Sentenza del 19/04/2019 n. 11045 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

O.L., socio unico della società C. s.r.l, impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Latina l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato, in relazione all'anno d'imposta 2004, il reddito dichiarato ai fini Irpef. L'atto impugnato traeva origine dall'accertamento effettuato nei confronti della società, dal quale erano emersi maggiori ricavi per Euro 1.081.163,00, quale reddito extracontabile, che l'Ufficio aveva presunto fosse stato distribuito al contribuente, quale unico socio.

La Commissione tributaria provinciale accolse il ricorso, annullando l'avviso di accertamento, e la sentenza venne impugnata dall'Ufficio, che ribadì che l'atto impositivo era stato emesso in applicazione del principio della ristretta base azionaria.

La Commissione tributaria regionale, con decisione del 13 dicembre 2012, riformò la sentenza di primo grado ed accolse l'appello dell'Agenzia delle Entrate.

Rilevato che l'avviso di accertamento relativo alla società era stato allegato all'accertamento notificato al contribuente, quale unico socio, osservò che "la presenza di un solo socio in una compagine societaria non può non far presumere, secondo l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte Suprema, la partecipazione alla gestione aziendale dell'unico socio stesso, che necessariamente deve conoscere gli aspetti economici della società"; evidenziò, altresì: "l'unica sentenza, apparentemente in senso contrario, citata dall'appellato, innanzitutto si risolve in una censura alla relativa sentenza della Commissione tributaria regionale, basata su una motivazione ritenuta apparente, parte poi dal presupposto di un fatto ignoto (i ricavi non contabilizzari della società) laddove nel caso di specie i ricavi della società, pur non contabilizzati, sono stati accertati dall'agente impositore".

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione O.L., con cinque motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 111 Cost..

Trascrivendo in ricorso stralcio dell'atto di costituzione in appello, deduce che la Commissione regionale ha omesso di pronunciarsi sulla eccezione di omessa allegazione all'appello della delega asseritamente conferita dal direttore dell'ufficio al capo team che aveva sottoscritto l'appello - delega che peraltro non era stata prodotta dall'Ufficio nemmeno nel corso del giudizio di appello - precisando che, nel caso di appello proposto da un funzionario diverso dal titolare dell'ufficio, la delega del direttore - specifica o generica è richiesta a pena di inammissibilità della impugnazione, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

1.1. La censura è infondata.

1.2. Va, al riguardo, ribadito che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass. n. 24155 del 13/10/2017; n. 29191 del 6/12/2017; in tal senso anche Cass. n. 5351 del 8/3/2007, in un caso in cui la S.C. ha ravvisato il rigetto implicito dell'eccezione d'inammissibilità dell'appello nella sentenza che aveva valutato nel merito i motivi posti a fondamento del gravame).

1.3. Nel caso di specie, l'accoglimento, da parte dei giudici di secondo grado, dell'appello proposto dall'Amministrazione, all'esito dell'esame nel merito dei motivi da quest'ultima dedotti, comporta evidentemente l'implicito rigetto della eccezione d'inammissibilità del gravame.

2. Con il secondo motivo, il ricorrente deduce omessa allegazione all'avviso di accertamento impugnato dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della C. s.r.l. (atto presupposto); omessa pronuncia sulla eccepita nullità dell'avviso di accertamento impugnato e nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 111 Cost..

Evidenziando che nel giudizio di primo grado aveva dedotto che all'avviso di accertamento impugnato non risultava allegato l'atto impositivo emesso nei confronti della società C. s.r.l., dal quale era derivato l'accertamento a suo carico, e che nel giudizio di secondo grado, replicando sul punto all'appello proposto dall'Ufficio, aveva posto in rilievo che l'avviso di accertamento a lui notificato era formato da dieci pagine e che non erano stati notificati altri atti ad esso allegati, si duole del fatto che i giudici di appello hanno omesso qualsiasi pronuncia in merito a detta eccezione, avendo genericamente affermato che "l'avviso di accertamento relativo alla società era stato già allegato all'accertamento notificato al contribuente", non consentendo in tal modo di verificare i passaggi argomentativi della decisione che li avevano indotti a rigettare la eccezione.

2.1. Il motivo è infondato, perchè la Commissione regionale si è espressamente pronunciata sull'eccezione sollevata dal contribuente, respingendola e riconoscendo in tal modo la fondatezza delle controdeduzioni svolte dall'Amministrazione.

2.2. Peraltro, con la sentenza n. 16914 del 2017, questa Corte ha precisato che il socio contribuente, nella sua qualità, è abilitato all'accesso a tutti i documenti amministrativi della società, ex art. 2261 c.c., specificando che l'obbligo di porre il contribuente in condizione di conoscere le ragioni dalle quali deriva la pretesa fiscale, imposto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, è oggetto di un giudizio "in concreto" a posteriori, nel quale verificare se il socio abbia avuto la possibilità concreta, al momento della notifica dell'atto impositivo a lui rivolto, di conoscere le ragioni dell'accertamento propedeutico nei confronti della società di cui era socio, in virtù della sua qualità di socio che gli consentiva di accedere agli atti amministrativi sociali.

Circostanza questa che la C.T.R. ha concretamente verificato nel caso in esame, rilevando che l'atto impositivo emesso a carico della società era stato allegato all'avviso di accertamento notificato all'odierno ricorrente, il quale ha, quindi, potuto prendere diretta conoscenza del suo contenuto.

3. Con il terzo motivo di ricorso, il ricorrente denuncia omessa pronuncia e nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 111 Cost. "in merito alla eccepita omessa impugnazione del capo della sentenza di primo grado relativo al difetto di prova della percezione degli utili extracontabili, nonchè all'illegittimità dell'assimilazione degli utili distribuiti dalle società di capitali ai redditi di partecipazione nelle società di persone ed al conseguente passaggio in giudicato della sentenza di primo grado".

Ritrascrivendo in ricorso uno stralcio dell'atto di costituzione in appello, il contribuente sostiene che i giudici di secondo grado hanno omesso qualsiasi pronuncia sulla eccezione formulata, secondo cui nelle società di capitali non è prevista alcuna presunzione di percezione degli utili da parte dei soci, al contrario di quanto accade nelle società di persone per le quali sussiste detta presunzione di percezione degli utili ancorchè non distribuiti, ex art. 5 del t.u.i.r.; sottolinea, altresì, che tale assunto difensivo era stato pienamente confermato dai giudici di primo grado e che sul punto la sentenza di primo grado, in difetto di specifica impugnazione da parte dell'Ufficio, sarebbe passata in giudicato.

4. Con il quarto motivo, deduce omessa pronuncia e nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 111 Cost. "in merito all'omessa impugnazione del capo della sentenza impugnata relativo all'illegittimità della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nello stesso periodo di imposta in cui risultano accertati i maggiori utili a carico della società di capitale, ed al conseguente passaggio in giudicato della sentenza di primo grado".

Ribadisce che in grado di appello aveva sottolineato che con la sentenza di primo grado i giudici avevano ritenuto del tutto irragionevole la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili nello stesso periodo di imposta in cui risultavano accertati i maggiori utili a carico della società di capitali, considerato che era ben possibile che il reddito fosse imputato nell'anno successivo, e ciò perchè il bilancio della società veniva chiuso al 31 dicembre e quindi solo successivamente alla sua approvazione risultava possibile la distribuzione di eventuali utili extracontabili; affermando il contrario, si dava luogo ad un fenomeno di presunzione fondata su altra presunzione. Lamenta che i giudici di appello non hanno vagliato le specifiche doglianze mosse.

5. Con il quinto motivo di ricorso, il ricorrente denuncia violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., nella parte in cui la C.T.R. ha affermato che "la presenza di un solo socio in una compagine societaria non può non far presumere..... la partecipazione alla gestione aziendale dell'unico socio stesso....".

Richiamando la sentenza di questa Corte n. 14046 del 2009, contesta che possa estendersi il principio di trasparenza previsto per le società di persone alle società di capitali, in assenza di un intervento normativo, e sostiene che gli elementi generalmente assunti a fondamento della presunzione in esame sono sprovvisti di qualsiasi valenza induttiva, tanto che la presunzione stessa non corrisponde al paradigma della prova presuntiva contemplato dagli artt. 2727 e 2729 c.c., ma poggia su elementi assolutamente inidonei ad acclarare l'avvenuta percezione da parte dei soci, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, dei maggiori utili accertati a carico della società partecipata.

6. Il terzo, il quarto ed il quinto motivo che, essendo strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati.

6.1. La giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in ipotesi di società di capitali a ristretta base partecipativa, come nel caso di specie, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci di eventuali utili extracontabili ove sussista, a carico della 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 (Cass. n. 15824 del 29/7/2016; Cass. n. 18042 del 9/7/2018; Cass. n. 1947 del 24/1/2019).

6.2. La presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ritrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale (Cass. n. 15824 del 2016).

6.3. La suddetta presunzione può ovviamente essere vinta dal socio dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cass. n. 1932 del 2/2/2016) e resta salva in ogni caso la facoltà del socio di fornire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società o da essa reinvestiti (Cass. n. 18032 del 24/7/2013; n. 24572 del 18/11/2014; n. 15828 del 29/7/2016).

6.4. Va, al riguardo, ricordato che le società di capitali hanno una soggettività giuridica distinta e separata da quella dei soci, con la conseguenza che società e soci sono titolari di posizioni fiscali anch'esse autonome ed indipendenti; ciò posto, la ristrettezza della base sociale non elimina detta distinzione soggettiva, con la conseguenza che il socio, a fronte di un avviso di accertamento emesso a carico della società e divenuto definitivo, non ha titolo per contestare nel merito, in sede di giudizio sull'avviso di accertamento a lui notificato, ai fini Irpef, in virtù della presunzione sopra indicata, l'accertamento operato nei confronti della società, potendo vincere tale presunzione solo attraverso la prova che i maggiori utili extracontabili non sono stati

da lui percepiti, in quanto non oggetto di distribuzione, ma sono stati accantonati o reinvestiti dalla società.

Tale presunzione si fonda, d'altro canto, sulla regola di comune esperienza secondo cui nei casi di esiguità del numero dei soci si riscontra un alto grado di compartecipazione degli stessi alla gestione societaria, il che comporta, anche a loro carico, un onere di controllo reciproco nelle vicende societarie (Cass. n. 15828 del 29/7/2016).

7. Nel caso in esame, la Commissione regionale non si è discostata dai principi enunciati da questa Corte, avendo ritenuto che dovesse presumersi l'assegnazione al contribuente, quale socio unico della società di capitali, degli utili extra-bilancio accertati in capo alla società, sicchè non è configurabile nè il vizio di omessa pronuncia, nè quello di motivazione apparente, considerato che le argomentazioni poste a fondamento della decisione, seppure sintetiche, pongono in evidenza che i giudici di appello hanno ritenuto del tutto legittimo l'accertamento svolto dall'Agenzia delle Entrate, stante la presenza di un solo socio che lasciava presumere la sua diretta partecipazione alle gestione aziendale e la sua diretta conoscenza delle vicende societarie, in assenza di prova contraria non offerta dall'odierno ricorrente.

8. Inammissibile risulta, inoltre, la doglianza formulata dal contribuente - con i mezzi in esame - in merito al presunto passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

L'omesso rilievo del giudicato interno che il ricorrente deduce essersi formato avrebbe dovuto essere denunciato come violazione dell'art. 324 c.p.c..

Il mancato esame da parte del giudice di una questione puramente processuale non è suscettibile di dar luogo al vizio di omissione di pronuncia, il quale si configura esclusivamente nel caso di mancato esame di domande od eccezioni di merito, ma può configurare un vizio della decisione per violazione di norme diverse dall'art. 112 c.p.c. se, ed in quanto, si riveli erronea e censurabile, oltre che utilmente censurata, la soluzione implicitamente data dal giudice alla problematica prospettata dalla parte (Cass. sez. 3, 11 ottobre 2018, n. 25154; Cass. sez. 6 - 2, n. 321 del 12/01/2016).

Va, inoltre, considerato che l'Ufficio, come emerge dalla stessa sentenza impugnata, ha impugnato la sentenza della Commissione provinciale censurandola nella sua interezza e non solo con riguardo ad alcuni capi, tanto che ha insistito per l'accertamento della legittimità dell'atto impositivo e per la riforma della sentenza impugnata, sicchè la censura è comunque infondata.

9. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono i criteri della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 marzo 2019.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza