# Sentenza del 26/07/2019 n. 20335 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. La S. s.r.l., che svolge attività di installazione e manutenzione di impianti idraulico - sanitari, propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 124/07/12, depositata il 28 febbraio 2012, che ha accolto in parte l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Caserta, che aveva accolto il ricorso della contribuente contro l'avviso d'accertamento induttivo con il quale l'Ufficio aveva accertato, ai fini IRES, IVA ed IRAP, per l'anno d'imposta 2005, maggiori ricavi per Euro 123.468,00.

2. Infatti, l'Ufficio aveva rilevato che la contribuente, pur in presenza òdi una certa omogeneità tra volume d'affari e costi, dichiarava costantemente perdite, salvo una modesta redditività nello stesso esercizio 2005, ed era composta di quattro soci, uno dei quali, pensionato, svolgeva le funzioni di amministratore, senza compensi, mentre gli altri erano altresì dipendenti della medesima società, che si avvaleva di altri quattro dipendenti. Tutti i soci, pur godendo di modesti redditi da pensione e da lavoro dipendente, li destinavano al finanziamento della società; non erano state esibiti tutti i documenti di trasporto relativi alle fatture emesse da vari fornitori della società, con l'impossibilità di appurare presso quali cantieri il materiale fosse stato utilizzato; la maggior parte delle fatture emesse dalla società era generica nella descrizione dei servizi resi; era generica altresì la distinta delle giacenze iniziali e delle rimanenze finali di magazzino; incassi e pagamenti erano avvenuti prevalentemente per contanti; la contabilità era gravemente lacunosa e gli elementi da essa desunti erano difformi da quelli riportati nello studio di settore allegato alla dichiarazione dei redditi dell'anno imposta accertato, nel quale la società si era indotta allo spontaneo adeguamento, omettendo tuttavia alcuni dati (il numero dei soci operanti prevalentemente nell'impresa, le spese di pubblicità, la percentuale d'incidenza dei ricavi relativi all'attività di manutenzione) ed esponendo una percentuale d'incidenza del lavoro svolto per privati inferiore rispetto a quella ricavabile dai corrispettivi specifici emersi nella contabilità. Tanto premesso, l'Ufficio aveva rideterminato i ricavi sulla base di uno studio approvato dagli ispettori compartimentali delle Imposte Dirette nell'anno 1971, che quantificava l'incidenza della manodopera sui ricavi nella misura del 38,88%, variata nel caso di specie nel 40%, in favore della contribuente, in considerazione della specifica attività svolta.

3. La CTP aveva accolto il ricorso introduttivo della contribuente, rilevando che essa si era adeguata allo studio di settore corrispondente all'anno d'imposta oggetto dell'accertamento e

che gli studi compartimentali utilizzati dall'Ufficio erano obsoleti e non costituivano una presunzione attendibile.

4. La CTR ha invece parzialmente accolto l'appello dell'Ufficio, considerando che i maggiori ricavi potessero quantificarsi non mediante l'utilizzo degli studi degli ispettori compartimentali del 1971, inapplicabili perchè obsoleti, ma sulla base dei dati oggettivi riguardanti la contribuente, ed in particolare in misura pari alle retribuzioni riversate, anche in eccedenza, dai soci lavoratori nelle casse della società come finanziamento, oltre alla retribuzione equivalente da imputarsi al socio amministratore non lavoratore. I maggiori ricavi accertati sono stati quindi ridotti dal giudice a quo in Euro 83.500,00.

5. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso, contenente ricorso incidentale, affidato ad un solo motivo.

6. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, per avere il giudice a qua rigettato l'eccezione della contribuente che chiedeva dichiararsi l'inammissibilità dell'appello per difetto di motivi specifici.

Il motivo è infondato, atteso che, così come risulta dalla stessa sentenza impugnata (che a pag. 3 s. trascrive tra virgolette stralci dell'impugnazione), l'Ufficio ha censurato la sentenza impugnata, anche con specifico e puntuale riferimento ai presupposti ed ai contenuti dell'accertamento, ed alla loro valutazione in fatto ed in diritto da parte del primo giudice.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39; del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54; e degli artt. 2727, 2728 e 2729 c.c., per avere i giudice a quo erroneamente ritenuto che il finanziamento della società da parte dei soci lavoratori (con importi equivalenti a quelli che essi ricevevano dalla stessa s.r.l. a titolo di retribuzione) e da parte del socio amministratore (di importo incongruente con il reddito di quest'ultimo, che non riceveva dalla s.r.l. alcun compenso per la carica) integrassero presunzioni gravi, precise e concordanti dell'esistenza e della misura di maggiori ricavi non dichiarati dalla contribuente, nonostante la provvista dei finanziamenti non coincida necessariamente con il reddito dei soci finanziatori e, comunque, nonostante la contribuente fosse risultata congrua rispetto allo studio di settore relativo all'anno d'imposta in questione.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'"omessa/insufficiente motivazione" relativamente ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per avere il giudice a quo rideterminato il reddito imponibile della società senza illustrare il processo logico giuridico seguito nel determinare presuntivamente i maggiori ricavi accertati, partendo dai finanziamenti effettuati dai soci lavoratori e dalla gratuità della carica del

socio amministratore, ovvero da elementi fattuali peraltro non utilizzati neppure dall'ufficio per rettificare il reddito imponibile.

4. Il secondo ed il terzo motivo possono essere trattati congiuntamente, per la loro stretta connessione, e sono fondati, nei termini che seguono.

Deve premettersi che in tema di presunzioni, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione, concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360 c.p.c., n. 3, (e non già alla stregua dello stesso art. 360, n. 5, comunque contestualmente utilizzato dalla ricorrente), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di declamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (Cass., 16/11/2018, n. 29635).

Nel caso di specie, la censura della contribuente non appare centrata nella parte in cui imputa al giudice a quo di aver riconosciuto efficacia presuntiva di maggiori ricavi alla circostanza dei finanziamenti effettuati dai soci in misura superiore alla loro capacità reddituale, senza considerare che (come affermato in motivazione da Cass., 16/09/2011, n. 18935, citata dalla ricorrente) la provvista per l'effettuazione di un versamento alla società può essere reperita dal socio utilizzando, in tutto o in parte, il proprio patrimonio e le dimensioni di un patrimonio non sono necessariamente ed univocamente connesse all'entità dei redditi di cui il relativo titolare disponga. Infatti, al punto 3) della motivazione, la sentenza della CTR richiama espressamente il precedente capo b) dello stesso provvedimento, nel quale la sproporzione dei versamenti dei soci viene evidenziata con riferimento alla "fonte dei mezzi finanziari" versati nelle casse sociali, espressione più amplia del raffronto con il mero parametro reddituale attribuibile a ciascun socio finanziatore.

Tanto meno, poi, è fondata l'ulteriore censura della ricorrente in ordine alla pretesa novità del dato fattuale dei finanziamenti, preso in considerazione dalla CTR, rispetto agli elementi valutati e valorizzati dallo stesso Ufficio. Infatti, è la stessa contribuente che, in apertura del ricorso per il quale si procede, riporta la circostanza della rilevanza dei finanziamenti, rispetto alle condizioni economiche dei soci finanziatori, come uno degli elementi posti a fondamento dell'accertamento controverso.

4.1. La critica della ricorrente ai ragionamento presuntivo della CTR è invece fondata nella parte in cui censura la mancata ponderazione, al fine di apprezzare la rilevanza indiziante del dato dei finanziamenti, anche della conformità della contribuente allo studio di settore esposto nella dichiarazione dei redditi dell'anno d'imposta accertato. Invero, si tratta di una circostanza che (come risulta dal ricorso e dal controricorso): a) era stata valutata già dall'ufficio nella motivazione dell'avviso d'accertamento (sia pure contestualmente al rilievo che la congruità allo studio di settore era frutto di un adeguamento ottenuto dalla contribuente omettendo alcuni dati o riportandone erroneamente altri); b) era stata oggetto del ricorso introduttivo della contribuente ed era stata positivamente apprezzata nella motivazione della sentenza della CTP che lo aveva accolto (in parte qua trascritta nel ricorso); c) era stata, infine, riproposta dall'Ufficio

con l'appello, per sostenerne l'irrilevanza, in considerazione dell'assunta inattendibilità dei dati inseriti dalla contribuente nello studio di settore.

Deve escludersi, per effetto di quanto appena rilevato, che, come pure sostenuto dalla ricorrente, l'efficacia dell'adeguamento della contribuente allo studio di settore sia stata implicitamente accertata dalla CTR e sia oggetto di intervenuto giudicato interno, atteso che la questione non era oggetto di un autonomo capo di domanda e, comunque, non può ritenersi oggetto di pronuncia, neppure implicita, da parte del giudice a quo.

Tuttavia, il dato della congruità o meno della ricorrente, rispetto allo studio di settore di sua competenza e relativo all'anno d'imposta accertato, costituiva un dato che faceva ritualmente parte del contraddittorio e che (per quanto, con riferimento alla disciplina applicabile ratione temporis, non comportasse necessariamente l'inammissibilità o l'inattendibilità dell'accertamento induttivo praticato dall'Amministrazione: cfr. Cass. 24/09/2014, n. 20060), costituiva un fatto secondario, potenzialmente giustificativo dell'inferenza a discarico dei maggiori ricavi presunti invece in danno della ricorrente (cfr. Cass., 06/07/2018, n. 17720), la cui valutazione è stata invece totalmente pretermessa dalla CTR nel contesto del ragionamento presuntivo sul quale si fonda la decisione.

In questi termini, pertanto, il ricorso va accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rimessione della causa alla CTR affinchè, previo l'espletamento dei necessari accertamenti in fatto, provveda a nuova decisione, in conformità ai criteri appena esposti.

5. Con l'unico motivo di ricorso incidentale, la controricorrente Agenzia denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, nonchè dell'art. 2697 c.c., per avere il giudice a quo accolto solo parzialmente il suo appello, senza esplicitare adeguatamente la ragione per la quale ha ritenuto che la percentuale d'incidenza del costo della manodopera utilizzata dall'Ufficio non fosse congrua rispetto all'anno d'imposta oggetto dell'accertamento.

5.1. Il motivo è inammissibile.

Infatti, la motivazione della sentenza impugnata - sia direttamente; sia per relationem ai motivi della decisione della CTP, riassunti nella parte introduttiva della stessa sentenza d'appello - giustifica l'inattendibilità, ai fini della quantificazione dei maggiori ricavi nel caso di specie, dello studio sull'incidenza della manodopera approvato dagli ispettori compartimentali delle Imposte Dirette nell'anno 1971, evidenziandone l'obsolescenza, in relazione all'anno d'imposta oggetto dell'accertamento ed all'evoluzione sopravvenuta del "sistema tributario".

A tale conclusione - peraltro razionale e coerente al principio ricavabile dalla giurisprudenza di questa Corte sul progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività, che giustifica l'utilizzo dello strumento più recente in quanto più raffinato e più affidabile (Cass. n. 23554 dei 2015) - la controricorrente pretende apoditticamente di sostituire la propria valutazione di attendibilità dello studio statistico del 1971, ciò che non è consentito in questa sede di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta i primo motivo del ricorso principale;

accoglie il secondo ed il terzo motivo del ricorso principale, nei termini di cui in motivazione;

dichiara inammissibile il ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 11 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 26 luglio 2019

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza