Sentenza del 23/06/2021 n. 17872 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'Agenzia delle Entrate notificò a Bxxx di I.E. Eredi s.a.s., esercente l'attività di commercio al dettaglio di confezioni per adulti, un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2004, con il quale, sul fondamento dell'antieconomicità del comportamento della società nonchè dell'esiguità del reddito dichiarato dai suoi soci, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), accertò maggiori ricavi - determinati applicando la percentuale di ricarico del 93%, risultante, per la suddetta attività, dallo studio di settore TMO5U - e un conseguente maggiore reddito (da imputare ai soci ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5), un maggior valore della produzione netta, ai fini dell'IRAP, e maggiori operazioni imponibili, ai fini dell'IVA. A seguito di tate avviso di accertamento, l'Agenzia delle Entrate notificò ai cinque soci di Bxxx di I.E. Eredi s.a.s. D.L.I., C.S., D.L.M.P., D.L.N.F. e D.L.G. altrettanti avvisi di accertamento, relativi all'anno d'imposta 2004, con i quali imputò agli stessi soci, ai fini dell'IRPEF, i maggiori redditi accertati in capo alla società;

2. Tutti gli avvisi di accertamento furono separatamente impugnati davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari (hinc anche: "CTP") che, riuniti i ricorsi, li accolse.

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle Entrate propose appello alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia (hinc anche: "CTR"), che lo accolse, "conferma(ndo) la legittimità degli accertamenti emessi nei confronti della società e dei soci".

La CTR ribadì anzitutto che - come già asserito dalla CTP - l'avviso di accertamento nei confronti di Bxxx di I.E. Eredi s.a.s., in quanto "del tipo analitico-presuntivo e, come tale, basato sulla sussistenza di presunzioni gravi, precise e concordanti", poteva essere legittimamente emesso a prescindere dall'ispezione delle scritture contabili della società e senza instaurare il contraddittorio preventivo con la stessa.

Quanto "al ricarico effettuato, utilizzando lo studio di settore", la CTR, dopo avere precisato che la CTP aveva affermato l'illegittimità degli avvisi di accertamento in quanto l'ufficio "non ave(va) motivato la scelta della percentuale applicata, i CLUSTER di riferimento, e le ragioni che hanno determinato l'entità del ricarico", affermò che "il maggior reddito contestato deriva da una evidente sproporzione tra i ricavi accertati e i costi sostenuti per l'acquisto dei beni da rivendere.

La dichiarata conseguente perdita d'esercizio ha realizzato l'antieconomicità dell'attività e la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo, senza dover l'ufficio ricercare ulteriori elementi

di prova; gli studi di settore hanno valenza probatoria e costituiscono una presunzione dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. La società (...) non ha offerto elementi, fatti e ragioni, idonei a dimostrare l'inapplicabilità degli standard e l'esiguità dei ricavi rispetto al volume degli acquisti, pur gravando sulla stessa l'onere della prova dei motivi degli scostamenti riscontrati".

Quanto "alle incongruenze collegate alla situazione reddituale dei soci", la stessa CTR, dopo avere rammentato che la CTP aveva asserito che "le gravi incongruenze devono essere relative all'attività esercitata dalla società e non alla situazione reddituale dei soci", affermò che "(l)'ufficio ha contestato l'esiguo reddito attribuito loro dalla società e gli stessi non hanno offerto alcuna prova idonea a supportare e dimostrare la sussistenza di altre disponibilità personali al fine di giustificare il reddito medio necessario ad assicurare condizioni capaci di soddisfare le necessità economiche, tantomeno hanno dimostrato la sussistenza di altri proventi e flussi finanziari (operazioni di disinvestimento mobiliare e/o immobiliare) riconducibili ad altri componenti della famiglia, con la conseguenza che vanno confermati gli accertamenti nei loro confronti".

Quanto, infine, alle sanzioni, la CTR affermò che "non si rilevano cause esimenti o di inapplicabiilità, e vanno confermate nella misura determinata dall'ufficio, secondo la normativa di riferimento".

4. Avverso tale sentenza della CTR -. depositata in segreteria il 16 gennaio 2012 e non notificata - ricorre per cassazione Bxxxx di I.E. Eredi s.a.s., che affida il proprio ricorso, notificato il 16/24 luglio 2012, a due motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso, notificato il 12/13 settembre 2012.

6. E' intervenuta nel processo, ai sensi dell'art. 105 c.p.c., D.L.M.P., socia di Bxxxx di I.E. Eredi s.a.s., "facendo propri i motivi di gravame già sollevati con il ricorso" e chiedendone l'accoglimento.

7. Con l'ordinanza interlocutoria emessa in esito all'udienza pubblica del 10 febbraio 2020 (Cass., 28/05/2020, n. 10170), questa Corte ha ordinato l'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., nei confronti degli altri soci di Bxxxx di I.E. Eredi s.a.s. D.L.I., C.S., D.L.N.F. e D.L.G. - da eseguire, a cura della ricorrente, nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione della stessa ordinanza - e ha rinviato la causa a nuovo ruolo.

8. Nell'inattività della ricorrente Bxxxx di I.E. Eredi s.a.s., alla suddetta integrazione del contraddittorio ha provveduto, nel termine fissato, l'interventrice D.L.M.P..

9. A seguito di tale integrazione, sono intervenuti nel processo, ai sensi dell'art. 105 c.p.c., D.L.I., C.S., D.L.N.F. e D.L.G., "facendo propri i motivi di gravame già sollevati con il ricorso" e chiedendone l'accoglimento.

10. il Procuratore generale ha depositato conclusioni motivate, con le quali ha chiesto l'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento dell'esame del secondo, e la conseguente cassazione, con rinvio, della sentenza impugnata.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, si deve ritenere che, pur avendo questa Corte, con l'ordinanza interlocutoria n. 10170 del 2020, posto l'onere di provvedere all'integrazione del contraddittorio (nei confronti di D.L.I., C.S., D.L.N.F. e D.L.G.) specificamente a carico della ricorrente Bxxxx di I.E. Eredi s.a.s., ciononostante, nell'inattività di questa, tale incombente ben poteva essere adempiuto dall'interventrice D.L.M.P., la quale aveva un evidente interesse alla decisione di questa Corte sul merito del ricorso (atteso che la dichiarazione di inammissibilità di questo, in conseguenza della mancata integrazione del contraddittorio, determinando il passaggio in giudicato della sentenza della CTR, avrebbe in ultima istanza comportato la definitività dell'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti).

Tale tesi trova fondamento sia nell'inscindibilità della causa (data la configurabilità, nella specie, di un litisconsorzio necessario tra la ricorrente società di persone e i suoi soci; Cass., S.U., 04/06/2008, n. 14815) sia nell'ampiezza della locuzione utilizzata dal legislatore nell'art. 331 c.p.c., comma 2, il quale comma, col prevedere che l'impugnazione è dichiarata inammissibile se "nessuna delle parti" provvede all'integrazione nel termine, rende palese come, per evitare l'inammissibilità, sia sufficiente che una qualsiasi delle parti del processo provveda a integrare il contraddittorio, indipendentemente dal fatto che il giudice avesse posto tale onere a carico di un'altra parte (in tale senso, Cass., 03/05/1986, n. 3016, la quale affermò il principio secondo cui, "(c)on riguardo a causa inscindibile, all'integrazione del contraddittorio nei confronti di un litisconsorte necessario (pretermesso), nel termine perentorio fissato dal giudice, può provvedere tempestivamente una qualsiasi delle parti, ancorchè diversa da quella cui il giudice abbia posto l'onere a termini e per gli effetti di cui all'art. 331 c.p.c., senza che alla stessa faccia carico di indicare le richieste delle altre parti").

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, artt. 62-bis e 62-sexies, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, e degli artt. 2727 - 2729 e 2697 c.c., per avere la CTR attribuito all'"astratta e "impersonalizzata"" percentuale di ricarico del 93%, tratta dal "generico studio di settore di appartenenza" TMO5U e "non corroborat(a) da altri elementi significativi e convergenti", valore di presunzione grave, precisa e concordante della percentuale di ricarico effettivamente applicata dalla contribuente, sovvertendo così anche il principio dell'onere della prova a carico dell'amministrazoine finanziaria.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), "motivazione omessa, insufficiente e contraddittoria su un fatto controverso e decisivo per il giudizio", in quanto la CTR: a) "senza (...) ravvisarne o dichiararne la eventuale fittizietà (...), afferma dogmaticamente, che (la) perdita (di esercizio) "ha realizzato l'antieconomicità dell'attività e la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo, senza dover l'ufficio ricercare ulteriori elementi di prova""; b) "ascrive il massimo valore probatorio ad un'inesistente ed illegittima attività probatoria dell'Ufficio" e, "(c)onseguentemente, (...) ha violato il principio dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c."; c) con riguardo all'applicazione della percentuale di ricarico del 93%, "ha omesso di motivare quanto meno con sufficienza e logicità le ragioni della

sua applicazione da parte dell'A.F. e della sua "recezione" in sentenza", "non ha fornito risposta adeguata (...) circa il mancato riferimento al c.d. cluster specifico (gruppo omogeneo) dello studio di settore" - "omettendo di motivare sul rilievo che non era mai stato elaborato, nè applicato alla società (...), con le necessarie personalizzazioni, lo studio di settore specifico" - e, conseguentemente, non ha motivato in ordine a "quale cluster dovesse farsi riferimento per determinare la percentuale di ricarico legittimamente applicabile, in rettifica, alla dichiarazione del contribuente e "perchè"", ciò che, "in definitiva, (... costituisce il fatto controverso su cui la motivazione della sentenza gravata risulta omessa o insufficiente".

4. I due motivi - che, per la loro stretta connessione, nonchè per la modalità con la quale è stato formulato il secondo (in cui sono avanzate doglianze anche di violazione di norme di legge, segnatamente, nel suo secondo profilo), possono essere esaminati congiuntamente - non sono fondati.

4.1. Dalla lettura della sentenza impugnata, del ricorso, del controricorso e degli atti di intervento, risulta che l'avviso di accertamento nei confronti di Bxxxx di I.E. Eredi s.a.s. fu emesso dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), sulla considerazione, oltre che, secondariamente, dell'esiguità dei redditi dei cinque soci in relazione alle loro rispettive indicate necessità economiche, primariamente, dell'apparente antieconomicità - e, quindi, anomalia - della gestione dell'impresa societaria, evidenziata dalle circostanze: della dichiarazione di una percentuale di ricarico del 33%, a fronte di quella media del settore del 93% (superiore, quindi, alla prima del 181,81%); della sproporzione tra i costi e i ricavi dichiarati (nel senso, ovviamente, dell'esiguità dei secondi rispetto ai primi); della dichiarazione, per più anni (2003, 2004 e 2005), di perdite di esercizio.

Tali considerazioni indussero a ravvisare l'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche dell'attività svolta dalla società contribuente, sicchè l'amministrazione finanziaria, al fine di determinare questi ultimi - e, di poi, il reddito d'impresa - fece applicazione della percentuale di ricarico (del 93%) risultante, per l'attività di commercio al dettaglio di confezioni per adulti, dallo studio di settore TMO5U.

4.2. Tanto premesso, costituisce un orientamento consolidato di questa Corte quello che, a fronte di una gestione dell'impresa che appaia in chiaro contrasto con i canoni dell'economia di mercato, spetta all'imprenditore spiegare, in modo specifico, tale condotta apparentemente antieconomica - cioè dimostrare che essa ha, in realtà, delle valide ragioni economiche che la giustificano - e che, in mancanza di una tale dimostrazione, è legittimo l'accertamento analitico-induttivo, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), con il quale l'amministrazione finanziaria, pur in presenza di scritture contabili formalmente regolari, desuma, su base presuntiva, che la suddetta antieconomicità del comportamento del contribuente è dovuta all'occultamento di ricavi, che egli ha omesso di dichiarare (ex plurimis, Cass., 06/12/2011, n. 26167, 02/07/2014, n. 15038, 30/10/2018, n. 27552, 14/10/2020, n. 22185).

In particolare, le circostanze che un'impresa commerciale dichiari una percentuale di ricarico anormale, dei costi sproporzionati rispetto ai ricavi o delle perdite per più anni consecutivi sono state ritenute fornire la rappresentazione di una gestione imprenditoriale anomala, che, in assenza di spiegazioni del contribuente - sul quale si sposta, quindi, l'onere della prova (Cass., n.

26167 del 2011) - legittima la rettifica della dichiarazione ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) (cui corrisponde, per l'IVA, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54) (nel senso della desumibilità dell'antieconomicità del comportamento del contribuente dall'anormalità della percentuale di ricarico, Cass., n. 27552 del 2018; dall'ampia divaricazione tra costi e ricavi e dalla persistenza pluriennale di perdite, Cass., 15/10/2007, n. 21536, n. 26167 del 2011, n. 22185 del 2020).

Da ciò discende l'infondarezza del primo e del secondo profilo del secondo motivo (riassunti sopra, rispettivamente, sub a e sub b), atteso che: a) il riscontro, nella specie, di tutte insieme le sopra indicate circostanze, rappresentanti una condotta antieconomica della società contribuente, legittimava la rettifica, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), della sua dichiarazione, in particolare, con riguardo ai ricavi dichiarati; b) in presenza di una siffatta condotta antieconomica, l'onere della prova si invertiva, venendo a gravare sull'imprenditore/contribuente; c) la rettifica dei ricavi dichiarati ben poteva fondarsi sulla ricostruzione della percentuale di ricarico effettivamente applicata al costo delle merci acquistate (e contabilizzate), atteso che il confronto tra tale percentuale e quella dichiarata consentiva di inferire fondatamente che le cessioni delle stesse merci non fossero state regolarmente registrate. Il che è quanto, nella sostanza, ha reputato la CTR.

4.3. Non sono fondate neppure le censure avanzate dalla ricorrente, in particolare, con il primo motivo e con il terzo profilo del secondo motivo (riassunto sopra sub c), con riguardo al criterio con il quale l'amministrazione finanziaria - il cui operato è stato, anche sotto questo aspetto, condiviso dalla CTR - ha determinato la percentuale di ricarico effettivamente applicabile.

La rettifica dei ricavi dichiarati dalla società contribuente trovava il proprio fondamento - come si è visto - non nell'applicazione degli studi di settore bensì nell'antieconomicità della condotta della stessa società (oltre che, secondariamente, nell'esiguità dei redditi dei cinque soci in relazione alle loro rispettive necessità economiche).

In tali ipotesi, si deve ritenere legittimo, in assenza di valide alternative, il ricorso - ai fini della determinazione, in via presuntiva, dei ricavi - alla percentuale di ricarico mediamente riscontrata nella specifica attività svolta dal contribuente (nella specie, quella di commercio al dettaglio di confezioni per adulti), tratta dal pertinente studio di settore (nella specie, TMO5U), gravando sul contribuente l'onere di dimostrare l'inidoneità di tale percentuale. Onere che Bxxxx di I.E. Eredi s.a.s. non risulta avere assolto, neppure con riguardo, in particolare, all'indicazione del gruppo omogeneo (cluster) cui riteneva di appartenere, della correlativa percentuale di ricarico e dei (minori) ricavi che sarebbero derivati dall'applicazione di questa.

5. Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato.

6. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza, ai sensi dell'art. 91 c.p.c., comma 1, e sono liquidate come indicato in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente e gli intervenienti al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 29 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 23 giugno 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza