Sentenza del 30/06/2021 n. 18372 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Risulta dalla sentenza impugnata che la società contribuente Txxx SRL e il contribuente T.V., socio detentore del 91% delle quote della medesima, hanno impugnato alcuni avvisi di accertamento relativi al periodo di imposta dell'esercizio 2007 (nonchè, per quanto risulta dalla sentenza, anche dell'esercizio 2008), notificati nel 2010, con i quali, a seguito di PVC, venivano ripresi a tassazione quali redditi di impresa non contabilizzati gli importi percepiti dal socio T. a titolo di restituzione di finanziamento soci infruttifero, riqualificati quali utili distribuiti al socio. L'ufficio accertava che il conto finanziamento soci infruttifero era stato incrementato, a seguito di versamenti effettuati in contanti, di Euro 322.000,00 nei periodi di imposta 31 gennaio 2003 - 13 maggio 2004; accertava, inoltre, che il socio di riferimento T.V., il quale aveva dichiarato nei suddetti periodi di imposta redditi incompatibili con i finanziamenti erogati, non fosse titolare di conti correnti bancari. L'Ufficio ha, quindi, dedotto che le disponibilità economiche apportate in società in conto finanziamento soci infruttifero non provenissero dal patrimonio del socio e ne ha tratto la presunzione che l'accensione dei finanziamenti dissimulasse ricavi dell'attività di impresa non contabilizzati, prelevati - all'atto della restituzione al socio - non a titolo di restituzione dei suddetti finanziamenti, bensì quali utili, con conseguente recupero di IRES e IRPEF. I contribuenti hanno dedotto, per quanto qui rileva, la decadenza dall'azione di accertamento, attenendo l'erogazione dei finanziamenti agli esercizi 2003 - 2004.

La CTP di Sondrio ha rigettato i ricorsi riuniti e la CTR della Lombardia, con sentenza del 13 marzo 2014, ha rigettato l'appello dei contribuenti. Ha osservato la CTR che le attribuzioni patrimoniali a favore del socio, formalmente erogate a titolo di restituzione di pregressi finanziamenti, conseguivano a ricavi non contabilizzati, stante la pregnanza di un quadro indiziario che si basava anche sull'assenza di annotazioni contabili sul libro giornale e sull'assenza di riscontri bancari. La CTR ha evidenziato che il finanziamento per cassa o, comunque, con mezzi di pagamento non tracciabili, costituisca pratica comune volta a nascondere il fenomeno della cassa negativa e dei ricavi non contabilizzati. Ha, quindi, ritenuto la CTR che gli importi prelevati dal socio T. costituiscano utili distribuiti, che concorrono alla formazione del reddito imponibile limitatamente al 40% del loro ammontare.

Hanno proposto ricorso per cassazione i contribuenti, affidato a cinque motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

Fissato all'udienza pubblica del 29 aprile 2021, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, come inserito

dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, senza l'intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.1 - Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 (TUIR), nonchè del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 per avere la CTR tenuto conto dell'azione accertativa in relazione a periodi di imposta per i quali era maturata la decadenza dall'azione di accertamento ("prescrizione"). Osserva parte ricorrente di avere dedotto, sin dal sull'incremento di disponibilità finanziarie contabilizzate nel conto soci c/finanzia menti, iscritte al passivo dello stato patrimoniale negli esercizi 2003/2004 - traeva origine dalla contestazione della mancata giustificazione della provenienza degli originari apporti a incremento del suddetto conto finanziamento soci, contestazione che, pertanto, riguardava periodi di imposta per i quali l'amministrazione era decaduta dall'azione di accertamento. Deduce, inoltre, parte ricorrente di avere riproposto in appello la doglianza relativa al fatto che le riprese imputate a ricavi non contabilizzati non fossero di competenza dell'esercizio oggetto di accertamento, bensì dell'esercizio in cui si era formata la provvista a incremento del conto finanziamento soci infruttifero, con conseguente violazione del principio di competenza di cui all'art. 109 TUIR. Si evidenzia, in particolare, che gli esercizi oggetto di accertamento non sarebbero quelli in cui sarebbe stato accertato il prelievo a decremento dal suddetto conto finanziamenti, bensì quelli in cui si sarebbe incrementato il suddetto conto finanziamento/soci con formazione della relativa provvista.

1.2 - Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti e omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, per avere la sentenza impugnata fatto applicazione del principio della cassa negativa. Deduce parte ricorrente che la società contribuente non ha mai avuto cassa negativa, deducendo che sia i finanzia menti sia i prelevamenti sono stati effettuati "per banca". Valorizza, sotto questo profilo, la circostanza che i finanziamenti sarebbero, comunque, stati eseguiti con accrediti sul conto corrente della società. Evidenzia, inoltre, come in atti vi sia il libro mastro contabile di cassa, sia le contabili bancarie che attesterebbero che i finanziamenti sarebbero intervenuti per banca e non per cassa.

1.3 - Con il terzo motivo si deduce "violazione e falsa applicazione di legge con riferimento all'art. 2697 c.c.", per essere la CTR incorsa nell'inversione dell'onere della prova. Evidenzia il ricorrente come l'Ufficio non avrebbe dimostrato i fatti su cui si basa l'accertamento e come sarebbe stata data prova in giudizio dell'insussistenza degli elementi probatori addotti dall'Ufficio.

1.4 - Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 nella parte in cui la CTR ha ritenuto inammissibile quale motivo nuovo, quello secondo cui non vi sarebbero elementi idonei a ricondurre i prelievi effettuati a quelli relativi al periodo 2003 - 2004, anzichè al periodo precedente (2002 e precedenti), in relazione ai quali il contribuente aveva aderito al condono tombale. Evidenzia come nella specie il motivo di appello costituirebbe mera argomentazione rilevabile anche di ufficio.

1.5 - Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. e della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, nella parte in cui la sentenza impugnata non si sarebbe pronunciata sulla questione della rideterminazione di ricavi quale differenza tra le rimanenze finali di magazzino registrate al 31 maggio 2008 (chiusura dell'esercizio 2008) e quelle fisicamente rinvenute in sede di verifica due anni dopo. Evidenziano i ricorrenti di avere dedotto, anche in appello, la questione secondo cui non sarebbe stato accertato che tali rimanenze fossero sussistenti alla fine dell'esercizio oggetto di accertamento.

2 - Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del primo motivo. Nel caso di specie il ricorrente non muove da una rilettura della ricostruzione operata in fatto dal giudice del merito bensì, come rileva lo stesso controricorrente, dall'applicazione del principio di competenza ai componenti positivi di reddito, che concorrono alla formazione del reddito nel periodo in cui si verificano i presupposti in cui i fatti si ricollegano, indipendentemente (secondo l'assunto del ricorrente) dalla manifestazione reddituale (incasso o pagamento).

3 - Il primo e il terzo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati.

3.1 - L'avviso di accertamento impugnato - per come risulta dalla sentenza impugnata - ha preso le mosse dalla natura anomala dei finanziamenti erogati dai soci alla società, traendo la presunzione del fatto (ignoto) che le somme formalmente contabilizzate come provvista a incremento del conto finanziamenti soci costituissero proventi derivanti da corrispettivi non dichiarati da una serie di fatti indiziari noti (carenza di redditi dichiarati dalla compagine sociale tale da giustificare finanziaria mente gli apporti al conto finanziamenti soci infruttiferi, assenza di conti correnti del socio erogante, erogazione dei finanziamenti per contanti, assenza di annotazione contabile nel libro giornale), non oggetto di specifica censura.

3.2 - L'accertamento impugnato, per quanto tragga origine dall'anomala creazione della provvista con cui era stato incrementato il conto finanziamento soci infruttifero, ha ad oggetto i prelievi operati dal socio ricorrente dal suddetto conto finanziamento soci "nell'esercizio 2007/2008" a riduzione del debito della società nei suoi confronti. Oggetto dell'accertamento non è stato, pertanto, l'incremento del conto finanziamento soci (come anche la creazione della relativa provvista), bensì gli importi prelevati dal socio a riduzione dal suddetto conto, formalmente contabilizzati a decremento dello stesso nei suddetti periodi di imposta. Il che dimostra l'infondatezza della deduzione della violazione del disposto dell'art. 109, comma 1, TUIR, in relazione ai redditi oggetto di accertamento, secondo cui "i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza", avendo ad oggetto l'accertamento redditi conseguiti dal socio nel periodo di imposta oggetto di accertamento. Oggetto dell'accertamento è la (fittizia) restituzione al socio dell'inesistente finanziamento di quest'ultimo alla società, riqualificata come distribuzione di utili, il cui accertamento è compatibile con il dato normativo (art. 47, comma 1, TUIR pro tempore), secondo cui costituiscono dividendi ai fini fiscali gli utili da partecipazione "distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione". L'ampia formulazione semantica induce a una interpretazione estensiva, a comprova della diversità del dividendo civilistico (legato alla circostanza formale del prelievo dagli utili risultanti da bilancio e oggetto di Delib. assembleare)

rispetto a quello fiscale, rispetto al quale risulta indifferente lo strumento giuridico-formale in base al quale il socio ha conseguito l'utile. Potendo gli utili essere distribuiti "in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione" (osservandosi come nel caso di specie non sia in discussione la limitazione dell'imposizione al 40% di cui all'art. 47, comma 1, TUIR cit.), ben possono gli stessi conseguire all'accertamento della sussistenza di una posta passiva fittizia (come nel caso della estinzione del debito da restituzione in conto finanziamento soci infruttifero), accertandosi la correlazione tra la (formale) restituzione del finanziamento al socio e la (sostanziale) distribuzione di dividendi ai soci.

3.3 - I ricorrenti pongono, tuttavia, l'accento sulla circostanza secondo cui i ricavi accertati conseguirebbero alla riqualificazione della fonte della provvista contabilizzata come incremento del conto finanziamento soci infruttifero in termini di ricavi extracontabili. L'estraneità della fonte della provvista al patrimonio personale dei soci, formalmente contabilizzata a titolo di incremento del conto finanziamento soci, ma sostanzialmente proveniente dall'attività imprenditoriale extracontabile della società ricorrente, sarebbe oggetto anch'essa dell'accertamento degli utili distribuiti, contabilizzati come restituzione del finanziamento. L'accertamento sarebbe, pertanto, esteso non solo al momento "a valle" della restituzione del finanziamento, riqualificato come utile in elusione di imposta ma anche al fatto genetico "a monte" della creazione della provvista (esistenza di ricavi extracontabili mascherati da incremento del conto finanziamento soci), in relazione a periodi di imposta (2003 - 2004) per i quali l'accertamento sarebbe stato precluso all'atto della notificazione dell'atto impositivo, con conseguente preclusione anche dell'accertamento "a valle" della percezione di utili, come anche osserva il Pubblico Ministero.

3.4 - L'assunto non appare condivisibile, alla luce di quanto questa Corte ha recentemente statuito a Sezioni Unite, ove ha affermato che la decadenza dalla potestà di accertamento va riguardata, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43 ove abbia ad oggetto componenti reddituali pluriennali, in relazione al termine per rettificare la dichiarazione nella quale il singolo fatto economico incriminato è indicato, e non già in relazione al termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale il fatto generatore sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio (Cass., Sez. U., 25 marzo 2021, n. 8500).

In detto precedente le Sezioni Unite hanno espressamente affrontato la questione della decadenza dall'accertamento in tema di "elementi economici e patrimoniali che, per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta, sono tuttavia dalla legge fiscale ammessi a produrre effetti sulla formazione della base imponibile di annualità successive, eventualmente anche molto lontane da quella di origine". Hanno, quindi, ritenuto che possa giungersi a una "soluzione unitaria" della questione, secondo la quale l'Erario non ha l'obbligo di contestare l'elemento economico o patrimoniale pluriennale sin dal suo momento genetico, potendo limitarsi all'accertamento del solo periodo di imposta in cui il fattore a fecondità ripetuta giunga ad avere manifestazione reddituale, osservando in proposito che tale conclusione è conforme al postulato della autonomia di ciascun periodo di imposta, secondo cui "il risultato di ciascun periodo costituisce l'oggetto di un'obbligazione tributaria autonoma" (Cass., n. 8500/2021, cit.). Questa Corte è, quindi, giunta all'affermazione del principio secondo cui, in caso di contestazione di una componente di reddito

a efficacia pluriennale per ragioni che investano il fatto generatore della stessa, "la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43 in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio".

3.5 - Pur essendo tale precedente incentrato sull'accertamento di componenti reddituali pluriennali (laddove nel caso di specie si tratta di disconoscimento di poste passive fittiziamente iscritte al passivo dello stato patrimoniale, come accertato dalla sentenza impugnata), appare opportuno sottolineare che il menzionato precedente di questa Corte trae spunto anche da una recente pronuncia di questa Sezione, alla quale si intende dare continuità, che ha affermato - in tema di disconoscimento di posta passiva costituita da finanziamento soci riportata in più esercizi, come nel caso di specie - che è onere del contribuente dimostrare l'esistenza e l'ammontare della stessa, oltre che l'inerenza all'attività di impresa esercitata ai fini della deduzione, senza che rilevi l'eventuale inerzia dell'Ufficio relativamente alla dichiarazione resa per i periodi di imposta precedenti (Cass., Sez. V, 15 luglio 2020, n. 14999). Detto precedente ha, in particolare, affermato che, non "rileva la circostanza (...) relativa alla presenza della posta passiva nei bilanci redatti negli esercizi precedenti (...), avuto riguardo sia all'autonomia dei periodi di imposta a fini dell'esercizio del potere impositivo, tale per cui l'inerzia dell'Amministrazione finanziaria relativamente alla dichiarazione resa per il periodo di imposta non vincola la stessa con riferimento all'accertamento dei periodi di imposta successivi e il relativo termine decadenziale va valutato con riferimento al periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione rettificata".

3.6 - Detto principio ha una ricaduta decisiva nel caso di specie. Come si è visto, l'Amministrazione finanziaria si è limitata a disconoscere, in relazione al periodo di imposta in cui si è manifestata la restituzione del finanziamento, l'esistenza del debito da restituzione della società nei confronti del socio finanziatore, con accertamento in fatto passato in giudicato. Il disconoscimento della passività (debito nei confronti del socio), riportata nei bilanci 2007/2008, riguarda una posta passiva riportata anche negli esercizi precedenti, sino al primo esercizio in relazione al quale è stata accertata la fittizietà dell'accensione del finanziamento. Trattandosi di posta fittizia riportata anno per anno in ciascun periodo di imposta, l'Ufficio si è limitato ad accertare l'insussistenza del debito da restituzione, benchè abbia esteso l'accertamento sino all'accensione della posta patrimoniale passiva. La riproposizione della posta fittizia da parte della società contribuente in anni successivi a quelli in cui la provvista è stata artificiosamente creata, non impone all'Amministrazione finanziaria di accertare la creazione della provvista sin dal primo esercizio in cui la stessa è stata creata, potendosi l'Ufficio limitare all'accertamento del periodo di imposta in cui è avvenuto il prelievo dal conto finanziamento soci infruttifero. Nel qual caso, l'accertamento del momento genetico di come la provvista si sia generata nel primo periodo di imposta (che ha come fonte l'omessa contabilizzazione di ricavi della società), degrada a mero presupposto dell'accertamento della insussistenza della posta passiva, come riportata in bilancio nei vari esercizi sino al prelievo.

3.7 - Tale principio non contrasta con le regole di distribuzione dell'onere della prova, come deduce parte ricorrente nel terzo motivo, posto che il contribuente ben potrebbe, a fronte dell'accertamento dell'insussistenza della creazione della provvista in un determinato periodo di imposta, provare la corretta accensione del debito, in quell'esercizio come anche in altro diverso esercizio, dando conto (in quest'ultimo caso) delle regole di imputazione del pagamento (art. 1193 c.c.).

3.8 - Deve, pertanto, affermarsi il principio secondo cui, in caso di restituzione di finanziamenti soci per i quali l'amministrazione finanziaria ritenga, sulla base di un coacervo indiziario, che gli stessi costituiscano una posta fittizia dello stato patrimoniale, riportata di anno in anno nei bilanci, così mascherando - all'atto della restituzione del finanziamento - la distribuzione di utili derivanti da ricavi extracontabili, l'amministrazione finanziaria non è tenuta a rettificare anche la dichiarazione relativa al momento genetico in cui è stata contabilizzata la posta passiva relativa alla accensione del finanziamento, acquisendo la restituzione del fittizio finanziamento rilevanza reddituale al momento della distribuzione ai soci.

La sentenza impugnata ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

4 - Il secondo motivo è inammissibile, trovando ostacolo nel combinato disposto dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e art. 348-ter c.p.c., comma 5, posto che, trattandosi di "doppia conforme" (applicabile in forza della proposizione dell'appello in epoca successiva all'11 settembre 2012), non sono state indicate le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (Cass., Sez. I, 22 dicembre 2016, n. 26774). Tale circostanza appare assorbente anche rispetto all'ulteriore argomentazione, secondo cui l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 vigente introduce nell'ordinamento un vizio specifico relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, nel cui paradigma non è inquadrabile - come invece ritiene parte ricorrente - la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass., Sez. IL 14 giugno 2017, n. 14802; Cass., Sez. I, 18 ottobre 2018, n. 26305; Cass., Sez. VI, 6 settembre 2019, n. 22397).

5 - Il quarto motivo è infondato. L'argomento secondo cui la provvista dalla quale traggono origine i finanziamenti oggetto di restituzione nell'esercizio oggetto di accertamento non sarebbe più accertabile come omessa contabilizzazione di ricavi in quanto formatasi in un esercizio oggetto di condono costituisce motivo nuovo, in quanto - secondo la costante giurisprudenza di questa Corte - introduce nel processo un fatto giuridico nuovo, avente funzione modificativo-estintiva della pretesa impositiva, conseguente alla preclusione dell'accertamento tributario non solo in quanto attinente a un periodo per il quale l'accertamento sarebbe precluso D.P.R. n. 546 del 1973, ex art. 43 (2003 - 2004), ma in quanto si sarebbe formato in periodi ancora precedenti, in relazione ai quali i contribuenti avrebbero aderito al condono tombale (Cass., Sez. V, 29 ottobre 2020, n. 23862; Cass., Sez. VI, 20 settembre 2017, n. 21889; Cass., Sez. VI, 7 giugno 2013, n. 14486; Cass., Sez. V, 25 maggio 2012, n. 8316; Cass., Sez. V, 11 febbraio 2011, n. 3338; Cass., Sez. V, 13 ottobre 2006, n. 22010). Tale circostanza introduce un ampliamento del tema della decisione, in quanto presuppone l'accertamento di elementi materiali (in fatto) della fattispecie (la costituzione della provvista in periodi di imposta oggetto di condono ancora precedenti gli esercizi 2003 - 2004) idonei ad avere autonomamente

efficacia impeditiva o estintiva della pretesa fiscale che ove introdotti per la prima volta in appello, incorrono nel divieto dei nova in appello a termini del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 (Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27562; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2020, n. 5493). La sentenza impugnata ha, pertanto, fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

6 - Il quinto motivo è infondato. La sentenza dà atto in premessa della deduzione in appello del contribuente secondo cui "quanto ad Euro 6.384,00 che l'Ufficio considera quale importo di maggiori ricavi conseguenti alla vendita di merce non rinvenuta in magazzino, la società ne contesta il recupero a tassazione sostenendo la presenza delle merci alla chiusura dell'esercizio"; rileva, poi, che "l'Ufficio ritiene che gli importi pari a Euro 70.000,00 prelevati nell'esercizio 2007/2008 (...) siano da considerarsi utili distribuiti" e, success amente, accerta che il reddito è stato rideterminato "sommando algebricamente alla perdita di Euro 1.686,00 gli utili distribuiti per Euro 70.000,00 unitamente ai ricavi per rimanenze di magazzino non rivenute pari ad Euro 6.384,00 ottenendo così un reddito imponibile accertato di Euro 74.698,00".

La sentenza impugnata si è, pertanto, pronunciata, con motivazione invero assai succinta, sul motivo di appello indicato nelle premesse dai ricorrenti, non violando il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato. Nè parte ricorrente ha dedotto il vizio di nullità della sentenza anche sotto il profilo dell'inesistenza o apparenza della motivazione, limitandosi alla mera "obliterazione" del menzionato punto di domanda.

7 - Il ricorso va, pertanto, rigettato nel suo complesso, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità in favore del controricorrente, che liquida in complessivi Euro 2.300,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17 per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Così deciso in Roma, il 29 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 30 giugno 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza