Ordinanza del 30/03/2021 n. 8730 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Reddito conseguito dalla società a ristretta base partecipativa - Presunzione di distribuzione dell'utile nei confronti dei soci - Pregiudizialità nella valutazione.

Massima:

Data la pregiudizialità dell'accertamento del reddito conseguito dalla società a ristretta base partecipativa rispetto a quello nascente dalla successiva presunzione di distribuzione dell'utile nei confronti dei soci, il giudice tributario non può procedere all'imputazione del reddito al socio per presunzione, se non dopo aver accertato motivatamente le ragioni per le quali le difese del socio non sono idonee a contrastare l'operatività della presunzione medesima. Inoltre per poter procedere all'imputazione al socio del reddito presumibilmente ricavato dalla società, il giudice ha l'onere di accertare che il reddito societario è stato effettivamente prodotto.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

1. La Commissione tributaria regionale del Veneto, in parziale riforma della sentenza di primo grado, ha dichiarato applicabile l'imposta Irpef dovuta da D.C. nella misura del 40% dei ricavi a lui imputabili in conseguenza della sua partecipazione nel capitale sociale della T.T. s.r.I., respingendo per il resto le doglianze che il contribuente aveva formulato impugnando l'avviso di accertamento n. xxxxxxxx relativo all'anno di imposta 2005.

2. Il giudice di appello ha rilevato che: a) la cancellazione della società T.T. s.r.l. dal Registro delle imprese era successiva alla notifica dell'avviso di accertamento, e quindi irrilevante al fine di interrompere il nesso giuridico tra contribuenti e fisco; b) che gli utili accertati a carico della società, di natura extra-contabile, legittimamente potevano essere imputati al C. per trasparenza, essendo egli detentore del 99% delle quote della società nei cui confronti era stato accertato il reddito non dichiarato; c) che, ai sensi dell'art. 47, comma 1, del d.lgs. n. 917 del 1986, nella nozione di "utili distribuiti in qualsiasi forma", andava compreso anche l'utile extrabilancio, sicché la sentenza di primo grado andava riformata e l'imposizione limitata al solo

40% del ricavato; d) che le sanzioni erano state legittimamente applicate al C., quale socio di società a ristretta base partecipativa, con motivazione congrua siccome contenuta nel minimo di legge, laddove la colpevolezza del contribuente poteva essere dedotta dal possesso pressoché integrale delle quote sociali.

3. Per la cassazione della citata sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso affidato a un motivo; anche D.C. ha proposto ricorso per cassazione avverso la medesima sentenza affidato a quattro motivi, cui l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Considerato che

1. In via preliminare va disposta la riunione dei due ricorsi, poiché proposti dalle stesse parti avverso la medesima sentenza. Il ricorso successivo del C. va qualificato come ricorso incidentale rispetto a quello precedente dell'Agenzia delle Entrate, da qualificare come principale.

2. Il ricorso principale lamenta «Violazione e falsa applicazione art. 44, 45, 47 DPR 917/86 in relazione all'art. 360 n. 3 CPC» deducendo l'erroneità della sentenza impugnata laddove ha ritenuto che la limitazione al 40% dell'importo dei redditi accertati a carico della società e distribuiti ai soci si applichi anche agli utili fuori bilancio.

3. Il ricorso incidentale del C. lamenta:

a. Primo motivo: «In relazione all'art. 360, numero 4), c.p.c., nonché violazione o falsa applicazione degli artt. 2495 cod. civ. e dell'art. 300 e 306 e ss. cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.» deducendo l'abnormità e comunque l'erroneità della sentenza impugnata per non aver interrotto il processo, dal momento che, stante l'avvenuta riunione dei giudizi aventi a oggetto gli avvisi di accertamento impugnati dalla società e dal socio, si era verificata un'ipotesi successoria di quest'ultimo, con conseguente necessità di consentire la riassunzione del processo da parte dei successori della società estinta.

b. Secondo motivo: «Violazione o falsa applicazione degli artt. 38, 39 e 41bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 - art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c.» deducendo l'erroneità della sentenza impugnata laddove non ha ritenuto nullo l'accertamento nei confronti del socio, una volta estinto quello effettuato nei confronti della società per effetto della dichiarata improcedibilità del relativo giudizio; ciò che comunque impediva il consolidamento di alcuna statuizione nei confronti della società e, per conseguenza, faceva venire meno la legittimità dell'estensione della presunzione di distribuzione del ricavo al socio.

c. Terzo motivo: «Nullità della sentenza in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c. per motivazione del tutto omessa o apparente» in riferimento alla erronea interpretazione, e conseguente omessa motivazione, del motivo di appello con cui il contribuente contestava la sussistenza della prova della maturazione del reddito a carico della società e conseguentemente la sua imputazione per trasparenza al predetto.

d. Quarto motivo: «Violazione o falsa applicazione dell'art. 5, 7, 12, 16 e 17 del D.Lgs. N. 472/1997 - art. 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. - Nullità della sentenza in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c.» deducendo la nullità e comunque l'erroneità della sentenza

impugnata laddove ha respinto la doglianza del contribuente relativa alla illegittimità dell'applicazione delle sanzioni.

4. L'Agenzia delle Entrate argomenta l'infondatezza dell'avverso ricorso, di cui chiede il rigetto.

5. In ordine logico va preliminarmente esaminato il ricorso incidentale del contribuente, che pone questioni di rito e pregiudiziali rispetto all'esame del merito della controversia.

6. Il ricorso incidentale va accolto, nei limiti e per le considerazioni che seguono.

7. I primi tre motivi di ricorso, che possono essere congiuntamente esaminati ponendo analoghe questioni giuridiche, sono fondati, nei limiti e per le considerazioni che seguono. Va esclusa la doglianza di nullità della sentenza, che sul punto motiva ampiamente con argomenti del tutto congrui e comprensibili, con esclusione dunque di ogni error in procedendo legato all'onere motivazionale. Nel merito, la CTR (pag. 3) ha accertato che gli avvisi di accertamento impugnati sono stati notificati ai contribuenti (società T.T. a r.l. e socio D.C.), in data 7 ottobre 2011 e che la società si è cancellata dal Registro delle imprese durante il giudizio di primo grado, in data 10 gennaio 2012.

Tali circostanze non sono contestate dalle parti e debbono quindi considerarsi pacifiche in causa.

Con tali premesse, debbono distinguersi gli effetti processuali da quelli sostanziali dell'estinzione della società.

A livello processuale, va rilevato che l'estinzione della società che sia parte di un giudizio in un grado di merito, impone l'interruzione del processo (Cass. Sez. L, Sentenza n. 19580 del 04/08/2017; Sez. U, Sentenza n. 6070 del 12/03/2013), la cui riassunzione va curata da, o notificata nei confronti di, coloro che vantano la qualifica di "successori" della società, nel senso chiarito a far data dalla citata sentenza a Sezioni Unite.

Ne consegue che la CTR ha errato allorquando (pag. 2), pur mostrando di ben avvedersi che la società si era estinta durante il giudizio di primo grado, ha ritenuto di avallare la soluzione della CTP che aveva dichiarato la "improcedibilità" del giudizio di impugnazione degli avvisi da parte della società e che ben potesse proseguire il processo nei confronti del socio cui i ricavi societari erano stati imputati per trasparenza.

Invero, da un lato, come detto, la conseguenza dell'estinzione della società nel corso del giudizio di merito non è l'improcedibilità del giudizio, ma la sua interruzione.

Dall'altro, la CTR erra anche allorquando (pag. 3) afferma che l'effetto estintivo della cancellazione non si estenderebbe ai rapporti giuridici sorti "prima della cancellazione".

Al contrario, va evidenziato che nel giudizio tributario, accanto alla fase amministrativa (per la quale nel caso di specie il problema non si pone, posto che - come già rilevato - all'epoca della notifica degli avvisi di accertamento la società era ancora esistente), vi è poi la (eventuale) fase giurisdizionale, nella quale l'effetto dell'estinzione della società esplica i suoi effetti.

Tra gli effetti sostanziali dell'estinzione c'è la questione della legittimazione del socio derivante dalla quota di partecipazione riscossa in base al bilancio di liquidazione, nei cui limiti il socio di s.r.l. risponde come successore della società estinta (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 23534 del 20/09/2019; Sez. 5, Ordinanza n. 13386 del 17/05/2019).

Ne consegue che, data la pregiudizialità dell'accertamento del reddito conseguito dalla società a ristretta base partecipativa rispetto a quello nascente dalla successiva presunzione di distribuzione dell'utile nei confronti dei soci (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 33976 del 19/12/2019), la CTR non poteva procedere all'imputazione del reddito al socio per presunzione, se non dopo aver accertato motivatamente le ragioni per le quali le difese del socio non erano idonee a contrastare l'operatività della presunzione medesima.

È ben vero, infatti, che i giudizi di impugnazione dell'avviso alla società e al socio a ristretta base partecipativa sono autonomi (ord. ult. cit.).

Ma è altrettanto vero che, per poter procedere all'imputazione al socio del reddito presumibilmente ricavato dalla società, il giudice ha l'onere di accertare che il reddito societario è stato effettivamente prodotto (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9519 del 22/04/2009; id. n. 29605 del 29/12/2011).

E ciò può fare nel giudizio proposto dalla società o, in alternativa, anche sulla base della ritenuta inidoneità delle difese del socio nell'autonomo giudizio a contestare l'effettiva maturazione del reddito assoggettato a imposizione.

Ma, nella specie, nessuna delle due condizioni si è verificata.

Invero la CTR, da un lato ha confermato l'improcedibilità del giudizio nei confronti della società; dall'altro, erroneamente motivando come sopra rilevato, ha ritenuto automaticamente esteso al socio di società a ristretta base partecipativa il reddito contestato (solo in via amministrativa) alla società, senza minimamente motivare sull'idoneità o meno delle difese del predetto a paralizzare la presunzione di maturazione del reddito, pur citando in motivazione la giurisprudenza di questa Corte che tale accertamento preliminare correttamente pretende.

8. Il quarto motivo di ricorso va respinto in quanto, sotto l'apparente deduzione di un vizio legato all'interpretazione della normativa sulle sanzioni tributarie, contesta in realtà l'accertamento in fatto compiuto dalla CTR in relazione all'entità delle sanzioni (cumulo e continuazione), e non contrasta la rado decidendi che addebita al contribuente la genericità dell'originaria contestazione.

Inoltre, non v'è alcuna deduzione in relazione all'elemento soggettivo, al cui proposito la CTR motiva espressamente accertando la pressoché totale identificabilità del socio con la società, pur di capitali, circostanza parimenti non contestata nel motivo in esame.

9. Il ricorso principale è parimenti fondato. È ben vero, come opina la CTR, che la norma di riferimento all'epoca dei fatti applicabile (art. 47, comma 1 del d.lgs. n. 917 del 1986) faceva riferimento agli "utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società".

10. E', tuttavia, altrettanto vero che la norma proseguiva citando, come fonti della presunzione reddituale, il bilancio dell'esercizio e le riserve non in sospensione di imposta.

11. Il ché, logicamente, conduce a interpretare la disposizione nel senso che la limitazione alla percentuale del 40% operava solo con riferimento ai redditi regolarmente dichiarati dalla società in un documento contabile, di talché l'atipicità era riferita solo alla nomenclatura attribuita agli stessi dalla società, ma rimaneva condizionata al positivo riscontro della loro effettiva maturazione per effetto dell'inserimento nel bilancio.

12. Tanto conduce a considerare erronea l'affermazione della CTR che ha ritenuto di poter estendere l'applicazione della disposizione in esame agli utili extra-bilancio che, per definizione, non consentono il riscontro sopra delineato e quindi, una volta accertati per altra via, vanno imputati in misura intera e non ridotta.

13. La sentenza impugnata va dunque cassata e le parti rinviate innanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, che regolerà altresì le spese della presente fase.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale; accoglie il primo, il secondo e il terzo motivo del ricorso incidentale; dichiara inammissibile il quarto motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia le parti innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione, che provvederà anche a regolare le spese della presente fase di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza