

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sent. 14 gennaio 2003, n. 398

Svolgimento del processo

La controversia ha per oggetto l'impugnazione, da parte dei contribuenti interessati, di una serie di avvisi di accertamento emessi a carico della società S. R. T. s.a.s., e dei singoli soci per gli anni 1988 - 1989 dall'Ufficio delle Imposte Dirette di Riva del Garda.

L'Ufficio elevava il reddito della società, e quelli di partecipazione dei singoli soci; dopo aver rilevato che la società aveva affittato in blocco per l'intera stagione, almeno formalmente, gli appartamenti turistici di cui era proprietaria alla S. S. R. di Monaco, riteneva, infatti, che il contratto in questione non fosse conforme alla potenzialità economica del complesso, e perciò che i redditi risultanti non corrispondessero a quelli reali e procedeva agli accertamenti sulla base dei redditi che considerava reali, calcolati secondo parametri di redditività.

La società ed i singoli soci impugnavano gli avvisi di accertamento, assumendo che il contratto stipulato con la S. S. non era sindacabile dal punto di vista della convenienza economica.

I giudici di primo grado accoglievano l'impugnazione, mentre, in grado di appello, la Commissione Tributaria di secondo grado di Trento andava in contrario avviso, e, con sentenza in data 27 ottobre / 10 novembre 1997, accoglieva l'appello dell'Ufficio.

La S. R. T. s.a.s. in liquidazione, in persona del legale rappresentante E. R., nonché i soci, vale a dire lo stesso E. in proprio, la società D. s.r.l. e P. J., proponevano unitariamente ricorso per cassazione esponendo un solo motivo di impugnazione.

Resisteva L'Amministrazione finanziaria con controricorso.

La difesa dei ricorrenti ha fatto pervenire memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di impugnazione i ricorrenti lamentano la violazione dell'art. 39, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, degli artt. 53 e seguenti del D.P.R. n. 917 del 1986, anche in relazione agli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., nonché la motivazione omessa, insufficiente, contraddittoria su di un punto decisivo della controversia.

Il giudice avrebbe errato nel ritenere che sussistessero i presupposti per accertare maggiori ricavi con il metodo analitico induttivo.

La contabilità aziendale, invece, sarebbe stata pienamente attendibile.

La sentenza, inoltre, avrebbe violato le norme di legge in materia di prove.

L'unico elemento proposto a sostegno dell'esistenza di maggiori ricavi sarebbe stato costituito, infatti, dalla presunta antieconomicità del contratto stipulato con la società tedesca.

La S. aveva ritenuto di locare in blocco a quest'ultima, per l'intera stagione, tutti i dodici appartamenti turistici che possedeva per non correre rischi di impresa, e questo avrebbe giustificato il livello di corrispettivo previsto nel contratto, anche perché la società tedesca che aveva preso in locazione gli immobili doveva ricavare un qualche utile dall'operazione.

I ricorrenti ribadiscono - d'altra parte - l'opinione già espressa secondo cui non competeva all'organo accertatore la valutazione della convenienza economica di un contratto.

Del resto, in concreto non corrispondeva a verità che quel contratto non fosse conveniente.

La sentenza si sarebbe basata su calcoli puramente presuntivi e che non tenevano conto dei maggiori costi di gestione sostenuti dalla società tedesca nella gestione degli appartamenti.

Era infondata, inoltre, l'affermazione, che sarebbe stata contenuta nella sentenza sulla sostanziale simulazione del contratto tra la S. R. T. e la società tedesca.

Sarebbero state utilizzate illegittimamente, infine, presunzioni derivanti da fatti a loro volta presunti.

2. Il ricorso non è fondato, e va respinto.

Come risulta dalla motivazione della sentenza impugnata nel caso di specie in realtà sussistevano effettivamente validi elementi di fatto per disattendere la contabilità prodotta dalla società e per procedere ad un accertamento induttivo quale quello effettuato dall'Ufficio.

Il fatto stesso che un imprenditore commerciale, che deve agire secondo criteri di economicità per conseguire il massimo guadagno, ponga in essere invece operazioni antieconomiche può di per se stesso integrare, se non adeguatamente motivato da ragioni che invece lo rendano razionale e lo giustifichino in una prospettiva più ampia, quegli elementi indiziari che possono giustificare un accertamento tributario.

La S. R. T. è un operatore economico costituito in forma di società commerciale, e non un privato non imprenditore, o un insieme di privati non imprenditori, che si limiti a godere dei frutti di un bene immobile.

Ciò significa che, nella qualità di imprenditore commerciale, non solo è soggetta a tutti gli obblighi di carattere formale che gravano sugli imprenditori commerciali, e tra essi alla tenuta dei libri, ma, soprattutto, che svolge un'attività commerciale nel cui ambito agisce con fini di lucro.

In questa logica non si spiega (né viene spiegato affatto) il contrasto tra il reddito relativamente modesto ricavato dall'affitto in blocco dell'intero complesso degli appartamenti turistici alla S. S. R. di Monaco di Baviera ed il fatto che tutti gli oneri e tutte le spese rimanessero a carico della stessa S..

Come precisa la Commissione Tributaria di secondo grado a pag. 5 della propria motivazione, negli anni 1988 e 1989 la società avrebbe ricavato dalla propria attività un reddito annuo di 35 milioni circa che - nell'ambito stessa ricostruzione effettuata dalla Commissione Tributaria di secondo grado - appare irrisorio rispetto all'entità oggettiva, relativamente consistente, dei beni a disposizione.

La locazione in blocco da parte della società S. ad una società tedesca degli appartamenti estivi che costituivano l'oggetto esclusivo della propria attività imprenditoriale, risultava, in realtà, oggettivamente antieconomica, quanto meno ai livelli di prezzo esposti.

3. L'effettuazione di un'operazione che, come questa contrasta con i criteri di economicità non solo costituisce di per se stessa un elemento indiziaro estremamente grave e preciso, ma, esaminata nei suoi vari aspetti, comporta una serie di corollari che, considerati separatamente, costituiscono a loro volta ulteriori elementi indiziari - irragionevolezza della condotta della società contribuente, differenze rilevanti e prive di ogni giustificazione logica tra il ricavo allegato e quelli normalmente conseguiti all'epoca e in quella stessa località dagli operatori del medesimo settore, sproporzione altrettanto notevole, ed altrettanto ingiustificata, tra mezzi impiegati e redditi esposti, ecc.) - che valgono, nel loro complesso, ad integrare quegli elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti che consentivano all'Amministrazione di ritenere inattendibile la contabilità aziendale e a procedere, appunto, ad un accertamento induttivo.

4. Sicuramente la S. R. di Monaco di Baviera che aveva preso in locazione il complesso agiva a sua volta con fini di lucro e tratteneva per se una parte (forse anche consistente) dell'utile netto derivante dall'attività di locazione turistica considerata nel suo complesso, più esattamente della differenza tra l'insieme dei costi di gestione complessivamente considerati (includendovi, cioè, sia quelli sopportati dalla locatrice che quelli a carico della locataria) e l'utile lordo costituito dagli importi corrisposti dai consumatori finali, i turisti tedeschi che venivano a trascorrere le loro vacanze alla S. R. T..

Di conseguenza l'affitto in blocco di tutti gli appartamenti per l'intera stagione, se sollevava la S. da alcuni rischi (essenzialmente da quelli di mancata locazione e di insolvenza), le procurava però un reddito complessivo minore di quello che avrebbe potuto ottenere se avesse provveduto a locare lei stessa le singole unità immobiliari direttamente ai consumatori finali.

Ciò nonostante la minore entità di questo reddito deve rispondere anch'essa a criteri di logica economica, deve essere pur sempre proporzionata in qualche modo agli elementi strutturali di partenza, costituiti in questo caso dal numero e dalle caratteristiche degli appartamenti, dal numero dei letti complessivamente disponibili, dal pregio oggettivo della località in riva al lago, propri di

quegli stessi elementi che l'Ufficio ha tenuto in considerazione nel procedere all'accertamento induttivo.

Come si è già sottolineato, la logica vuole che, se l'operatore turistico di Monaco agiva secondo fini di lucro, anche la società S. agisse a sua volta secondo fini di lucro, e perciò trattenesse per se una parte del guadagno ottenibile dall'operazione di locazione estiva considerata nel suo complesso, che desse in locazione le unità immobiliari a propria disposizione soltanto se ed in quanto potesse garantirsi un reddito in qualche modo remunerativo in relazione alle circostanze ed alla tipologia negoziale adottata.

Secondo quanto, del resto, ritenuto nella sentenza impugnata con accertamento di fatto di per se stesso adeguatamente motivato e perciò non suscettibile di riesame in questa sede di legittimità, nel caso di specie:

a) le parti, in realtà, non avevano stipulato un vero e proprio contratto di locazione dell'intero immobile in blocco "vuoto per pieno", in quanto il contenuto effettivo del negozio intercorso tra le parti era costituito, piuttosto, dalla locazione temporanea delle singole unità immobiliari;

b) anche astraendo da questa considerazione il prezzo ipoteticamente ricavato dalla S. secondo il contratto con l'agenzia di Monaco sarebbe del tutto incongruo, e sproporzionato per difetto rispetto all'entità dei beni locati, pur tenendo conto della tipologia negoziale asseritamente adottata, vale a dire appunto del contratto di locazione in blocco "vuoto per pieno".

Questi elementi e queste considerazioni valgono a dimostrare l'inattendibilità della contabilità della S., o, più esattamente, l'inattendibilità della voce relativa ai ricavi, che è, del resto l'unica contestata.

5. Le argomentazioni svolte dalla difesa dei ricorrenti sulla pretesa impossibilità, da parte dell'Amministrazione, di sindacare il contenuto dei contratti di diritto privato non si attagliano, in realtà, alla fattispecie concreta.

Nel caso di specie, per la verità, non vengono contestati né il tipo di contratto adottato, né la sua efficacia (e nemmeno singole clausole o altri componenti strutturali del negozio), elementi tutti che non rilevano ai fini tributari, ma soltanto l'entità del corrispettivo riportato in contabilità.

Nel caso in cui - come appunto nel caso di specie - quest'ultimo venga contestato dall'Amministrazione, è onere del privato contribuente dimostrare che il compenso percepito era effettivamente quello, né può essere sufficiente come prova la semplice indicazione dell'importo all'interno di un atto negoziale intercorso tra soggetti privati, e che come tale non può avere effetti, in particolare sotto questo profilo specifico, nei confronti di un terzo estraneo quale è appunto l'Amministrazione finanziaria.

Né va dimenticato che il contenuto di singole clausole negoziali (in particolare, per quanto qui interessa, di quelle relative al corrispettivo) può essere modificato da apposite dichiarazioni integrative, anch'esse di contenuto negoziale, intercorse tra gli stessi privati stipulanti e di cui l'Amministrazione non ha (né può avere) notizia.

6. L'esistenza di elementi indiziari gravi, precisi e concordanti nel senso dell'inattendibilità della contabilità aziendale, rende ammissibile l'accertamento analitico, previsto dal primo comma dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di accertamento delle imposte sui redditi; risulta applicabile, in particolare, l'ultima parte della lettera d) dello stesso primo comma, là dove si precisa che "l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti."

Sussistevano, perciò, tutti gli estremi richiesti dalla legge sia per disattendere la contabilità aziendale e per procedere con un accertamento analitico ai sensi del primo comma, lettera d), del già ricordato art. 39, sia per limitare l'accertamento stesso al solo punto dei ricavi lordi, determinandoli - come appunto ha fatto l'Ufficio - in base ai prezzi correnti all'epoca in quella località, agli appartamenti ed ai letti a disposizione, ecc.

Infatti, nel procedere all'accertamento l'Ufficio non è certo obbligato a rettificare tutti gli elementi della contabilità, a modificare tutte le poste contabili (e neppure la maggior parte di esse).

La correzione di tutti i dati di una contabilità aziendale comporta la facoltà, ma non l'obbligo, dell'Ufficio di avvalersi in tutta la loro ampiezza dei poteri che gli sono attribuiti; l'Ufficio stesso è

libero di farne un uso solamente parziale, e limitarsi alla rettifica di singole poste, anche di una soltanto, come è avvenuto nel caso di specie per la posta contabile relativa ai ricavi.

In realtà quello effettuato a carico della società S. è effettivamente un accertamento analitico ai sensi del già citato primo comma dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973.

7. La pronuncia impugnata, del resto, è compiutamente ed adeguatamente motivata, in particolare a pag. 5, anche sui punti della legittimità e della congruità dell'accertamento.

Le risultanze di merito della decisione, peraltro, costituiscono di per se stesse questioni di merito, non suscettibili in quanto tali di riesame in questa sede di legittimità.

8. Né è esatta la critica secondo cui la Commissione Tributaria di secondo grado di Trento avrebbe fatto uso di presunzioni di secondo grado, fondate a loro volta su altre presunzioni.

Il giudice del merito è partito, in realtà, da precisi dati di fatto, costituiti, in particolare, dall'entità dei beni - appartamenti e posti letto - a disposizione della S. R. per lo svolgimento della propria attività e da essa locati e dai prezzi medi correnti a quell'epoca nella località di Torbole e nei dintorni, per derivarne in via induttiva i redditi della società.

Come si vede si tratta proprio del medesimo criterio e dello stesso procedimento logico richiamati dai contribuenti nella propria memoria illustrativa (in particolare a pag. 23), ed in base ai quali - volta per volta, secondo le caratteristiche di ogni singolo settore produttivo - la giurisprudenza ha desunto, ad esempio, il reddito di un'impresa manifatturiera dall'entità del consumo di energia elettrica, o quello di un ristoratore dal numero dei tovaglioli utilizzati.

La Commissione Tributaria di secondo grado precisa a questo proposito di avere ricavato i prezzi medi correnti cui ha fatto riferimento dalle indicazioni della locale Azienda Provinciale del Turismo, e non da studi di settore dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò significa che - almeno nel caso di specie - i prezzi medi correnti non costituiscono a loro volta presunzioni, ma piuttosto dati di fatto concreti, ancorché riferiti non al singolo caso, ma alla normalità delle situazioni che rientrano in un determinato contesto (nel caso di specie, quello degli affitti turistici praticati negli anni 1988 - 1989 nella località di Torbole e nei dintorni), e, comunque, su base statistica, alla media di essi. Si tratta perciò di elementi di fatto che, come tali, sono stati utilizzati a fini argomentativi dalla Commissione Tributaria di secondo grado nell'ambito del processo logico adottato per accertare fatti non noti, come i ricavi lordi, partendo da dati e circostanze di fatto che invece erano certi, come appunto l'entità dei beni utilizzati nell'attività imprenditoriale.

9. In conclusione, dunque, il ricorso appare infondato e va respinto.

La sua reiezione comporta la condanna in solido dei ricorrenti a rifondere, in favore dell'Amministrazione finanziaria resistente, le spese del presente giudizio liquidate nelle misure indicate in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti in solido a rifondere in favore dell'Amministrazione finanziaria le spese del presente giudizio che liquida in complessivi Euro 2.100 (duemilacenti), di cui Euro 100 (cento) per spese vive, oltre a quelle prenotate a debito.