordinanza n. 27415 del 29/10/2018).

Il ricorso proposto da C.G., in proprio e quale legale rappresentante della società, va, pertanto, rigettato.

4. Ricorsi nn. 11474/13 R.G. e 11477/13 R.G.: Con il primo motivo, i soci C.G. e C.C. denunciano violazione e falsa applicazione degli artt. 132 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 1, n. 4 (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per avere i giudici di appello richiamato in modo acritico la decisione della Commissione tributaria regionale, non ancora passata in giudicato, riguardante il separato ed autonomo giudizio promosso dalla società G. s.r.l., senza dare contezza delle ragioni che li avevano portati all'accoglimento dei motivi di impugnazione dell'Agenzia delle Entrate.

4.1. Con il secondo motivo, i soci denunciano violazione degli artt. 1306 e 2909 c.c., nonchè dell'art. 101 c.p.c., per avere i giudici di appello affermato che il procedimento a carico del socio è condizionato dall'esito del giudizio a carico della società, conseguenza questa che non si verifica neppure per i soci di una società di persone, in relazione ai quali il collegamento è espressamente previsto dall'art. 5 T.U.I.R..

Evidenziano che, al contrario di quanto statuito dai giudici regionali, l'esito negativo del giudizio relativo alla società non può spiegare alcun effetto nei riguardi del socio, sia pure titolare di un diritto dipendente dalla situazione definita in quel processo.

4.2. Con il terzo motivo, deducono violazione dell'art. 2697 c.c. ed illogica ed insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio.

Sostengono che la Commissione regionale ha violato il principio dell'onere della prova, che imponeva di verificare se agli atti del giudizio fosse stata data prova del conseguimento di utili occulti da parte della società, presupposto necessario affinchè potesse ritenersi operante la presunzione di distribuzione ai soci, considerato che in sede di ricorso introduttivo e in secondo grado avevano contestato la esistenza di utili non contabilizzati della società; lamentano, quindi,

che i giudici di merito hanno del tutto pretermesso l'accertamento di fatto, rendendo una motivazione inidonea a consentire il controllo delle ragioni poste a fondamento della decisione.

4.3. I motivi che, essendo strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati.

4.4. La giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in ipotesi di società di capitali a ristretta base partecipativa, come nel caso di specie, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci di eventuali utili extracontabili ove sussista, a carico della medesima, un valido accertamento di ricavi non contabilizzati, che ricorre anche quando esso derivi dalla quantificazione dei profitti contenuta in altra sentenza, pronunziata nei confronti della società, non ancora passata in giudicato (Cass. n. 15824 del 29/7/2016; Cass. n. 18042 del 9/7/2018; Cass. n. 1947 del 24/1/2019).

4.5. La presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ritrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale (Cass. n. 15824 del 29/7/2016).

4.6. La suddetta presunzione può ovviamente essere vinta dal socio dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cass. n. 1932 del 2/2/2016) e resta salva in ogni caso la facoltà del socio di fornire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società o da essa reinvestiti (Cass. n. 18032 del 24/7/2013; n. 24572 del 18/11/2014; n. 15828 del 29/7/2016).

4.7. Va, al riguardo, ricordato che le società di capitali hanno una soggettività giuridica distinta e separata da quella dei soci, con la conseguenza che società e soci sono titolari di posizioni fiscali anch'esse autonome ed indipendenti; la ristrettezza della base sociale non elimina detta distinzione soggettiva, con la conseguenza che il socio, a fronte di un avviso di accertamento emesso a carico della società e divenuto definitivo, non ha titolo per contestare nel merito, in sede di giudizio sull'avviso di accertamento a lui notificato, ai fini Irpef, in vitù della presunzione sopra indicata, l'accertamento operato nei confronti della società, potendo vincere tale presunzione solo attraverso la prova che i maggiori utili extracontabili non sono stati da lui percepiti, in quanto non oggetto di distribuzione, ma sono stati accantonati o reinvestiti dalla società.

Tale presunzione si fonda, d'altro canto, sulla regola di comune esperienza secondo cui nei casi di esiguità del numero dei soci si riscontra un alto grado di compartecipazione degli stessi alla gestione societaria, il che comporta, anche a loro carico, un onere di controllo reciproco nelle vicende societarie (Cass. n. 15828 del 29/7/2016).

4.8. Nel caso in esame, la Commissione regionale non si è discostata dai principi enunciati da questa Corte, avendo ritenuto che dovesse presumersi l'assegnazione ai ricorrenti, quali soci della società di capitali, degli utili extra-bilancio accertati in capo alla società, sicchè non è configurabile nè il vizio di motivazione apparente o per relationem, nè i vizi di violazione di legge

denunciati, considerato che le argomentazioni poste a fondamento delle decisioni impugnate, seppure sintetiche, pongono in evidenza che i giudici di appello hanno ritenuto del tutto legittimo l'accertamento svolto dall'Agenzia delle Entrate, stante la presenza di soli tre soci che lasciava presumere la loro diretta partecipazione alla gestione aziendale e la loro diretta conoscenza delle vicende societarie, in assenza di prova contraria non offerta dagli odierni ricorrenti, i quali si sono limitati alla mera contestazione del maggior reddito accertato in capo alla società senza produrre documenti e prove certe idonei a confutarlo.

I ricorsi proposti dai soci vanno, dunque, rigettati.

5. In conclusione, i ricorsi proposti dalla società e dai soci sono infondati. Nulla deve disporsi in merito alle spese dei giudizi di legittimità, non avendo l'Agenzia delle Entrate svolto attività difensiva.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti (società e soci), dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte, riuniti al presente ricorso i ricorsi nn. 11474/13 R.G. e 11477/13 R.G., rigetta i ricorsi.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 30 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 20 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza