Sentenza del 13/07/2018 n. 18643 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Ufficio Distrettuale delle II.DD. di Roma notificava a D.P. Pasquale avviso di accertamento n. XXX/XX ai fini Irpef e Ilor, relativo al periodo d'imposta 1975, con il quale venivano rideterminati in capo al contribuente maggiori redditi fondiari, di lavoro autonomo e di capitale, elevando il reddito imponibile da Lire 20.718.000 a Lire 801.838.026.

In particolare, i maggiori redditi fondiari, e precipuamente quelli riferibili ai terreni, erano rideterminati "in conseguenza dei dati rilevati presso l'U.T.E."; il maggior reddito da lavoro autonomo veniva rideterminato dall'Ufficio sulla base della presunzione secondo cui le varie cariche sociali ricoperte dal contribuente in seno alle società D. s.p.a., Co. s.p.a. ed I. s.p.a. non potessero che essere a titolo oneroso; il maggior reddito di capitale riguardava la ritenuta percezione di dividendi in relazione alle partecipazioni del contribuente nelle società Co. spa, D. s.p.a., - I. s.p.a., A. s.p.a., Mo. s.p.a., B. s.p.a., C. Azienda Silvo Pastorale s.p.a. e Banca Popolare XXX ed era rideterminato in parte per il mancato assoggettamento ad imposizione dei dividendi effettivamente distribuiti, in parte per la percezione di utili extra bilancio presuntivamente accertati dall'Ufficio.

Il ricorso presentato avverso tale avviso di accertamento veniva deciso dalla Commissione Tributaria di I grado di Roma, con sentenza depositata in data 25.10.1989, la quale dichiarava estinto il giudizio per cessata materia del contendere con riferimento ai maggiori redditi fondiari, posto che gli stessi erano stati definiti dal contribuente attraverso presentazione di regolare "dichiarazione integrativa semplice" L. n. 516 del 1982, ex art. 17, e rigettava la pretesa impositiva dell'Ufficio con riferimento ai maggiori redditi di lavoro autonomo e di capitale, ritenute illegittime.

Avverso tale decisione interponeva appello l'Ufficio, il quale, dando atto dell'intervenuta presentazione della dichiarazione integrativa semplice da parte del contribuente, chiedeva la riforma della decisione impugnata con particolare riguardo alle riprese concernenti i redditi da lavoro autonomo e di capitale.

La Commissione di II grado, con decisione in data 18.10.1991, premesso che il contribuente aveva presentato una domanda di condono mediante dichiarazione integrativa semplice indicando un nuovo imponibile di Lire 24.218.000, rispetto all'accertamento di Lire 801.838.026, e che pertanto, L. n. 516 del 1982, ex art. 17, la controversia doveva proseguire per la differenza

fra il reddito accertato e quello integrato, respingeva il ricorso dell'Ufficio, confermando la decisione di primo grado.

Avverso tale decisione l'Ufficio proponeva ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Centrale di Roma, ribadendo la legittimità del proprio operato sia in relazione ai maggiori redditi di lavoro autonomo che a quelli di capitale. Il contribuente reiterava le contestazioni già formulate nei precedenti gradi di giudizio in ordine alla mancata percezione di compensi in conseguenza delle cariche societarie rivestite; in merito ai presunti utili extrabilancio percepiti, che l'Ufficio non aveva mai dimostrato che gli accertamenti verso le società in questione avessero assunto carattere di definitività e che si trattasse di utili effettivamente distribuiti. Con riferimento specifico alla Co. s.p.a., rilevava, inoltre, che l'avviso di accertamento emesso nei confronti di tale società - riguardante recuperi a tassazione relativi all'anno di imposta precedente (1974) rispetto a quello in cui erano stati imputati al D.P. i presunti utili - era stato annullato dalla CT di I grado di Palermo, con decisione n. 3454/82, depositata il 30.3.1982 e passata in giudicato.

La Commissione Tributaria Centrale di Roma, con la impugnata decisione n. 3053 del 29.4/18.5.2010, ha accolto integralmente il ricorso, dichiarando la validità dell'accertamento a suo tempo notificato dall'Ufficio, peraltro con motivazione limitata esclusivamente ai maggiori redditi di capitale e senza alcun riferimento riguardo ai redditi fondiari, di lavoro ed ai dividendi distribuiti.

Avverso tale decisione propongono ricorso, affidato a 10 motivi, D.P.G. e D.P.E., quali eredi del contribuente, deceduto in data 14.7.1993.

L'A.d.E. ha depositato atto di costituzione ai fini della partecipazione all'udienza.

Nelle more dell'udienza, la difesa del contribuente ha depositato lettera di sgravio in data 24.8.2012 (prot. n. XXX/XX) con cui l'Ufficio ha disposto, in via di autotutela, l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento n. XXX/XX con riferimento al rilievo concernente l'imputazione della quota degli utili extrabilancio derivanti dall'accertamento emesso nei confronti di Co. s.p.a..

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente osservato che la determinazione unilaterale dell'Ufficio, documentata in atti, che ha disposto - in via di autotutela - lo sgravio del debito fiscale oggetto del presente giudizio con riferimento ai maggiori redditi da capitale derivanti dalla ritenuta distribuzione al contribuente di dividendi extrabilancio, sulla base dell'accertamento emesso nei confronti di Co. s.p.a., determina il venir meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio, imponendo una pronuncia di inammissibilità del ricorso in parte qua per sopravvenuta carenza di interesse.

2. In tale prospettiva, va, innanzitutto, rilevato che investono esclusivamente il profilo evidenziato, concernente la ripresa a tassazione di utili extrabilancio che l'Ufficio ha ritenuto essere stati distribuiti da Co. s.p.a., i motivi nn. 4, 5, 6, 7 ed 8, il cui contenuto essenziale, formulato nei termini che seguono, si riporta per maggiore chiarezza espositiva.

Quarto motivo: omessa motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, o nullità del procedimento e/o della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omesso esame della sollevata eccezione relativa all'esistenza di un precedente giudicato di annullamento dell'accertamento nei confronti della Co. s.p.a., avente efficacia pregiudiziale rispetto all'accertamento nei confronti del socio.

Quinto motivo: violazione dell'art. 324 c.p.c., e art. 2909 c.c., nell'ipotesi, formulata in via alternativa, in cui si ritenga che la predetta eccezione di giudicato sia stata implicitamente esaminata e rigettata.

Sesto motivo: violazione dell'art. 295 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ovvero nullità della sentenza o del procedimento per mancata sospensione del giudizio avente ad oggetto il rapporto giuridico dipendente - ossia quello afferente l'accertamento nei confronti del socio - in attesa della definizione del giudizio avente valore pregiudiziale, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4; ciò qualora si ritenga non provata l'esistenza del predetto giudicato sul punto.

Settimo motivo: omessa o contraddittoria motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in ordine all'esistenza di maggiori redditi di capitale imputabili alla società e distribuiti ai soci, sempre qualora si escluda il rapporto di pregiudizialità fra l'accertamento verso Co. s.p.a. e l'accertamento nei confronti del D.P..

La specifica considerazione dell'oggetto esclusivo dei predetti motivi fa sì, dunque, che la pronuncia di inammissibilità per sopravvenuta carenza di interesse sia destinata ad investire gli stessi nella loro integrità.

Ottavo motivo: violazione o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in ordine all'accertamento relativo all'esistenza di maggiori redditi di capitale imputabili alla Co. s.p.a. e distribuiti ai soci sub specie di utili extrabilancio.

La specifica considerazione dell'oggetto esclusivo dei predetti motivi fa sì, dunque, che la pronuncia di inammissibilità per sopravvenuta carenza di interesse sia destinata ad investire gli stessi nella loro integrità.

3. In relazione ai restanti motivi di ricorso, deve essere affrontato l'esame del motivo n. 1, non interessato dal citato provvedimento di sgravio; quanto ai restanti motivi nn. 2, 3, 9, 10, essi sono riferiti a tutti i redditi accertati in capo al contribuente e non soltanto agli utili extrabilancio contestati come distribuiti da Co. s.p.a.: ne consegue che il citato provvedimento adottato dall'Ufficio in via di autotutela determina soltanto la parziale inammissibilità di tali motivi per sopravvenuta carenza di interesse, ossia limitatamente all'imputazione della quota di utili extrabilancio derivanti dall'accertamento nei confronti di Co. s.p.a..

4. Con il primo motivo di ricorso, in particolare, il ricorrente deduce nullità del procedimento e/o della sentenza, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione dell'art. 132 stesso codice, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 37.

Il motivo appare fondato.

Come risulta dalla esposizione in fatto che precede, il giudizio radicato avanti alla Commissione Tributaria Centrale aveva ad oggetto la statuizione con la quale la CT di II grado, rigettando il ricorso proposto avverso la decisione di prime cure, aveva affermato l'illegittimità dell'accertamento de quo nella parte relativa alla rideterminazione del reddito da lavoro autonomo e di capitale, dichiarando altresì che i maggiori redditi attribuibili al contribuente erano comunque inferiori al maggior imponibile indicato nella domanda di condono.

La sentenza della CTC ha accolto il ricorso proposto dall'Ufficio, dichiarando la "validità dell'accertamento a suo tempo notificato dall'Ufficio", senza, peraltro, fornire alcuna motivazione sulle ragioni poste alla base della riforma della sentenza impugnata nella parte relativa ai maggiori redditi da lavoro autonomo, nonchè a quelli ritenuti, comunque, inferiori al maggior imponibile indicato nella domanda di condono.

La decisione della CTC, invero, si limita ad argomentare in ordine al recupero a tassazione di quella parte di redditi di capitale riferibili al contribuente in forza della presunzione di distribuzione occulta di utili ai soci, senza, per converso, esplicitare l'iter logico-argomentativo afferente i diversi ed ulteriori temi relativi alle questioni sopra indicate. L'omissione della CTC si traduce nella mancanza di motivazione in parte qua ovvero nella radicale inidoneità della stessa ad esprimere la ratio decidendi in ordine alle questioni sopra individuate, così da determinare la nullità della sentenza per carenza assoluta di un requisito essenziale.

L'omissione della CTC si traduce nella mancanza di motivazione ovvero nella radicale inidoneità della stessa ad esprimere la ratio decidendi, così da determinare la nullità della sentenza per carenza assoluta di un requisito di forma essenziale.

5. Il secondo motivo dedotto dai ricorrenti, da esaminarsi nei limiti sopra illustrati, riguarda il vizio di omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in uno con quello di violazione o falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., con riferimento all'unica parte della sentenza assistita da una motivazione in diritto, ovvero quella che conferma l'operato dell'Ufficio riconoscendo la validità della presunzione in ordine ai maggiori redditi di capitale (sotto forma di utili non contabilizzati) derivanti dalla partecipazione ad alcune società ("il collegio osserva che il recupero a tassazione di redditi imputati a società di capitali a ristretta partecipazione, specie se familiare, costituisce corretto fondamento per la presunzione iuris tantum di distribuzione occulta di utili ai soci, senza la necessità di ulteriori elementi di prova").

In tale prospettiva, rilevano i ricorrenti che la CTC avrebbe omesso di motivare sulle ragioni per cui si è ritenuto fatto certo e "noto", e quindi idoneo a fondare la piattaforma di partenza del ragionamento presuntivo, l'accertamento in capo alle varie società indicate dei maggiori redditi in ipotesi distribuiti sotto forma di utili "in nero", mentre la stessa Commissione avrebbe dovuto più correttamente dichiarare l'illegittimità dell'accertamento in parte qua per mancanza di prova - il cui onere è a carico dell'Ufficio ex art. 2697 cod. civ. - della definitività degli accertamenti pregiudiziali effettuati nei confronti delle società partecipate dal contribuente.

L'assunto dei ricorrenti non può essere condiviso.

Se, infatti, esso trova riscontro nel precedente di legittimità citato nel ricorso (Cass. Sez. 1^, 14/02/1997, n. 1412, secondo cui "il giudice non può legittimamente considerare noto un fatto contenuto in un diverso accertamento e da questo fatto risalire a quello ignorato della esistenza di un maggior reddito, senza prima avere verificato se l'atto in questione è divenuto definitivo per mancata impugnazione o per rigetto del ricorso del contribuente con sentenza non più impugnabile, solo in tal caso acquistando il contenuto dell'atto impositivo summenzionato il carattere della certezza"), va rimarcato come la più recente giurisprudenza di questa Corte, condivisa dal Collegio, ha chiarito che "in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è ammissibile la presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili ove sussista, a carico della società medesima, un valido accertamento di utili non contabilizzati, che ricorre anche quando esso derivi dalla quantificazione dei profitti contenuta in altra sentenza, pronunziata nei confronti della società, non ancora passata in giudicato, sicchè, in tale evenienza la decisione nei confronti dei soci non viola l'art. 2727 c.c., incombendo sulla parte, che ne contesti il fondamento, censurare la pronuncia per violazione dell'art. 295 c.p.c., atteso il rapporto di pregiudizialità tra i giudizi". (cfr. Cass. Sez. 6-5, 19/03/2015, n. 5581, Rv. 635494 - 01; cfr. anche Cass. Sez. 5, 22/04/2009, n. 9519/09, Rv. 607815 - 01).

In tal senso, va ribadito che il fatto noto che sorregge la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili non è costituito dalla sussistenza di questi ultimi, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale; la sussistenza di utili extracontabili, invece, costituisce il presupposto non della presunzione di distribuzione degli stessi tra i soci, ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da parte di ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali. Da tale premessa consegue, come argomentato nella decisione n. 5581/2015, che "la circostanza che l'accertamento degli utili extracontabili di una società a ristretta base azionaria sia contenuto in un atto impositivo non definitivo o in una sentenza non passata in giudicato incide non sulla operatività della presunzione di distribuzione di tali utili fra i soci, bensì sulla individuazione dell'oggetto di tale distribuzione; cosicchè, in sostanza, la causa relativa all'accertamento dei redditi non dichiarati della società viene a trovarsi in rapporto di pregiudizialità con le cause relative all'accertamento di maggiori redditi da partecipazione dei singoli soci o al recupero dell'omesso versamento delle ritenute alla fonte sui dividendi derivanti ai soci dalla distribuzione dei suddetti utili extracontabili. Dalle osservazioni che precedono discende che la sentenza che - pronunciandosi sull'impugnativa di un atto impositivo emesso nei confronti dei soci per il recupero dell'IRPEF sui dividendi di una società a ristretta base azionaria, o emesso nei confronti della stessa società per il recupero della ritenuta alla fonte su detti dividendi - ponga a fondamento della propria decisione la quantificazione degli utili extracontabili della società contenuta in un'altra sentenza non ancora passata in giudicato non viola il divieto di doppia presunzione, potendo essere eventualmente censurata, ove ciò non sia precluso dalla situazione processuale concretamente verificatasi nel giudizio di secondo grado, per violazione dell'art. 295 c.p.c.".

Pertanto, nella specie non è ravvisabile il vizio di omessa motivazione sul punto, nè sussiste violazione dell'art. 2697 c.c., alla stregua di quanto sinteticamente ma compiutamente argomentato, sullo specifico punto oggetto di censura, nella sentenza impugnata.

6. Con il terzo motivo si deduce violazione o falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., e art. 2389 c.c., comma 2, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ovvero omessa, insufficiente od erronea motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il motivo, da esaminarsi nei limiti sopra illustrati (ossia fatta salva l'inammissibilità per sopravvenuta carenza di interesse in relazione alla quota di utili derivanti dall'accertamento Co. s.p.a.) si riferisce all'accertamento: a) dei maggiori redditi da lavoro autonomo; b) dei maggiori redditi da capitale.

6.1. Quanto al primo profilo, la doglianza è da considerarsi assorbita per effetto dell'accoglimento del primo motivo, afferente al radicale vizio di nullità della sentenza per carenza di motivazione sullo specifico punto.

Ritiene i(Collegio, in ogni caso, opportuno evidenziare che la decisione impugnata non indica minimamente quali siano gli elementi probatori, sub specie di presunzioni gravi, precise e concordanti, da cui risulterebbe la correttezza dell'accertamento: la CTC, invero, opera unicamente un riferimento alla ristretta base azionaria delle società in esame per inferirne la distribuzione di utili non contabilizzati; ma ciò non basta a sorreggere l'ulteriore - e diversa - presunzione che il D.P. avesse anche percepito compensi quale amministratore delle predette compagini e che, in caso affermativo, gli stessi fossero emolumenti ulteriori rispetto agli utili percepiti (cfr. l'art. 2389 c.c., comma 2, secondo cui i compensi agli amministratori "possono essere costituiti in tutto o in parte da partecipazioni agli utili"). In tale prospettiva, non può che essere ribadito il principio secondo cui, "in materia di accertamento delle imposte sui redditi, l'amministrazione finanziaria non può pretendere, presumendone la onerosità, di assoggettare a tassazione il compenso dell'amministratore di una società in mancanza di prova contraria da parte del contribuente, non potendo la stessa fondare tale pretesa su una presunzione, inconferente in presenza di un diritto disponibile, quale quello dell'amministratore al compenso da parte della società. (Cass. Sez. 1, 11/03/1998, n. 2671, Rv. 513561 - 01; sul fatto che il diritto al compenso professionale dell'amministratore ha natura disponibile e può essere oggetto di una dichiarazione unilaterale di disposizione da parte del suo titolare nella specie, di rinuncia -, cfr. Cass. Sez. 1, del 13/11/2012, n. 19714, Rv. 624428 - 01).

6.2. Quanto, invece, al profilo attinente ai redditi di capitale, la motivazione della decisione impugnata è, invece, immune dai vizi prospettati, avendo applicando un principio di diritto consolidato in tema di presunzione di distribuzione degli utili in caso di società a ristretta base partecipativa, secondo il quale è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà per il contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili. (Cass. Sez. 5, del 22/11/2017, n. 27778 Rv. 646282 - 01; Sez. 5, del 18/10/2017, n. 24534 Rv. 645914 - 01).

Il motivo è, dunque, infondato sotto tale secondo profilo.

7. Quanto agli ultimi due motivi, relativi a tutti i redditi di capitale accertati dall'Ufficio, anch'essi da esaminarsi nei limiti sopra indicati, si osserva quanto segue.

7.1. Con il nono motivo, i ricorrenti deducono nullità del procedimento o della sentenza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e di violazione o falsa applicazione dell'art. 324 c.p.c., art. 2909 c.c., ovvero art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo è fondato per quanto di ragione.

Invero, la CTC ha dichiarato "la validità dell'accertamento a suo tempo notificato dall'ufficio" senza considerare che, come risulta in modo pacifico ed incontestato, a seguito della presentazione di dichiarazione integrativa L. n. 516 del 1982, ex art. 17, il contenzioso poteva riguardare soltanto l'accertamento per la parte di reddito compresa fra l'imponibile inizialmente accertato e quello che risultava dalla dichiarazione integrativa (pari alla differenza fra Lire 801.838.000 e Lire 24.218.000). Ciò comporta che la decisione della CTC risulta, da un lato, in contrasto con il giudicato formatosi sul punto per effetto della mancata impugnazione, in parte qua, della sentenza della CT di II grado, che aveva dichiarato la cessazione della materia del contendere sino alla concorrenza dell'importo di Lire 24.218.000 e, dall'altro, affetta dal vizio di ultrapetizione, comportante nullità ai sensi dell'art. 360 cit., n. 4, sotto il cui paradigma va ricondotta la dedotta violazione dell'art. 112 c.p.c. (sul punto, si richiama il principio espresso dalle Sezioni Unite, con la sentenza 24.7.2013, n. 17931, Rv. 627268-01, sull'ammissibilità del ricorso per cassazione articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dall'art. 360 c.p.c., pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi).

7.2. L'accoglimento del precedente motivo di ricorso determina l'assorbimento del decimo motivo, concernente violazione o falsa applicazione del D.L. n. 429 del 1982, art. 17, conv. in L. n. 516 del 1982.

8. In conclusione, devono essere dichiarati inammissibili per sopravvenuta carenza di interesse il quarto, quinto, sesto, settimo ed ottavo motivo nella loro integralità, e, limitatamente all'imputazione delle quote di utili extrabilancio derivanti dall'accertamento nei confronti di Co. s.p.a., il secondo, terzo, nono e decimo motivo.

Deve essere accolto il primo motivo di ricorso, in esso assorbito, nei termini di cui in motivazione, il terzo motivo; parimenti da accogliersi è il nono motivo - nella parte concernente riprese a tassazione diverse rispetto a quella concernente le quote di utili extrabilancio derivanti dall'accertamento Co. s.p.a. -, in esso assorbito il decimo motivo.

I restanti motivi (n. 2 nella parte concernente riprese a tassazione diverse rispetto alle quote di utili extrabilancio derivanti dall'accertamento Co. s.p.a.; n. 3, relativamente al solo profilo attinente ai redditi di capitale non afferente agli utili Co. s.p.a.) devono, per converso, essere rigettati. La sentenza della CTC impugnata deve essere, conseguentemente annullata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla CTR del Lazio, alla quale si demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso per sopravvenuta carenza di interesse in relazione al quarto, quinto, sesto, settimo ed ottavo motivo e, limitatamente all'imputazione delle quote di utili extrabilancio derivanti dall'accertamento nei confronti di Co. s.p.a., in relazione al secondo, terzo, nono e decimo motivo. Accoglie il primo motivo, in esso assorbito, nei termini di cui in motivazione, il terzo motivo, ed accoglie nel resto il nono motivo, in esso assorbito il decimo motivo. Rigetta nel resto i residui motivi di ricorso. Cassa, in relazione ai motivi accolti, la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR del Lazio, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 13 luglio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza