

non è la *previsione* del compenso (del resto superflua, perché trova applicazione, anche nella s.r.l. l'art. 2389 c.c., con possibilità, se del caso, di prevedere piuttosto nello statuto la gratuità dell'incarico di amministratore: Cass. 9.1.2019, n° 285), bensì la determinazione della *misura del compenso*, che, non essendo fissata una volta per tutte nello statuto, deve essere deliberata, e in modo esplicito, dall'assemblea. Ciò quale presupposto per la sua deducibilità quale costo nella determinazione del reddito dell'impresa, secondo la *condivisibile* interpretazione dei giudici di legittimità (v., in particolare, Cass. 4.9.2013, n° 20265). I ricorsi sono dunque, sul punto, infondati.

I rilievi IRES 5/2013 e IRES 4/2014 hanno ad oggetto la contestazione di varie deduzioni per "sopravvenienze passive e perdite su crediti" che devono essere singolarmente considerate.

Per quanto riguarda il 2013, si contestano complessivamente deduzioni per € 369.199. Di questi, € 243.617,37 si riferiscono allo stralcio del credito verso "D.S.E. S.r.l.", società fallita a dicembre 2012 (la data del fallimento non è specificamente contestata). Il rilievo si incentra sulla violazione del criterio di competenza ed è corretto, in quanto, ai sensi dell'art. 101, comma 5-bis, T.U. Imposte Dirette, la perdita andava imputata al periodo d'imposta corrispondente a quello in cui avrebbe dovuto essere riportata a bilancio in applicazione dei principi contabili. E non c'è dubbio che nella redazione del bilancio 2012 (che risale inevitabilmente alla primavera del 2013, quando era sicuramente nota la sentenza di fallimento, tanto più nel caso di specie, in cui Sergio D'Arcano

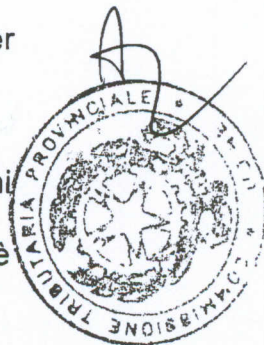


era amministratore anche della società fallita), si sarebbe dovuto tenere conto del fallimento della debitrice. Ulteriori € 28.617,37 non riguardano perdite su crediti, ma l'imputazione a questo esercizio del costo relativo a fatture emesse da tale "Studio Agosti" nell'anno 2011. La violazione del criterio di competenza è, in questo caso, evidente e macroscopica, mentre l'affermazione del contrario nel ricorso è del tutto priva di qualsiasi accenno di motivazione a sostegno (v. pag. 67). Lo stesso deve dirsi per la contestazione delle perdite su crediti per € 125.581,60, di cui nell'avviso di accertamento si legge che "la parte non è stata in grado di fornire alcuna documentazione attestante la perdita sui crediti in esame". Nel ricorso, la parte afferma, invece, laconicamente, che "il costo risulta perfettamente documentato e deducibile", senza dare alcuna ulteriore indicazioni su quali siano i documenti cui si riferisce.

Per quanto riguarda l'anno 2013, il ricorso avverso questo specifico rilievo è, pertanto, del tutto infondato.

Nell'anno 2014, la corrispondente contestazione ha un valore complessivo di € 690.707. Di questi, € 103.551,80 riguardano la perdita sul credito vantato nei confronti del cliente . Il rilievo è motivato mediante una ricostruzione dei rapporti e delle correlazioni tra la ricorrente e la debitrice, nonché tra le persone fisiche esponenti delle due realtà economiche (anche qu' fu, per un certo periodo, presidente dell'associazione "

). Si sarebbe potuto discutere della tenuta di tali argomentazioni rispetto alla negazione della deduzione della perdita sul credito, ma è



assorbente il rilievo che il ricorso, sul punto, è inammissibile, perché privo di una pertinente motivazione. Infatti, nel ricorso si presuppone, erroneamente, che l'avviso di accertamento sia basato sulla dichiarazione di fallimento della debitrice nell'anno 2012 (era questo, invece, il tema sollevato per il credito verso "S.r.l.", che riguarda l'anno 2013) e non contiene alcuna contestazione riferita alla vera motivazione dell'avviso di accertamento (v. pag. 66 del ricorso).

Pertinente e fondato è, invece, il ricorso laddove contesta il rilievo relativo allo stralcio del credito verso "S.r.l." (€ 396.000). Infatti, come rilevato dalla parte ricorrente, l'Agenzia delle Entrate non ha specificamente contestato né la sussistenza del presupposto per la perdita (insolvenza del debitore), né la violazione del criterio di competenza, ma ha formulato osservazioni sulle consuete promiscuità tra le parti del rapporto obbligatorio e su alcune incongruenze documentali, che non sembrano concludenti rispetto al tipo di rilievo mosso alla contribuente. Rimane, l'importo di € 195.155,05 relativo a perdite sui crediti vantati nei confronti di vari soggetti giuridici di cui l'Ufficio evidenzia che risultano ancora attivi, contestando, quindi, la sussistenza del presupposto per la deduzione (perdita risultante "da elementi certi e precisi": art. 101, comma 5, T.U.I.R.). Anche qui il ricorso è privo di concreta motivazione, se si esclude la valutazione, giuridicamente errata, secondo cui "Le perdite su crediti possono essere dedotte anche allorquando si tratti di soggetti [si intende, i debitori] in buone condizioni economiche". A tale valutazione segue un generico richiamo alla



necessità di considerare nel merito le circostanze che avrebbero impedito di incassare i crediti, richiamo che sarebbe in astratto condivisibile, ma che è rimasto privo di qualsiasi accenno di allegazione in concreto di siffatte circostanze.

Il ricorso avverso il rilievo IRES 4/2014 è quindi solo parzialmente fondato (per € 396.000), mentre resta confermata la legittimità dell'accertamento limitatamente al minore importo di € 294.707.

L'avviso di accertamento relativo all'anno 2014 contiene un ulteriore cospicuo rilievo (IRES 5/2014 e IRAP 3/2014) intitolato "indebita deduzione di costi imputati a fatture da ricevere", per complessivi € 1.285.578. Si tratta, in realtà, di sei distinte contestazioni. Alcune (la prima, la terza, la quarta e la quinta, relative ai fornitori

LLP" e
) attengono al criterio della competenza, rilevando l'ufficio, non solo che le fatture furono emesse alcuni anni dopo (unico aspetto sul quale si concentra la difesa della ricorrente), ma anche che i relativi contratti e l'esecuzione delle controprestazioni fatturate sarebbero successivi al 2014 (aspetto decisivo, sul quale nulla si legge nel ricorso, che si limita al richiamo – anche questo astrattamente ineccepibile, ma bisognoso di allegazioni concrete – al principio della deducibilità del costo nell'anno in cui esso viene sostenuto ed è quantificabile nel suo ammontare). La seconda e la sesta contestazione riguardano, invece, la non inerenza dei costi dedotti, in quanto riferibili a tangenti pagate per ottenere l'appalto dei lavori in Guinea Equatoriale

(fornitori _____ Ltd" e " _____ S.L."). Parte

ricorrente non contesta la regola giuridica della non deducibilità del costo illecito relativo al pagamento di tangenti (regola che deriva dal principio per cui un ordinamento non può considerare inerente all'esercizio di un'impresa la commissione di reati), ma nega che le promesse di pagamento a favore di _____ Ltd" e " _____

S.L." fossero state fatte a titolo di tangenti. Ma, in questo caso, le dichiarazioni rese da _____ durante le attività di indagine, e parzialmente riportate nell'avviso di accertamento, sono inequivocabili e non sono state travisate dall'Agenzia delle Entrate. Si tratta dei "compensi" pretesi dal funzionario governativo della Guinea Equatoriale presso il cui ufficio in Spagna fu stipulato il contratto d'appalto.

Pertanto, il ricorso, nella parte in cui è proposto contro il rilievo IRES 5/2014 e IRAP 3/2014, è totalmente infondato.

In definitiva, per quanto riguarda i due ricorsi principali presentati da " _____ S.r.l." l'esito del giudizio è il seguente: per l'anno 2013 vengono confermati costi e perdite non deducibili per complessivi € 559.539, a fini IRES, ed € 100.000 a fini IRAP; per l'anno 2014 vengono confermati costi e perdite non deducibili per complessivi € 1.682.375, a fini IRES, ed € 1.285.578 a fini IRAP; per il resto, in parziale accoglimento dei ricorsi, i rilievi vengono annullati, con tutti ciò che ne consegue ai fini del calcolo delle imposte, degli accessori e delle sanzioni dovuti dalla ricorrente.

Gli altri sei ricorsi riuniti possono essere esaminati congiuntamente,



in quanto si basano tutti sui due accertamenti principali nei confronti della società, cui viene abbinata la presunzione di immediata ripartizione in favore dei soci, e in misura proporzionale alle rispettive quote di partecipazione al capitale sociale, dei maggiori utili accertati in capo alla società.

✕ Si tratta di un ragionamento presuntivo spesso adoperato per la decisione di controversie analoghe e che, per un diffuso malinteso sul ruolo nomofilattico della Corte di Cassazione, viene considerato alla stregua di una presunzione di legge. Si afferma, infatti, che l'accertamento di un maggior reddito in capo a una società a ristretta base sociale fa presumere che quel reddito sia stato distribuito ai soci in proporzione alle loro partecipazioni sociali e che spetta a quel punto ai soci *l'onere di provare* che gli utili non dichiarati dalla società non sono stati distribuiti. Senonché, la disciplina dell'onere della prova compete solo alla legge e non al giudice, nemmeno di legittimità, cui compete soltanto la corretta applicazione al caso concreto della pertinente norma sulla distribuzione dell'onere della prova. Pertanto, non è corretto dire che, accertati determinati fatti, *a quel punto* l'onere della prova passa da una all'altra parte del processo. Si può soltanto affermare che, data la prova di determinati fatti, è corretto risalire presuntivamente da quei fatti noti a un altro fatto ignoto. Ma se prendendo in considerazione altri fatti noti discordanti dovesse residuare un dubbio sulla verità del fatto ignoto, quel dubbio dovrebbe restare a carico della parte che, per legge, è (e resta) l'unica gravata dall'onere della prova (è proprio questo il valore specifico

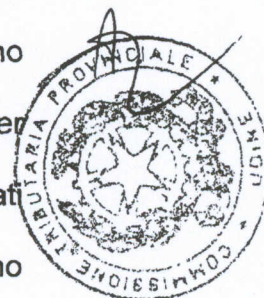
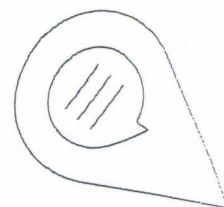


di una norma sull'onere della prova: stabilire come il giudice debba decidere la causa nel caso in cui il fatto rilevante *rimanga incerto* all'esito dell'istruttoria). E anche la Corte di Cassazione può essere chiamata soltanto a statuire se, in un determinato processo, il ragionamento presuntivo adottato dal giudice di merito è stato corretto e scevro da vizi logici di motivazione, non certo a stabilire una norma sulla distribuzione dell'onere della prova applicabile nei processi futuri come se fosse una norma di legge. In tal senso va letta la massima della Corte di Cassazione secondo cui, "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di provare che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, nonché di dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria." (Cass. 9.7.2018, n° 18042). La Corte Suprema si limita ad esprimere un giudizio sulla legittimità (*rectius*: correttezza logica) del ragionamento presuntivo del giudice di merito, anche se la cristallizzazione di quel giudizio in una massima lo rende simile a una norma e si spinge fino all'apparente (e non pertinente) attribuzione al contribuente di un onere della prova contraria, che non trova riscontro nella legge (prova di non avere avuto i redditi contestati nell'avviso di accertamento).

Fatta questa premessa, e per calare i principi esposti nel caso di specie, bisogna verificare se i fatti noti nel presente processo (e, tra



questi, gli accertamenti nei confronti della società, come confermati all'esito della decisione sui suoi due primi ricorsi), valutati nel loro insieme, giustificano la presunzione che ai tre soci di S.r.l." siano stati distribuiti, negli anni in contestazione, maggiori utili per importi corrispondenti ai minori costi deducibili fondatamente contestati alla società. A tal fine è necessario innanzitutto sondare se all'accertamento nei confronti della società corrisponda, sul piano logico, l'ipotesi che essa abbia avuto a disposizione una liquidità distribuibile corrispondente agli importi contestati. Questo primo livello di controllo della tenuta della presunzione semplice avrebbe avuto un immediato riscontro positivo nel caso in cui fossero stati confermati gli accertamenti principali laddove hanno ipotizzato la ricezione di fatture per considerevoli importi relative a prestazioni inesistenti. Anzi, a essere precisi, la prova della disponibilità di somme distribuibili ai soci sarebbe stata logica e coerente con riferimento alle fatture per prestazioni inesistenti non solo ricevute, ma anche *pagate* dalla società (in quanto alle somme uscite a titolo di pagamento, ma in realtà non pagate al creditore soltanto apparente, corrisponde, appunto, una liquidità sconosciuta al fisco di cui si può ipotizzare che abbiano profittato i soci). Ma una volta annullato quel rilievo, occorre riconoscere che quelli confermati con la presente sentenza sono rilievi meno significativi, o per nulla significativi, da questo punto di vista. Si pensi, per esempio, ai costi per i compensi agli amministratori, che sono stati disconosciuti, senza alcuna necessità di provare *in fatto* che non siano stati pagati, soltanto in base alla regola *di diritto* per cui essi non sono



deducibili ove non previamente determinati in una delibera assembleare dei soci. Si pensi, più ancora, al disconoscimento dei costi corrispondenti al pagamento di tangenti, di cui nemmeno si dubita che siano stati sostenuti, ma giustamente si rifiuta la tesi che possano essere considerati un costo inerente all'esercizio di una (legittima) impresa. Infine, discorso analogo si può svolgere per costi e perdite che sono stati contestati solo sotto il profilo della competenza cronologica rispetto a quel determinato periodo d'imposta o della mancanza di prova dei presupposti per la contabilizzazione della perdita su crediti (il che non vuol dire che sia stato provato il pagamento dei crediti portati a perdita, unica ipotesi alla quale si ricollegerebbe la disponibilità di maggiori risorse pecuniarie distribuibili ai soci). Rimarrebbero solo gli oneri finanziari disconosciuti per l'anno 2013 (€ 100.000), anch'essi peraltro caratterizzati, non dalla prova in concreto che non siano stati pagati, ma soltanto dalla mancanza di documenti che ne dimostrino il pagamento e, comunque, di importo eccessivamente modesto (in rapporto a tutte le altre voci contestate e al volume d'affari della società) per giustificare da soli la presunzione di una corrispondente ripartizione in favore dei soci e in proporzione alle rispettive quote di capitale.

In definitiva, i ricorsi proposti dai soci e quelli proposti dalla società avverso gli accertamenti per i mancati versamenti delle ritenute sono fondati e gli atti impugnati devono essere annullati, perché manca una adeguata prova presuntiva della distribuzione degli utili ipotizzata in quegli atti.



Tenuto conto che tutti i ricorrenti sono accomunati in un'unica difesa, nonché delle considerazioni svolte nel motivare l'accoglimento dei ricorsi sull'aspetto più controverso (lavori in Guinea Equatoriale), la reciproca parziale soccombenza giustifica l'integrale compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione:

- 1) in parziale accoglimento dei ricorsi riuniti iscritti ai numeri 324/2019 R.G.R. e 326/2019 R.G.R., che per il resto respinge, perché infondati, annulla gli avvisi di accertamento ivi impugnati limitatamente ai rilievi IRES 2/2013, IRES 3/2013, IRAP 2/2013, IRAP 3/2013, IRES 1/2014, IRES 2/2014, IRES 4/2014 (parzialmente, per il solo importo di € 396.000, fermo il resto) IRAP 1/2014 e IRAP 2/2014, nonché alle conseguenti determinazioni in punto imposte, accessori e sanzioni dovuti dalla ricorrente S.r.l.", con obbligo dell'Agenzia delle Entrate di ricalcolare gli importi residui dovuti;
- 2) in accoglimento dei ricorsi riuniti iscritti ai numeri 325/2019 R.G.R., 327/2019 R.G.R., 328/2019 R.G.R., 329/2019 R.G.R., 379/2019 R.G.R. e 380/2019 R.G.R., annulla integralmente gli avvisi di accertamento ivi impugnati;
- 3) dichiara interamente compensate le spese di lite.

Così deciso in Udine, li 8.11.2019.

Il Presidente est.

(Dott. Andrea Zuliani)

