Sentenza del 21/11/2019 n. 30351 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Presunzioni - Fatture per operazioni inesistenti - Onere della prova.

Massima:

Nel processo tributario gli elementi indiziari, ove rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 cod. civ., danno luogo a presunzioni semplici, generalmente ammissibili, e costituiscono, pertanto, una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza, anche in via esclusiva, ai fini della formazione del proprio convincimento. Pertanto, nel caso come quello in esame, in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioè sia mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere, ha l'onere di fornire - alla stregua degli artt. 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54, comma secondo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - elementi validi per affermare che l'operazione fatturata non è stata effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una «cartiera» o una società «fantasma») e in tal caso passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate. La fattura, infatti, costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e alla deducibilità dei costi, sicché nell'ipotesi di fatture che l'amministrazione ritenga relative a operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'ufficio, che adduca la falsità del documento, dimostrare che l'operazione commerciale oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere.

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

Testo:

Fatti di causa

Con tre distinte pronunce la Commissione tributaria della Campania accoglieva gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate avverso le sentenze della Commissione tributaria provinciale di Avellino che avevano accolto i ricorsi proposti dalla società c.c.M. s.r.l. e dai due soci, C.D. e P.G., avverso gli avvisi di accertamento, relativi all'anno d'imposta 2005, con i quali l'Ufficio aveva proceduto, nei confronti della società, al recupero a tassazione di maggiori imposte ai fini IRES,

IRAP e I.V.A. e, nei confronti dei soci, al recupero di maggiore IRPEF sulla base di presunzione di distribuzione di utili non contabilizzati dalla società a ristretta base azionaria.

In particolare, i giudici di appello, dopo avere rilevato che dall'esame della documentazione contabile della società era emersa l'avvenuta contabilizzazione di diverse fatture emesse dalla ditta Edil 2000 di N.A., che, pur essendo titolare di partita I.V.A., aveva presentato dichiarazione dei redditi e dichiarazione I.V.A. solo nell'anno 1999, e che le fatture in contestazione non risultavano pagate nel corso del 2005, diversamente da quanto previsto nei contratti di appalto, accoglieva i motivi di gravame, evidenziando che si verteva in ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti, avendo l'Ufficio dimostrato, mediante idonee presunzioni, che la società che aveva emesso le fatture non aveva dipendenti formalmente assunti, nè idonei beni strumentali e non aveva assolto, dall'anno 1999, gli adempimenti fiscali; affermava, altresì, che la "temporanea difficoltà economica", allegata dalla contribuente per giustificare il riscontrato disordine contabile, contrastava con le risultanze contabili, dalle quali emergeva che nell'anno 2005 la società contribuente aveva provveduto a contabilizzare il pagamento di una serie di fatture emesse tra il 1999 ed il 2004, e che a fronte di tali prove indiziarie non potevano assumere rilevanza le dichiarazioni rese dagli operai asseritamente assunti in nero dalla ditta appaltatrice Edil 2000 di N.A..

Confermava, pertanto, gli atti impositivi anche nei confronti dei soci, in ragione della presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati nello stesso periodo d'imposta in cui erano stati conseguiti dalla società.

Avverso le suddette decisioni hanno proposto separati ricorsi per cassazione la società c.c.M. s.r.l. ed i soci, C.D. e P.G., affidati ad un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato atti di costituzione al solo fine della eventuale partecipazione all'udienza di discussione in relazione ai ricorsi nn. 3696/15 R.G. e 3760/15 R.G. e ha depositato controricorso in relazione al ricorso n. 4066/15 R.G.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, va disposta la riunione dei ricorsi iscritti ai nn. 3760/15 R.G. e 4066/15 R.G. al ricorso n. 3696/15 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 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.

Peraltro, la riunione delle impugnazioni, che è obbligatoria, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., ove investano lo stesso provvedimento, può altresì essere facoltativamente disposta, anche in sede di legittimità, ove esse siano proposte contro provvedimenti diversi ma fra loro connessi, quando la loro trattazione separata prospetti l'eventualità di soluzioni contrastanti, siano ravvisabili ragioni di economia processuale ovvero siano configurabili profili di unitarietà sostanziale e processuale delle controversie (Cass. Sez. U, n. 1521 del 23/01/2013).

2. Con un unico articolato motivo le parti ricorrenti denunciano errores in iudicando - motivazione omessa, insufficiente e contraddittoria, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 45 e art. 2729 c.c., nonchè della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8.

Premettendo che l'Amministrazione finanziaria contesta che la ditta Edil 2000 sia una ditta "cartiera", ossia priva di struttura organizzativa sia in termini di mezzi che di dipendenti, e che le operazioni contabilizzate dalla società ricorrente sono oggettivamente inesistenti, le parti ricorrenti lamentano che, nel caso di specie, le presunzioni offerte a supporto dei rilievi mossi non sono gravi, precise e concordanti.

Procedendo all'esame delle argomentazioni poste dai giudici di appello a fondamento del decisum, precisano che:

1) la circostanza che il fornitore N.A. sia un evasore totale non ha rilevanza, poichè non è ravvisabile alcun nesso tra la condotta evasiva del fornitore e la supposta inesistenza delle operazioni rappresentata dalle fatture oggetto di contestazione;

2) la inesistenza delle operazioni fatturate non può desumersi dall'assenza di personale e di attrezzature, che a sua volta costituisce presunzione derivante dalla mancata presentazione delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta e degli studi di settore, poichè tale rilievo viola il divieto del principio praesumptum de praesumpto non admittitur; peraltro, a contrastare le deduzioni dell'Ufficio soccorrono sia le dichiarazioni del personale della ditta Edil 2000 che, con atti notori, aveva affermato di avere lavorato alle dipendenze della predetta ditta e di avere prestato l'attività lavorativa in favore della c.c.M. s.r.l., sia i rapportini prodotti dalla Edil 2000 (definiti in sentenza "buoni di lavoro in economia"), che riepilogavano le ore di lavoro prestate dai dipendenti della ditta e risultavano sottoscritti per accettazione dal responsabile della c.c.M. s.r.l.;

3) quanto al pagamento delle fatture, sebbene fosse vero che, alla data del 31 dicembre 2005, quelle emesse per quell'anno dalla ditta Edil 2000 non erano state ancora saldate contrariamente agli accordi raggiunti tra le parti, lo stesso Ufficio aveva accertato come nel corso dell'anno 2005 erano stati corrisposti alla ditta fornitrice importi per complessivi Euro 494.517,00, che si riferivano a fatture emesse dalla Edil 2000 negli anni dal 1999 al 2004, nonostante i relativi contratti prevedessero, al pari di quelli relativi al 2005, pagamenti a 60/90 giorni dalla data di emissione della fattura; proprio il fatto che la società avesse pagato nel 2005 fatture risalenti al 1999 comprovava le difficoltà economiche addotte a giustificazione del ritardo nei pagamenti.

Aggiungono che le fatture emesse nel 2005 sono in ogni caso state pagate negli anni successivi, come documentato dalle quietanze prodotte, le quali, in quanto dichiarazioni rese dal terzo (la moglie di N.A.), non hanno minor valor probatorio degli elementi indiziari offerti dall'Ufficio e che, in ogni caso, si verte in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, in ordine alle quali, in applicazione della L. n. 5377 del 1993, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.Lgs. n. 16 del 2 marzo 2012, art. 8, comma 1, viene riconosciuta la deducibilità dei costi ai fini della determinazione del reddito, salvo che non si tratti di costi privi dei requisiti richiesti dall'art. 109 del t.u.i.r..

2.1. Occorre rammentare che la fattura, di regola, è documento idoneo a rappresentare un costo d'impresa, come si evince dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21, che ne disciplina il contenuto, e costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'I.V.A. e alla deducibilità dei costi, sicchè, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Ufficio, che adduce la falsità del documento, dimostrare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è mai stata posta in essere (Cass. 12 dicembre 2005, n. 27341; Cass. 6 giugno 2012, n. 9108; Cass. 5 dicembre 2014, n. 25775; Cass. 14 gennaio 2015, n. 428).

2.2. Tale prova può ritenersi raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi, che possono anche assumere la consistenza di presunzioni semplici, considerato che la prova presuntiva non è collocata su un piano gerarchicamente subordinato rispetto ad altri fonti di prova e costituisce una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazione del proprio convincimento (Cass. 6 giugno 2012, n. 9108; Cass. 5 luglio 2018, n. 17619).

2.3. Pertanto, nel caso, come quello in esame, in cui l'Ufficio ritenga che la fattura concerna operazioni oggettivamente inesistenti, cioè sia mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere, ha l'onere di fornire - alla stregua del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2 - elementi validi per affermare che l'operazione fatturata non è stata effettuata (ad esempio, provando che la società emittente la fattura è una "cartiera" o una società "fantasma") e in tal caso passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (Cass. 19 ottobre 2007, n. 21953; Cass. 11 giugno 2008, n. 15395; Cass. 30 ottobre 2013, n. 24426; Cass. 18 dicembre 2014, n. 26854).

Ovviamente tale prova non potrà consistere nella esibizione della fattura, nè nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali sono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. 3 dicembre 2001, n. 15228; Cass. 10 giugno 2011, n. 12802; Cass. 14 gennaio 2015, n. 428; Cass., sez. 6-5, ord. 15 maggio 2018, n. 11873; Cass. 5 luglio 2018, n. 17619; Cass. 19 ottobre 2018, n. 26453).

2.4. Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e solo in un secondo momento, qualora ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso

alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi dell'art. 2727 c.c. e ss. e art. 2697 c.c. (Cass. 23 aprile 2010, n. 9784; Cass. 6 giugno 2012, n. 9108).

3. Nel processo tributario gli elementi indiziari, ove rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., danno luogo a presunzioni semplici, generalmente ammissibili, e costituiscono, pertanto, una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza, anche in via esclusiva, ai fini della formazione del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale di individuare le fonti di prova, controllarne l'attendibilità e la concludenza e scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda (Cass. 11 maggio 2007, n. 10847; Cass. 13 novembre 2009, n. 24028; Cass. 27 ottobre 2010, n. 21961), atteso che nel nostro ordinamento, fondato sul principio del libero convincimento del giudice, la decisione del giudice può anche fondarsi su una sola presunzione, eventualmente in contrasto con altre prove acquisite, se da lui ritenute di tale precisione e gravità da rendere inattendibili gli altri elementi di giudizio ad esso contrari, alla sola condizione che fornisca del convincimento così attinto una giustificazione adeguata e logicamente non contraddittoria (Cass. 18 aprile 2007, n. 9245; Cass. 11 settembre 2007, n. 19088; Cass. 8 aprile 2009, n. 8484).

3.1. Peraltro, non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, ossia che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possano verificarsi secondo regole di esperienza (Cass. 1 agosto 2007, n. 16993; Cass. 8 aprile 2009, n. 8484; Cass. 6 giugno 2012, n. 9108).

3.2. Di conseguenza, se gli elementi indiziari allegati dall'Amministrazione finanziaria, unitariamente considerati, hanno raggiunto la consistenza di presunzioni semplici idonee, in relazione ai requisiti di precisione, rilevanza e convergenza, a soddisfare il meccanismo logico di inferenza del fatto ignorato, nessun ulteriore elemento probatorio è richiesto ai fini del raggiungimento della prova.

4. Nella fattispecie in esame, l'Ufficio ha fornito una serie di elementi indiziari, sui quali poggia la decisione impugnata dai quali si evince che la Edil 2000 è una società "cartiera", elementi che sono riassumibili nell'assenza di una struttura organizzativa adeguata, nella mancanza di dipendenti e di beni strumentali e nel mancato assolvimento degli oneri fiscali a decorrere dall'anno successivo al 1999.

A fronte di tali elementi, che costituiscono presunzioni semplici, ma gravi, precise e concordanti, in difetto di prova contraria non allegata dai contribuenti, i giudici regionali hanno legittimamente ritenuto che le fatture rilasciate dalla ditta Edil 2000 s.r.l. alla odierna società ricorrente si riferiscono ad operazioni oggettivamente inesistenti e, quindi, non solo che le opere e i servizi indicati nelle fatture oggetto di contestazione (richiamate alle pagine 1 e 2 della sentenza impugnata) non siano state poste in essere dalla prima, ma che non siano state poste in essere da alcuno. Infatti, la mancata individuazione di un soggetto terzo cui ricondurre

l'esecuzione delle prestazioni fa escludere che si verta in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti.

5. La deduzione della violazione dell'art. 2729 c.c., fatta dai ricorrenti proprio con riferimento ai criteri con cui la sentenza impugnata ha utilizzato le presunzioni semplici, non risulta formulata in modo idoneo ad evidenziare il vizio di violazione di legge denunciato.

5.1. Come è stato chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 1785 del 24 gennaio 2018, la denuncia di violazione o falsa applicazione della norma di cui all'art. 2729 c.c., si può prospettare (come sostenuto da Cass. 9 agosto 2007, n. 17457; Cass. 26 giugno 2008, n. 17535 e Cass. 4 agosto 2017, n. 19485), sotto un duplice profilo, e, precisamente, sia qualora il giudice di merito contraddica il disposto dell'art. 2729 c.c., comma 1, affermando che un ragionamento presuntivo può basarsi anche su presunzioni che non siano gravi, precise e concordanti, sia quando il giudice di merito fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità, precisione o di concordanza ai fini della inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota, sussumendo in tal modo sotto la norma dell'art. 2729 c.c., fatti privi di quelle caratteristiche.

5.2. Con riguardo a tale secondo profilo, le Sezioni Unite hanno rilevato che "la gravità allude ad un concetto logico, generale o speciale", che esprime che la presunzione si deve fondare su un ragionamento probabilistico, per cui dato un fatto A noto non è probabile che si sia verificato il fatto B (non essendo condivisibile, invece, l'idea che vorrebbe sotteso alla "gravità" che l'inferenza presuntiva sia "certa").

La precisione "esprime l'idea che l'inferenza probabilistica conduca alla conoscenza del fatto ignoto con un grado di probabilità che si indirizzi solo verso il fatto B e non lasci spazio, sempre al livello della probabilità, ad indirizzarsi in senso diverso, cioè anche verso un altro o altri fatti".

La concordanza "esprime - almeno secondo l'opinione preferibile - un requisito del ragionamento presuntivo che non lo concerne in modo assoluto, cioè di per sè considerato, come invece gli altri due elementi, bensì in modo relativo, cioè nel quadro della possibile sussistenza di altri elementi probatori considerati, volendo esprimere l'idea che, in tanto la presunzione è ammissibile, in quanto indirizzi alla conoscenza del fatto in modo concordante con altri elementi probatori, che, peraltro, possono essere o meno anche altri ragionamenti presuntivi".

5.3. Si è, pertanto, spiegato che "quando il giudice di merito sussume erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione fatti concreti accertati che non sono invece rispondenti a quei caratteri, si deve senz'altro ritenere che il suo ragionamento sia censurabile alla stregua dell'art. 360 c.p.c., n. 3", per cui compete al giudice di legittimità controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., sia stata applicata a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta.

5.4. Ciò comporta che la deduzione del vizio di falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., presuppone una chiara enunciazione e spiegazione delle ragioni per cui il ragionamento presuntivo svolto

dal giudice di merito risulti irrispettoso del paradigma della gravità o di quello della precisione o di quello della concordanza.

5.5. Al contrario, la critica al ragionamento presuntivo compiuto dal giudice di merito esula dalla falsa applicazione quando si concreta o in una attività diretta ad evidenziare soltanto che le circostanze fattuali in relazione alle quali il ragionamento presuntivo è stato enunciato dal giudice di merito avrebbero dovuto essere ricostruite in altro modo o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella applicata dal giudice di merito, senza spiegare e dimostrare perchè quella applicata dal giudice di merito abbia esorbitato dai paradigmi dell'art. 2729 c.c., comma 1, (e ciò tanto se questa prospettazione sia basata sulle stesse circostanze fattuali su cui è basato il giudice di merito, quanto se basata altresì su altre circostanze fattuali).

In tali casi, infatti, la critica si risolve in un diverso apprezzamento della ricostruzione della quaestio facti e quindi, si sollecita un controllo sulla motivazione del giudice in relazione alla ricostruzione dei fatti e si denuncia pertanto un vizio di motivazione inquadrabile nell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. 6. Ebbene, il motivo in esame, così come illustrato dalle parti ricorrenti, non prospetta una falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., ma è piuttosto volto ad indicare pretese inferenze probabilistiche diverse da quelle evidenziate dai giudici di merito sulla base di una diversa ricostruzione della fattispecie fattuale ripercorsa all'esito di una autonoma valutazione della documentazione dagli stessi allegata.

La censura non presenta, pertanto, le caratteristiche della denuncia di un vizio di falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., comma 1. 7. Neppure la doglianza così come formulata, pur riconvertita alla stregua di Cass. Sez. U, n. 17931 del 24 luglio 2013, può integrare le caratteristiche del vizio di motivazione, atteso che l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile ratione temporis, ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

Nel rigoroso rispetto delle previsioni dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, il ricorrente deve, quindi, indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014).

Le parti ricorrenti non hanno neppure allegato il "fatto" storico pretermesso dai giudici di merito.

8. Nel caso in esame, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto, sulla base di quanto accertato, che la Edil 2000 non avesse una struttura organizzativa, nè beni strumentali adeguati all'esecuzione delle prestazioni indicate nelle fatture contestate e da tali elementi noti ha presunto l'emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte della c.c.M. s.r.l. e, dunque, la fittizietà dei costi.

Non può, pertanto, parlarsi nella specie di violazione del "divieto di doppie presunzioni", che attiene alla "correlazione tra una presunzione semplice con un'altra presunzione semplice e non può dunque ritenersi violato nel caso in cui da un fatto noto si risalga ad un fatto ignorato" (Cass. Sez. 5, n. 1023 del 18/1/2008; Cass. Sez. 5, n. 10157 del 28/4/2010; Cass., Sez. 5, n. 245 del 9/1/2014).

Come è stato chiarito da Cass. n. 15003 del 16/6/2017, "a) il principio praesumptum de praesumpto non admittitur, spesso tralaticiamente menzionato in varie sentenze, è inesistente, perchè non è riconducibile nè agli evocati artt. 2729 e 2697 c.c., nè a qualsiasi altra norma dell'ordinamento: come è stato più volte e da tempo sottolineato da autorevole dottrina, il fatto noto accertato in base ad una o più presunzioni (anche non legali), purchè "gravi, precise e concordanti", ai sensi dell'art. 2729 c.c., può legittimamente costituire la premessa di una ulteriore inferenza presuntiva idonea - in quanto, a sua volta adeguata - a fondare l'accertamento del fatto ignoto" (Cass., ord. n. 32458 del 14 dicembre 2018; Cass. n. 20749 del 1/8/2019).

9. La valutazione del giudice di merito in ordine all'oggettiva inesistenza delle operazioni sottostanti alle fatture oggetto di contestazione esclude la deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette perchè non effettivamente sopportati e l'applicabilità della L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, pure invocato nel motivo di ricorso (Cass. n. 14204 del 24/5/2019).

10. La infondatezza dei motivi di ricorso impone, dunque, di ritenere legittimi gli avvisi di accertamento emessi a carico della società e dei soci.

L'automatica attribuzione ai soci pro quota del maggior reddito rideterminato in capo alla CCM s.r.l., pur non trovando un supporto legislativo (a differenza di quanto avviene per le società di persone), è ormai riconosciuto da questa Corte che, in più occasioni, ha avuto modo di statuire la legittimità del ribaltamento dell'utile extracontabile (Cass. n. 27778 del 22/11/2017; Cass. n. 5925 del 24/3/2015), salva, tuttavia, la facoltà del socio di fornire la prova che il maggior utile accertato non sia stato effettivamente distribuito, o perchè reinvestito o accantonato, o per l'assenza di una concreta provvista finanziaria trasferibile nella sfera patrimoniale di quest'ultimo.

Nel caso di specie, i soci neppure hanno dedotto che il maggior reddito accertato in capo alla società non sia stato distribuito, nè può dubitarsi che la presunzione di distribuzione possa trovare applicazione, considerato che essa opera nei casi in cui il maggior reddito non dichiarato discenda da ricavi occulti, e, quindi, o da ricavi non dichiarati o da costi fittiziamente sostenuti, non potendosi riscontrare alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi non indicati in

bilancio e costi ritenuti non deducibili perchè non effettivamente sopportati (Cass. n. 17959 del 19/10/2012).

11. In conclusione, i ricorsi vanno rigettati.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

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, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per i ricorsi, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte, riuniti al ricorso recante n. 3696/2015 R.G. i ricorsi iscritti ai nn. 3760/15 r.g. e 4066/15 r.g., rigetta i ricorsi.

Condanna la società ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 7.800,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Condanna i ricorrenti C.D. e P.G. al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 4.100,00 ciascuno, oltre alle spese prenotate a debito.

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 i ricorsi, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 19 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza