

Accertamento e riscossione - Accertamento - Irap - Ires - Iva - Presunzione di distribuzione di utili in una società a ristretta base sociale

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della CAMPANIA Sezione 11, riunita in udienza il 23/06/2023 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

VERRUSIO MARIO, Presidente e Relatore

CAPUNZO RAFFAELLO, Giudice

RICCIARDI ROBERTO, Giudice

in data 23/06/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3205/2022 depositato il 25/05/2022

proposto da

(...)

Difeso da

(...)

ed elettivamente domiciliato presso (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Napoli

elettivamente domiciliato presso dp.1napoli@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 11474/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale NAPOLI sez. 1 e pubblicata il 26/10/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) - 2019 IRES-ALTRO 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) - 2019 IVA-ALTRO 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) - 2019 IRAP 2014

- sull'appello n. 272/2023 depositato il 13/01/2023

proposto da

(...)

Difeso da

(...)

ed elettivamente domiciliato presso (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Caserta

elettivamente domiciliato presso dp.caserta@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 1570/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale CASERTA sez. 2 e pubblicata il 17/05/2022

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) - 2019 IRPEF-ALTRO 2014 a seguito di discussione in pubblica udienza

Dichiarazioni delle parti e richieste a verbale ammesse:

IL CONTRIBUENTE SI RIPORTA AI RICORSI E IN PARTICOLARE QUANTO ALLA POSIZIONE PARTICOLARE DEL SOCIO SOTTOLINEA CHE L'AVVISO DI ACCERTAMENTO DELLA SOCIETA' CONTIENE UN MACROSCOPICO ERRORE DI CALCOLO NELLA PARTE IN CUI DISCONOSCE COME OPERAZIONI OGGETTIVAMENTE INESISTENTI ACQUISTI E POI RIPORTA COME RICAVI GLI STESSI ACQUISTI PER L'ESATTO AMMONTARE. IL RAPPRESENTANTE DELL'UFFICIO DI CASERTA RITIENE CHE ESSENDOSI DEFINITO L'AVVISO DI ACCERTAMENTO PER MANCATA IMPUGNAZIONE DA PARTE DELLA SOCIETA' E ESSENDO INAMMISSIBILE L'IMPUGNAZIONE PROPOSTA DAL SOCIO, L'ACCERTAMENTO IN CAPO AL SOCIO PER LA DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI RISULTANO LEGITTIMI COME GIA RISULTA COMFERMATO DALLA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI CASERTA.IL RAPPRESENTANTE DELL'UFFICIO DI DP 1 NAPOLI SI RIPORTA ALLE PROPRIE CONTRODEDUZIONI E RICHIAMA GIURISPRUDENZA SPECIFICA SULLE ANNUALITA' PRECEDENTI.

Visto e letto l'atto di appello di Pellecchia Giuseppe in qualità di socio della società Calzaturificio (...) S.r.l., iscritto al n. 3205/2022 RGA, avverso la sentenza della CTP di Napoli n. 11474/2021 avente ad oggetto la impugnazione avverso avviso di accertamento per il periodo di imposta 2014 nei confronti della società Calzaturificio (...) Srl, fallita;
Visto e letto l'atto di costituzione nel detto giudizio di appello dell'appellata Agenzia delle Entrate (AdE)

Vista e letta la detta sentenza della CTP di Napoli appellata in epigrafe meglio indicata;
Visto e letto l'atto di appello di (...) iscritto al n. 272/2023 RGA, avverso la sentenza della CTP di Caserta n. 1570/02/2022 avente ad oggetto la impugnazione avverso avviso di accertamento personale per il periodo di imposta 2014, con il quale si contestava imponibile in dipendenza della presunzione di distribuzione utili accertati con il sopradetto avviso di accertamento verso la società (...) srl;

Visto e letto l'atto di costituzione nel detto giudizio di appello dell'appellata Agenzia delle Entrate (AdE);

Vista e letta la detta sentenza appellata della CTP di Caserta in epigrafe meglio indicata;
Visti tutti gli atti e documenti presenti ed acquisiti ai fascicoli;

Alla udienza del 23 giugno 2023 sono stati chiamati entrambi gli appelli e preliminarmente ne è stata disposta la riunione per potenziale nesso di pregiudizialità, e quindi trattati come da verbale di udienza;

premessso

-che la presente sentenza è redatta ai sensi del combinato disposto ex art. 1 co. 2 D.L.vo 546/1992 e 132 cpc nonché art. 36 co. 2 D.L.vo 546/1992;

ritenuto

di dover confermare la disposta riunione atteso il nesso di pregiudizialità almeno processuale esistente tra la prima controversia e la seconda;

rilevato

- che la sentenza della CTP di Napoli n. 11474/2021 ha dichiarato inammissibile la impugnazione diretta da parte del socio di società di capitali dell'accertamento verso la società;

- che la sentenza della CTP di Caserta n. 1570/02/2022 ha rigettato il ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento personale per attribuzione di redditi di partecipazione derivanti da quelli accertati verso la società, ritenendo preclusa ogni discussione sulla fondatezza dell'accertamento verso la società da parte del socio, e la legittimità della presunzione di distribuzione di utili nel caso di società, come nella specie, a ristretta base sociale;

- che il contribuente (...):

- con l'appello iscritto al n. 3205/2022 RGA lamenta che la sentenza della CTP di Napoli non ha considerato il rifiuto del curatore fallimentare ad impugnare l'avviso di accertamento verso la società e dunque la legittimazione del socio in proprio ad impugnare direttamente l'avviso e riproponeva le questioni;

- con l'appello iscritto al n. 272/2023 RGA lamenta che la CTP di Caserta abbia innanzitutto erroneamente ritenuto precluso ogni esame delle doglianze proposte avverso l'avviso di accertamento, tese a togliere la fondatezza del fatto (utili da distribuire) presupposto alla presunzione, ed errato sulla presunzione di distribuzione in assenza di prova sia di esistenza di utili che della distribuzione, riproponendo le censure di primo grado contrastanti l'accertamento verso la società;

-che l'AdE:

- nella costituzione nell'appello scritto al n. 3205/2022 RGA sottolinea la correttezza della decisione attesa l'autonomia oggettiva della società di capitali, che non può aprire

la legittimazione dei soci;

- nella costituzione nell'appello iscritto al n. 272/2023 RGA, resiste ribadendo la inammissibilità di censure verso l'avviso di accertamento nei confronti della società divenuto peraltro definitivo;

ritenuto

- che il primo appello, iscritto al n. 3205/52022 vada rigettato, mentre il secondo, iscritto al n. 272/2023 (ad oggetto la impugnazione dell'avviso personale) vada accolto; -che invero quanto al primo appello, certamente la autonomia soggettiva e patrimoniale del soggetto persona giuridica società di capitali, quale appunto il Calzaturificio (...) Srl, impedisce al socio, anche nel caso in cui il curatore, laddove la società sia fallita, o il legale rappresentante ove in bonis rifiuti la impugnazione in espreso, la impugnazione diretta del socio per difetto di legittimazione, per cui è corretta la decisione di primo grado di inammissibilità;

- che solo per scrupolo, si evidenzia che non può trovare nel caso applicazione il principio stabilito di recente da SS.UU. n. 11287/2023, perché questo ha come presupposto la ditta individuale o al massimo la società di persone;

- che invece il secondo appello è ammissibile anche nella parte in cui ripropone le questioni afferenti la fondatezza dell'avviso di accertamento avverso la società, domandando in sostanza un accertamento incidentale della sussistenza del fatto della esistenza utili generati, costitutivi della presunzione di distribuzione, fatto che viene appunto contestato;

- che va ricordato (oggi, purtroppo, perché la estrema competenza degli operatori giuridici ed economici non è in grado di rilevare la sistematicità e la valorialità dei sistemi; non ve ne sarebbe stato bisogno appena venti anni fa, trattandosi di ovvietà per qualsiasi cittadino) che fondamento dello Stato di diritto democratico è la possibilità di ricorrere al Giudice, il quale ha cognizione sempre, anche se in via incidentale, di tutti i fatti e le questioni, ad eccezione di quelli riservati alla competenza di altro Giudice;

- che, in particolare, per la giurisdizione tributaria la regola, ovvia ed implicita, è anche espressamente affermata -piuttosto per escludere alcune questioni (riservandole alla

Giurisdizione ordinaria) che per affermare la cognizione su quelle incidentali- dall'art. 2 co. 3 D.L.vo 546/1992 che recita: "3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.";

- che dunque nel caso al socio personalmente è contestata la distribuzione di utili della società per la sua ristretta base; la contestazione del socio odierno appellante riguarda la insussistenza degli utili da distribuire, cioè il fatto costitutivo della presunzione;

- che in particolare il socio contesta che l'avviso di accertamento verso la società assume irrazionalmente, rispetto alla ricostruzione presuntiva dei ricavi e dei costi, un risultato generativo di utili;

- che la difesa formale dell'AdE sulla definitività per mancata impugnazione della curatela dell'avviso dell'accertamento è -come già innanzi osservato- non utile, in quanto il socio chiede di accertare incidentalmente la inesistenza, proprio sul compendio istruttorio dedotto in avviso di accertamento, del (contestato alla società) risultato positivo generativo di utili per escluderne la presunta distribuzione (a lui contestata);

- che in via incidentale il Giudice è tenuto a conoscere e a pronunciarsi su tale doglianza in quanto necessaria per risolvere la impugnazione riguardo all'avviso del socio e, nel caso, la doglianza è fondata;

- che l'avviso di accertamento verso la società è di tipo induttivo puro, giustificato dalla fattispecie tipica della omessa presentazione delle dichiarazioni;

- che legittimamente l'AdE ha fatto ricorso, dunque, a presunzione semplicissime per ricostruire eventuali utili, individuando quali ricavi l'ammontare desunto dalla comunicazione (invece presentata) dei dati IVA in euro 7.309.303,00, a cui ha aggiunto euro 27.992,00, per ulteriori operazioni non dichiarate, per un ammontare complessivo di ricavi (operazioni attive) espressamente determinato in euro 7.337.065,00;

- che poi, sempre tenendo presente ed utilizzando i comunicati dati IVA, a fronte di costi (operazioni passive) comunicati in euro 8.980.714,00, ha ritenuto disconoscerne euro 1.011.801,00, perché riferiti ad operazioni oggettivamente inesistenti (tali espressamente contestate, cfr. pag. 5 di 27 avviso verso la società e fl. 3 di 20 avviso verso il socio), così presumendo costi per euro 7.968.913,00;

- che dunque l'AdE ha presuntivamente determinato i ricavi in euro 7.337.065,00 e i costi in euro 7.968.913,00;
- che aritmeticamente l'utile presuntivo è dato dalla differenza tra ricavi presunti e costi presunti, che nel caso tuttavia è negativo (-631.848,00: disutile o perdita); -che dunque è fondata la riproposta censura del contribuente riguardo alla assenza del fatto presupposto della esistenza di utile, perché proprio dai fatti dell'avviso della società (riportati per sintesi anche nell'avviso personale) risulta un risultato negativo di utile (perdita), venendo a mancare proprio l'utile distribuibile per la presunzione di attribuzione (si può distribuire l'utile esistente);
- che l'AdE osserva che tuttavia occorre guardare al risultato dell'avviso verso la società che contesta a questa un utile di euro 379.953,00, sottolineando che, versandosi in caso di accertamento induttivo puro, è possibile determinare l'utile con le presunzioni semplicissime;
- che tuttavia, se è vero in linea astratta che occorre guardare al risultato e considerare il regime di prova presuntiva semplicissima, nel caso il risultato di utile, come risulta in accertamento, viene determinato aggiungendo ai ricavi euro 1.011.801,00 a titolo espresso di "costi a fronte di operazioni inesistenti" (cfr. pag. 11 di 27 avviso verso la società), ossia l'importo delle operazioni di acquisto (passive) oggettivamente inesistenti già sottratte dai costi (cfr. pag. 9 di 27 e pag. 11 di 27 avviso verso la società);
- che tale aggiunta è contraddittoria in se posto che sono contestate operazioni di acquisto (id est passive, costi) oggettivamente inesistenti (quindi inidonee a generare ricavi anche solo nella stessa misura), tanto che l'AdE le ha detratte dai costi presuntivamente determinati;
- che in sostanza l'AdE per giungere al risultato ha, da un lato, sottratto ai costi, presuntivamente determinati, le operazioni oggettivamente inesistenti e, dall'altro, ha aggiunto quelle operazioni inesistenti ai ricavi presuntivamente determinati;
- che l'aggiunta ai ricavi, come detto, non è giustificata da alcun altro elemento diverso per consentire una induzione, sicché è arbitraria;
- che il risultato di utile in accertamento verso la società dunque si appalesa manifestamente illogico sulla base degli elementi di fatto individuati dalla stessa AdE;

- che la presunzione per quanto semplicissima è pur sempre un procedimento induttivo razionale e deve comunque rispondere alla razionalità (non necessariamente alla ragionevolezza: è bene, in una epoca di computazionali e super competenti, ribadire una distinzione ovvia a qualsiasi persona appena venti anni fa), sicché non può ammettersi in assoluto una presunzione irrazionale;
- che del resto tanto - proprio a chiarimento per i computazionali e i super competenti - è stato ribadito in via ricognitiva recentemente anche dal Legislatore con la introduzione, a mezzo della L. 130/2022, del co. [5 bis all'art. 7 D.L.vo 546/1992](#), laddove ha inteso ribadire che l'amministrazione deve provare la sua pretesa in giudizio in modo circostanziale e puntuale, cioè logico e coerente;
- che nel caso il risultato di utile rispetto ai presupposti assunti (recte, presunti) dei ricavi e dei costi è chiaramente irrazionale, presentandosi come arbitrario;
- che dunque non sussiste il presupposto, ossia il fatto costitutivo, della presunzione di ripartizione degli utili, in quanto di questi (gli utili) non vi è alcuna emergenza sulla base dei fatti dedotti dall'AdE;
- che quindi l'appello ad oggetto l'avviso verso la società va rigettato, mentre va accolto l'appello ad oggetto l'avviso di accertamento verso il socio, che va integralmente annullato perché infondato;
- che le questioni vagliate in espreso esauriscono il devolutum sottoposto alla Sezione, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti a norma dell'[art. 112 c.p.c.](#), in aderenza al principio sostanziale di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato (come chiarito dalla giurisprudenza costante, ex plurimis, per le affermazioni più risalenti, Cass. Civ., sez. II, 22 marzo 1995 n. 3260, Cass. Civ., sez. V, 16 maggio 2012 n. 7663);
- che argomenti diversi non espressamente esaminati sono stati dal Collegio ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonei a supportare una conclusione di tipo diverso;
- che le spese del doppio grado di giudizio vanno compensate in ragione della valutazione complessiva di reciproca soccombenza;

P.Q.M.

La Corte Tributaria di secondo grado della Campania sede di Napoli, sez. 11A, definitivamente pronunciando sugli appelli riuniti innanzi indicati, disattesa ogni diversa richiesta eccezione o istanza, così decide:

I. Rigetta l'appello iscritto al n. 3205/2022 RGA; accoglie l'appello n. 272/2023 RGA e, in riforma della sentenza appellata della CTP di Caserta n. 1570/02/2022, annulla l'avviso personale verso il socio appellante impugnato (n. TF7010603508-2019); ii. compensa integralmente le spese del doppio grado.

Così deciso in Napoli nella C.d.C. Del 23 giugno 2023.