Sentenza del 24/12/2020 n. 29503 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica fiscale condotta attraverso l'invio di un questionario, l'Agenzia delle Entrate, ritenendo che le somme ascritte nel bilancio della societa' (---) s.r.l. al conto "soci c/conferimenti prelevamenti" concernente finanziamenti dei soci fossero da attribuire a ricavi non contabilizzati derivanti da cessioni di merci non documentate, emetteva avviso di accertamento relativo all'annualita' 2007 con cui determinava un maggior volume di affari nonche' un maggior reddito d'impresa della predetta societa' e, per l'effetto, recuperava a tassazione le imposte (IRES, IRAP E IVA) non corrisposte, maggiorate di sanzioni ed interessi.

Con separato avviso di accertamento, l'Agenzia delle Entrate determinava a carico di (---) per lo stesso anno d'imposta 2007 un maggior reddito imponibile a fini IRPEF, quale titolare di partecipazione nella misura del 95% della predetta societa', considerando il reddito accertato in capo alla societa' presuntivamente percepito dal socio a titolo di utili non distribuiti.

I ricorsi dei contribuenti, distintamente proposti, venivano, previa riunione, rigettati dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, con decisione poi confermata dalla Commissione Tributaria Regionale di Bari (sentenza n. 820/11/2015 del 15 aprile 2015).

La societa' (---) s.r.l. e (---) spiegano uno actu ricorso per cassazione, articolato su due motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle Entrate.

Ambedue le parti depositano memoria illustrativa ex articolo 378 c.p.c.; il P.G. deposita requisitoria scritta in forma di memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Come si inferisce dalla concorde narrazione contenuta nelle memorie illustrative depositate dai contraddittori (e dai documenti ad esse allegati), successivamente alla proposizione del presente mezzo di impugnazione, la societa' (---) s.r.l. ha formulato tempestiva e rituale istanza di definizione agevolata della controversia ai sensi del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, articolo 11, convertito dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, seguita dal pagamento dell'importo dovuto per l'avviso di accertamento contestato.

Risulta pertanto perfezionata la fattispecie estintiva del processo delineata dalla citata norma ed in tal senso si impone declaratoria in ordine alla posizione della societa' ricorrente.

2. Diversamente da quanto opinato nello scritto ex articolo 378 c.p.c. dell'impugnante, pero', la definizione della lite relativa alla societa' per la descritta ragione non importa, quale "effetto

mediato", il venir meno del presupposto impositivo per la rettifica del reddito di partecipazione nei confronti del socio (---).

In dettaglio, questi assume che, impedendo la definizione condonistica il formarsi del giudicato sull'accertamento a carico dell'ente collettivo, non possano reputarsi sussistenti: la prova dell'occultamento di maggiori ricavi non contabilizzati, la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci nonche' la prova della percezione dei medesimi redditi di capitale ad opera del socio ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 44.

L'argomentazione non e' convincente.

Giova in generale rammentare che con le (plurime ipotesi di) disposizioni condonistiche fiscali dettate dal legislatore - integranti sistemi compiuti di natura eccezionale, derogatori dei principi generali in materia - si incide sui debiti tributari dei contribuenti attraverso una forma atipica di definizione del rapporto tributario, "nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, non gia' in quella di accertamento dell'imponibile", risiedendo dunque l'elemento di atipicita' dei condoni nella regolazione della obbligazione tributaria a prescindere dall'accertamento dell'imponibile, per finalita' deflattive e di bilancio (cosi' Cass., Sez. U., 06/07/2017, n. 16692).

Se la definizione della lite non spiega rilevanza sull'accertamento dell'imponibile, essa non comporta altresi' alcuna preclusione all'esercizio del potere-dovere di accertamento dell'A.F. nei confronti del socio, titolare di una distinta ed autonoma soggettivita' fiscale rispetto all'ente collettivo: poiche' l'adesione al beneficio condonistico costituisce esercizio di libera determinazione dei contribuenti, rimessa al personale apprezzamento di ciascuno di essi, va dunque affermata l'irrilevanza, ai fini IRPEF, del condono fruito dalla societa' rispetto ai soci che abbiano scelto di non avvalersi di esso, sicche' l'Ufficio non e' tenuto ad adeguare il reddito da partecipazione dei soci a quello rideterminato in base al condono - della societa'.

Sono principi ben scolpiti dall'elaborazione della giurisprudenza di legittimita', limpidamente affermati, da ultimo, da Cass. 15/07/2020, n. 15076, riferita a societa' di persone: "l'avviso di accertamento emesso nei confronti della societa' e quello conseguenziale emesso nei confronti dei soci mantengono la propria autonomia; e, con riferimento all'autonomo avviso di accertamento emesso ai fini IRPEF nei confronti del socio, non e' consentito invocare la sussistenza del presupposto, costituito dalla richiesta di definizione agevolazione della lite fatta dalla societa', atteso che, nonostante il modello unitario di rettifica, la pretesa tributaria si esplica nella specie con una duplicita' di avvisi, diretti a soggetti diversi (societa' e soci) e per imposte differenti (IRES ed IRPEF), si' che il condono fiscale ottenuto da una societa' di persone non estende automaticamente i suoi effetti nei confronti dei singoli soci, riguardo ai quali l'ufficio conserva il potere di procedere ad accertamento; e sono i singoli soci tenuti a presentare eventuali autonome istanze per potersi avvalere del beneficio del condono fiscale" (nello stesso senso, Cass. 20/07/2016, n. 14858; Cass. 26/03/2014, n. 7134; Cass. 23/01/2002, n. 757).

Principi operanti ed applicabili anche a vicende (analoghe a quella dedotta in controversia) relative a societa' di capitali a ristretta base azionaria, come espressamente chiarito da Cass.

13/01/2016, n. 386: "la presunzione di attribuzione pro quota ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da societa' di capitali a ristretta base azionaria (...) non viene meno in ipotesi di presentazione di domanda di condono da parte della societa', essendo questa ed il socio titolari di posizioni fiscali distinte e indipendenti. Non sussiste dunque alcun rapporto di pregiudizialita' necessaria tra accertamento a carico del socio ed a carico della societa', ben potendo dunque notificarsi avviso di accertamento del maggior reddito da partecipazione nei confronti del socio di societa' di capitali a ristretta base, anche in caso di condono tombale della societa', i cui effetti preclusivi non si estendono ai soci, stante la distinta soggettivita' e posizione fiscale di questi ultimi. Le risultanze della verifica nei confronti della societa' potranno dunque ben essere poste a fondamento dell'accertamento nei confronti dei soci, in relazione alla rideterminazione del relativo reddito da partecipazione. Pure in tal caso operera' dunque la presunzione di distribuzione di utili e l'eventuale maggior reddito accertato a carico dell'ente collettivo, ripercuotendosi sul reddito da partecipazione del socio, comportera' per costui l'onere di contestare non solo la presunzione, ma pure le risultanze della verifica e la rideterminazione del reddito della societa' effettuato dall'Ufficio".

3. Acclarata la persistente validita' dell'accertamento compiuto a carico del socio (---), nonostante la definizione della lite operata dalla societa', occorre ora procedere al vaglio dei motivi di gravame in questa sede formulati.

Non gia' del primo motivo di ricorso, tuttavia: esso (con cui si deduce la violazione delle norme in tema di presupposti indiziari giustificanti l'accertamento analitico - induttivo operato nei confronti della societa') pertiene, infatti, costituendone il logico sviluppo, a censure sollevate nei gradi di merito unicamente dalla societa' e disattese dalla sentenza qui impugnata.

Non risulta invece (ed anzi, dalla rappresentazione dei fatti di causa contenuta il ricorso si inferisce il contrario) che identica argomentazione sia stata spesa dal socio a suffragio della domanda di annullamento separatamente avanzata nel giudizio poi riunito a quello intrapreso dalla societa': e cio' esclude che il motivo in parola possa essere apprezzato con riferimento all'impugnazione del socio, a nulla rilevando il sol fatto di essere stato articolato in un ricorso proposto congiuntamente alla societa'.

4. Va invece esaminato il secondo motivo, inerente alla posizione del socio, con cui si denuncia violazione e falsa applicazione dell'articolo 44 T.U.I.R. sotto un duplice profilo: (a) per non aver il giudice di merito tenuto conto della provenienza bancaria dei finanziamenti da parte dei soci, circostanza idonea ad escludere ipotesi di reimpiego di proventi non dichiarati; (b) per mancanza di prova dell'attribuzione di vantaggi economici ai soci, non potendo l'accertamento effettuato nei confronti di una societa' di capitali automaticamente comportare la determinazione dei redditi dei singoli soci, a fortiori allorquando l'accertamento non sia definitivo poiche' impugnato dalla societa'.

Il motivo - che, in realta', racchiude due distinte doglianze - non puo' trovare accoglimento.

4.1. La censura sub (a) non coglie la ratio decidendi della pronuncia.

Invero, la C.T.R. non soltanto non ha omesso di considerare la provenienza dal socio (---) delle somme confluite nel conto "soci c/conferimento, prelevamento" (somme delle quali ha riscontrato la tracciabilita' soltanto parziale) ma, all'opposto, ha - con motivazione diffusa, articolata su rilievi in punto di diritto ineccepibili e nemmeno specificamente contestati in questa sede - ritenuto (soprattutto in ragione della irrisorieta' dei redditi del citato socio e dell'antieconomicita' della condotta apparentemente posta in essere dallo stesso) la fittizieta' di siffatte movimentazioni contabili, celanti in realta' l'omessa fatturazione di ricavi della societa'.

4.2. Anche la doglianza sub (b) e' infondata.

La legittimita' dell'accertamento rivolto a (---) e' stata argomentata dalla Corte territoriale sulla natura di societa' di capitali a ristrettissima base azionaria della (---) s.r.l. (con compagine costituita da due soli soci), dalla detenzione, ad opera del socio in questione, di una partecipazione qualificata nella societa' (pari al 95% delle quote societarie), dalla mancanza di una prova contraria (ad onere del contribuente) circa la distribuzione degli utili recuperati a tassazione.

Si tratta di motivazione in pieno conforme al monolitico indirizzo ermenutico del giudice della nomofilachia - al quale va data continuita' non offrendo il ricorrente alcuno spunto per un ripensamento critico secondo cui in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di societa' di capitali a ristretta base azionaria, ove siano accertati utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti; con l'ulteriore specificazione che siffatta presunzione non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non e' dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della societa', bensi' dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarieta' e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, salva in ogni caso la prova contraria, gravante sul contribuente, del mancato conseguimento o della diversa destinazione degli utili (tra le tantissime, cfr. Cass. 11/08/2020, n. 16913; Cass. 02/07/2020, n. 13550; Cass. 19/12/2019, n. 33976; Cass. 24/01/2019, n. 1947; Cass. 20/12/2018, n. 32959; Cass. 22/11/2017, n. 27778; Cass. 18/10/2017, n. 24534).

5. Dichiarato estinto il processo intentato dalla societa', le relative spese di lite restano a carico della parte che le ha anticipate, a mente dello specifico precetto del Decreto Legge n. 50 del 2017, articolo 11, comma 10, postulato della regola generale dettata dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 46, comma 3.

Rigettato il ricorso del socio, la regolamentazione delle spese inerenti al rapporto processuale cosi' instaurato segue il principio della soccombenza, con liquidazione operata come in dispositivo.

5.1. Soltanto nei confronti del socio ricorrente va dato atto, avuto riguardo all'epoca di proposizione dell'impugnazione (posteriore al 30 gennaio 2013) e del suo esito (rigetto), dell'applicabilita' del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater (come novellato dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17).

In ragione della definizione condonistica della vertenza, non si ravvisano i presupposti per imporre alla societa' il pagamento del c.d. doppio contributo, siccome misura applicabile ai soli casi tipici di rigetto, inammissibilita' o improcedibilita' del gravame e pertanto non suscettibile, per la sua natura lato sensu sanzionatoria, di interpretazione estensiva o analogica (cosi' Cass. 07/12/2018, n. 31372; Cass. 07/06/2018, n. 14782; Cass. 12/11/2015, n. 23175).

P.Q.M.

La Corte dichiara estinto per legge il giudizio di cassazione riguardo alla societa' ricorrente, per il verificarsi della fattispecie di cui al Decreto Legge n. 50 del 2017, articolo 11, e cessata la materia del contendere sul punto.

Rigetta il ricorso del socio (---), che condanna al pagamento, in favore della controricorrente, delle relative spese del giudizio di legittimita', liquidate in Euro 5.600 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente (---) dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza