Sentenza del 05/08/2021 n. 22311 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'Agenzia delle Entrate notificò alla società Costruzioni Cxxxx s.r.l. avviso di accertamento, per l'anno 2006, con il quale contestò maggiore imponibile non dichiarato ai fini IRES, IRAP e I.V.A., in conseguenza della cessione di unità immobiliari; correlativamente, notificò ai soci Z.G., Za.An.Mo. e M.U. distinti avvisi di accertamento, ai fini del recupero di maggiore IRPEF, in relazione al medesimo anno d'imposta.

Avverso i suddetti atti impositivi la società ed i soci proposero distinti ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza che li accolse, ritenendo che gli elementi raccolti non configurassero presunzioni gravi, precise e concordanti.

2. Avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle Entrate propose appello e, all'esito della costituzione delle parti contribuenti, che proposero appello incidentale, la Commissione Tributaria Regionale, in riforma della sentenza impugnata, accolse l'appello principale, respingendo quello incidentale.

In particolare, i giudici di secondo grado, considerato che il convincimento del giudice poteva fondarsi anche su un solo elemento, purchè grave e preciso, ritennero che, nel caso di specie, tra gli elementi evidenziati, rilevanti ai fini del decidere, risultavano le dichiarazioni rese ai verbalizzanti dagli acquirenti di alcuni immobili che attestavano che erano state corrisposte somme superiori a quelle fatturate, neppure contestate dalla contribuente, se non genericamente, che costituivano elemento grave, preciso e concordante a fondamento dell'accertamento.

Rilevarono, altresì, che ogni altro elemento indiziario evidenziato dall'Ufficio - quali la documentazione extracontabile, le schede estratte dai files del computer della società, i valori O.M.I. - pur non avendo particolare rilevanza probatoria, confermavano l'accertamento, non avendo tra l'altro la contribuente offerto valide prove contrarie, limitandosi ad una arbitraria interpretazione della documentazione raccolta.

Trattandosi di società a ristretta base sociale, confermarono anche gli avvisi di accertamento a carico dei soci, in mancanza di prova contraria di una diversa destinazione dei maggiori ricavi accertati a carico della società o di non avere goduto di poteri di controllo o di gestione della società, ritenendo inconsistente il richiamo all'art. 47 del t.u.i.r. che riguardava esclusivamente gli utili distribuiti a seguito di regolare Delib. assembleare.

4. La società ed i soci hanno proposto ricorso per la cassazione della decisione d'appello, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c..

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso e deposita memoria ex art. 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente occorre dare atto, diversamente da quanto rilevato dai ricorrenti nella memoria, della tempestività del controricorso depositato dall'Agenzia delle Entrate, consegnato per la notifica in data 12 marzo 2015 e notificato alle parti ricorrenti il successivo 13 marzo 2015, nel rispetto del il termine di cui all'art. 370 c.p.c., decorrente dalla notificazione del ricorso avvenuta in data 3 febbraio 2015, come si evince dalle cartoline postali depositate dai ricorrenti in data 18 febbraio 2015.

Deve, infatti, farsi applicazione del principio secondo cui, in tema di contenzioso tributario, qualora nel giudizio di merito l'Agenzia delle Entrate non sia stata rappresentata dall'Avvocatura dello Stato, è nulla, e non inesistente, la notifica del ricorso per cassazione effettuata presso l'Avvocatura dello Stato, non potendosi escludere l'esistenza di un astratto collegamento tra il luogo di esecuzione della notifica ed il destinatario della stessa, in considerazione delle facoltà, concesse all'Agenzia dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 72 di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura. Tale nullità, inoltre, può essere sanata sia nel caso in cui l'Agenzia si costituisca senza sollevare eccezioni al riguardo, sia per effetto di rinnovazione della notifica, ai sensi dell'art. 291 c.p.c. ... (Cass., sez. U, 29/10/2007, n. 22641).

Nel caso di specie, come emerge dalla stessa sentenza impugnata, l'Agenzia delle Entrate in grado di appello non era rappresentata dall'Avvocatura dello Stato e, pertanto, ai finii del computo del termine di cui all'art. 370 c.p.c., occorre avere riguardo alla data di perfezionamento della notifica del ricorso per cassazione effettuata, in data 3 febbraio 2015, nei confronti della Direzione provinciale di Vicenza.

Ne consegue la tempestività del controricorso, considerato che il termine scadeva il 14 marzo 2015.

2. Va, pure, disattesa l'eccezione di giudicato sollevata dai ricorrenti con la medesima memoria, con la quale si è evidenziato che la C.T.R. del Veneto, con sentenza n. 753 depositata il 16 febbraio 2018, non impugnata nei termini di legge, decidendo sul gravame proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T.P. che aveva accolto l'impugnazione dai medesimi contribuenti proposta avverso gli avvisi di accertamento relativi al diverso anno d'imposta 2007, ha annullato gli atti impositivi.

Per consolidato orientamento di questa Corte, la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di periodi di imposta (ad es. le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre

non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto potenzialmente mutevoli (Cass., sez. 5, 30/09/2011, n. 20029; Cass., sez. 5, 25/07/2012, n. 13079; Cass., sez. 5, 8/04/2015, n. 6953).

Nel caso di specie, sebbene gli avvisi di accertamento, relativi agli anni d'imposta 2006 e 2007 scaturiscano dalla medesima verifica, l'accertamento compiuto dal giudice di merito con riguardo al 2007 non può spiegare efficacia preclusiva nel presente giudizio, che attiene ad un diverso anno d'imposta, perchè si fonda su presupposti di fatto che contraddistinguono quell'annualità e che, essendo potenzialmente mutevoli, impediscono che quell'accertamento possa estendere i suoi effetti in altro giudizio.

3. Con il primo motivo i ricorrenti deducono la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., nonchè dell'art. 2697 c.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e lamentano che la C.T.R. avrebbe violato i principi generali sia in ordine all'onere probatorio sia in ordine alla valutazione delle prove, non facendo, in particolare, buon governo delle regole che disciplinano la prova presuntiva.

Assumono, in particolare, che gli elementi di giudizio che sono fatti derivare dal fatto indiziante devono costituire, attraverso un ragionamento logico, "la verosimigliante mediazione tra la premessa medesima e la conclusione derivata (fatto ignorato) e che tale elementare sillogismo di inferenze deve essere sorretto dal fondamentale principio di non contraddizione".

Con riguardo alle prove testimoniali selezionate dai verificatori e ritenute "elemento grave, preciso e fondamentale per l'accertamento" dalla C.T.R., evidenziano che:

a) solo tre acquirenti su quindici (M.- B., D.R. e R.G.) hanno reso dichiarazioni di non corrispondenza del corrispettivo pagato con quello indicato in rogito;

b) la dichiarazione resa dal R. non poteva essere considerata attendibile, in ragione dei rapporti molto tesi esistenti tra le parti, mentre quella resa dal D.R. era stata del tutto travisata dai verificatori ed era altresì smentita dalla controdichiarazione resa dallo stesso D.R. ed allegata agli atti del giudizio. In ordine, poi, all'altra dichiarazione resa da M.- B., concernente una differenza di circa Euro 9.000,00 tra quanto asseritamente pagato e quanto dichiarato in rogito, non era mai stato possibile confrontarsi con i dichiaranti e, comunque, alla dichiarazione non poteva che essere attribuita una valenza meramente indiziaria, come era stato chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2001 e, successivamente, dalla Corte di legittimità.

Con specifico riferimento agli elementi probatori desunti da brogliacci e bozze di prima contrattazione, estrapolati dai files contenuti in cartelle correlate ad ogni singola compravendita e valorizzati dai verificatori, sottolineano i ricorrenti che sono stati totalmente trascurati i contratti preliminari rinvenuti durante la verifica, debitamente firmati dalle parti contraenti, e il restante materiale probatorio comprovante che si era pervenuti alla compiuta definizione del complessivo assetto contrattuale attraverso una serie di trattative che erano partite dalla previsione di un corrispettivo di massima.

Sostengono pure che i valori O.M.I. rappresentano solo il frutto di elaborazioni eseguite con grossolane metodologie di scrutinio e non possono dirsi sostitutivi della stima, ma solo di ausilio alla stessa, come peraltro chiarito dal provvedimento direttoriale del 27 luglio 2007 che, al punto 1.1., evidenzia la necessità di una integrazione dei valori con l'impiego di "altre informazioni in possesso dell'Ufficio".

Richiamando l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 8053 del 2014, ribadiscono che gli artt. 2727 e 2729 c.c. definiscono come presunzioni le conseguenze che possono essere tratte da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto, ammettendole solo nel concorso delle caratteristiche della gravità, precisione e concordanza, e che tali requisiti non sono stati adeguatamente valutati dai giudici di merito.

4. Il primo motivo, con il quale si censura il ragionamento presuntivo dei giudici di merito, sul presupposto che gli elementi valutati non siano assistiti dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, è infondato.

4.1. Giova rammentare che questa Corte, soffermandosi ad analizzare il vizio di violazione dell'art. 2729 c.c., ha precisato, già con la sentenza n. 17457 del 2007 e successivamente con la sentenza n. 19485 del 2017 e con la sentenza a Sezioni Unite n. 1785 del 2018, che: "la denuncia di violazione o di falsa applicazione della norma di diritto di cui all'art. 2729 c.c. si può prospettare sotto i seguenti aspetti: aa) il giudice di merito (ma è caso scolastico) contraddice il disposto dell'art. 2729 c.c., comma 1, affermando (e, quindi, facendone poi concreta applicazione) che un ragionamento presuntivo può basarsi anche su presunzioni (rectius: fatti), che non siano gravi, precise e concordanti: questo è un errore di diretta violazione della norma; bb) il giudice di merito fonda la presunzione su un fatto storico privo di gravità o di precisione o di concordanza ai fini della inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota, così sussumendo sotto la norma dell'art. 2729 c.c. fatti privi di quelle caratteristiche e, quindi, incorrendo in una sua falsa applicazione, giacchè dichiara di applicarla assumendola esattamente nel suo contenuto astratto, ma lo fa con riguardo ad una fattispecie concreta che non si presta ad essere ricondotta sotto tale contenuto, cioè sotto la specie della gravità, precisione e concordanza.

Con riferimento a tale secondo profilo, si rileva che, com'è noto, la gravità allude ad un concetto logico, generale o speciale (cioè rispondente a principi di logica in genere oppure a principi di una qualche logica particolare, per esempio di natura scientifica o propria di una qualche lex artis), che esprime nient'altro - almeno secondo l'opinione preferibile - che la presunzione si deve fondare su un ragionamento probabilistico" per cui dato un fatto A noto è probabile che si sia verificato il fatto B (non è condivisibile, invece, l'idea che vorrebbe sotteso alla "gravità" che l'inferenza presuntiva sia "certa").

La precisione esprime l'idea che l'inferenza probabilistica conduca alla conoscenza del fatto ignoto con un grado di probabilità che si indirizzi solo verso il fatto B e non lasci spazio, sempre al livello della probabilità, ad un indirizzarsi in senso diverso, cioè anche verso un altro o altri fatti.

La concordanza esprime - almeno secondo l'opinione preferibile - un requisito del ragionamento presuntivo (cioè di una applicazione "non falsa" dell'art. 2729 c.c.), che non lo concerne in modo

assoluto, cioè di per sè considerato, come invece gli altri due elementi, bensì in modo relativo, cioè nel quadro della possibile sussistenza di altri elementi probatori considerati, volendo esprimere l'idea che, in tanto la presunzione è ammissibile, in quanto indirizzi alla conoscenza del fatto in modo concordante con altri elementi probatori, che, peraltro, possono essere o meno anche altri ragionamenti presuntivi. Ebbene, quando il giudice di merito sussume erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione fatti concreti accertati che non sono invece rispondenti a quei caratteri, si deve senz'altro ritenere che il suo ragionamento sia censurabile alla stregua dell'art. 360 c.p.c., n. 3 e compete, dunque, alla Corte di cassazione controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta dal giudice di merito, lo sia stata anche a livello di applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta. Essa può, pertanto, essere investita ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 dell'errore in cui il giudice di merito sia incorso nel considerare grave una presunzione (cioè un'inferenza) che non lo sia o sotto un profilo logico generale o sotto il particolare profilo logico (interno ad una certa disciplina) entro il quale essa si collochi. La stessa cosa dicasi per il controllo della precisione e per quello della concordanza".

4.2. Di conseguenza la deduzione del vizio di falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. presuppone la puntuale spiegazione che il ragionamento presuntivo compiuto dal giudice di merito, per come enunciato in sentenza, non sia rispettoso del paradigma della gravità, o di quello della precisione o di quello della concordanza, mentre la critica al ragionamento presuntivo svolto da giudice di merito sfugge al concetto di falsa applicazione quando invece si concreta o in un'attività diretta ad evidenziare soltanto che le circostanze fattuali in relazione alle quali il ragionamento presuntivo è stato enunciato dal giudice di merito avrebbero dovuto essere ricostruite in altro modo (sicchè il giudice di merito è partito in definitiva da un presupposto fattuale erroneo nell'applicare il ragionamento presuntivo), o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella che si dice applicata dal giudice di merito, senza spiegare e dimostrare perchè quella da costui applicata abbia esorbitato dai paradigmi dell'art. 2729, comma 1 (e ciò tanto se questa prospettazione sia basata sulle stesse circostanze fattuali su cui si è basato il giudice di merito, quanto se basata altresì su altre circostanze fattuali); in tali casi, infatti, la critica si risolve in realtà in un diverso apprezzamento della ricostruzione della quaestio facti, e, in definitiva, nella prospettazione di una diversa ricostruzione della stessa quaestio e si sollecita un controllo sulla motivazione finalizzato ad una diversa ricostruzione dei fatti, configurando un vizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

4.3. La illustrazione della censura in esame prospetta in realtà, sotto le spoglie di un vizio di violazione di legge, un vizio di motivazione, poichè le parti ricorrenti, a fronte della pronuncia che perviene alla considerazione della legittimità della pretesa fiscale, ponendo a suo fondamento il contenuto di dichiarazioni rese dagli acquirenti di alcuni immobili, la documentazione extracontabile, le schede estratte dai files del computer ed i valori O.M.I., hanno posto in evidenza che i giudici di appello:

a) rispetto alle quindici dichiarazioni rese ai verbalizzanti, hanno ritenuto rilevanti ai fini probatori solo tre dichiarazioni, mentre non hanno preso in esame le altre dodici rese dalle altre parti contraenti, che avevano confermato la corrispondenza del corrispettivo pagato con quello

risultante dal rogito, al fine di giustificare la valutazione finale di attribuire maggior valore alle tre dichiarazioni rispetto a quelle degli altri acquirenti;

b) con specifico riguardo alla dichiarazione resa dal D.R., non hanno tenuto conto che non si trattava di sottofatturazione dell'immobile compravenduto, avendo l'acquirente spiegato, con controdichiarazione resa spontaneamente, che per i lavori di tinteggiatura a cui aveva fatto riferimento con la prima dichiarazione si era dato corso ad un autonomo rapporto definito con separata fatturazione e relativa quietanza di pagamento;

c) gli elementi probatori desunti dai brogliacci e dalle schede estratte dal computer, posti a supporto della valenza presuntiva delle dichiarazioni rese dai terzi, non sono stati valutati unitamente agli elementi emergenti dalla restante documentazione (contratti preliminari sottoscritti, proposte contrattuali), pure rinvenuta in sede di verifica;

d) le valutazioni O.M.I. non potevano trovare considerazione, stante l'inidoneità di tale valore di sostituirsi al valore normale del bene immobile alienato.

In realtà, le censure rivolte alla decisione impugnata si risolvono in una critica all'apprezzamento di fatto svolto dai giudici di merito ed in una inammissibile istanza di rivisitazione della ricostruzione operata dalla C.T.R., la quale, all'esito della valutazione degli elementi presuntivi offerti dall'Amministrazione finanziaria e desumibili dall'avviso di accertamento, che richiama il processo verbale di constatazione, ha ritenuto di dare rilievo al contenuto delle dichiarazioni rese da alcuni acquirenti, che non sono state considerate in modo atomistico, ma sono state complessivamente valutate unitamente agli ulteriori elementi indiziari desumibili dalla documentazione extracontabile, dalle schede tratte dal computer e dai valori O.M.I..

La decisione impugnata risponde, in realtà, al principio secondo il quale il ragionamento presuntivo deve articolarsi in due momenti, occorrendo che il giudice valuti, prima, in maniera analitica ognuno degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, rivestano i caratteri della precisione e della gravità, procedendo, solo successivamente, a una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati, per accertare se essi siano concordanti e idonei, nella loro combinazione, a fornire una valida prova presuntiva (Cass., sez. 6-1, 26/02/2020, n. 5279). La doglianza dei ricorrenti contiene una critica alla valutazione espressa dai giudici regionali sugli elementi istruttori acquisiti ai fini della prova indiziaria propugnando un diverso approdo.

Occorre, al riguardo, ribadire che la censura rivolta al ragionamento presuntivo non può limitarsi ad affermare un convincimento diverso da quello espresso dai giudici di merito, ma deve far emergere l'assoluta illogicità e contraddittorietà del ragionamento decisorio. Tale illogicità non è evincibile dal percorso argomentativo seguito dai giudici di appello i quali, alla luce delle risultanze della verifica esposte nell'avviso di accertamento, hanno confermato il maggior imponibile accertato che poggia sulle dichiarazioni degli acquirenti che hanno riconosciuto di avere corrisposto un prezzo maggiore di quello indicato nel rogito notarile e sui dati ricavati dalla documentazione extracontabile rinvenuta che lasciava trasparire una contabilità parallela a quella ufficiale, dalla quale emergeva un diverso volume di affari e, quindi, la presenza di ricavi omessi.

La sentenza impugnata va, dunque, esente dai vizi dedotti con il mezzo in esame, risultando in linea con l'indirizzo di questa Corte secondo cui "Nell'ipotesi di contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla cessione di immobili, la reintroduzione, con effetto retroattivo, della presunzione semplice, ai sensi della L. n. 88 del 2009, art. 24, comma 5, (legge comunitaria 2008), che ha modificato del D.P.R. n. 600 del 1973, l'art. 39 e del D.P.R. n. 633 del 1972, l'art. 54 sopprimendo la presunzione legale (relativa) di corrispondenza del prezzo della compravendita al valore normale del bene, introdotta dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35 convertito in L. n. 248 del 2006, non impedisce al giudice tributario di fondare il proprio convincimento su di un unico elemento, purchè dotato dei requisiti di precisione e gravità"; se esso non può essere costituito dai soli valori OMI, nondimeno si è ritenuto che esso può essere integrato dal rilievo dello scostamento tra l'importo dei mutui erogati ai terzi acquirenti ed i minori prezzi di cessione indicati dalla parte venditrice nell'atto di vendita, non comportando ciò alcuna violazione delle norme in tema di onere probatorio (più di recente cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, 25/01/2019, n. 2155; Cass. sez. 5, 9/06/2017, n. 14388).

5. Con il secondo motivo, censurando la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 44, comma 1, lett. e), artt. 47 e 163 del t.u.i.r., degli artt. 2727, 2729 e 2697 c.c., degli artt. 23, 41 e 53 Cost. (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) e consequenziale nullità ab origine degli avvisi di accertamento notificati ai soci, contestano ai giudici di appello di avere in modo stringato motivato che era del tutto legittima la presunzione pro quota degli utili extracontabili e che era "inconsistente" il richiamo all'art. 47 del t.u.i.r..

Lamentano, in particolare, che la sentenza impugnata non contiene alcun accertamento definitivo circa la natura di società a ristretta base sociale della partecipata e che la determinazione del reddito d'impresa è avvenuto con il solo ricorso a mere illazioni sprovviste di qualsiasi valore indiziario.

Censurano altresì la pretesa di imputare al socio il 100 per cento della presunta quota di utili extracontabili di sua spettanza, anzichè quella frazionale prevista dall'art. 44, comma 1, lett. e), e art. 47 del t.u.i.r., asserendo che si genera una doppia tassazione e conseguente violazione dell'art. 23 Cost..

6. Con il terzo motivo, deducendo "manifesta violazione dell'art. 23 Cost. e piena antigiuridicità pregiudiziale dell'atto di accertamento", censurano la decisione gravata laddove la C.T.R. ha escluso l'applicabilità dell'art. 47 del t.u.i.r. per mancanza della previa Delib. assembleare, ribadendo che la disposizione normativa in esame si riferisce a utile societario distribuito, sia esso rappresentato o non rappresentato in bilancio, sia esso connesso o meno ad un volontà dell'assemblea.

Avevano chiesto in via pregiudiziale l'annullamento degli avvisi di accertamento notificati ai soci, dal momento che la pretesa dell'Ufficio di rimuovere ogni connessione normativa dell'art. 47 del t.u.i.r. con gli asseriti utili extracontabili lasciava la pretesa erariale sprovvista di ogni supporto normativo in ordine alla base imponibile, in contrasto con il principio di riserva di legge posto a presidio di qualsiasi prestazione patrimoniale dovuta da qualsiasi cittadino.

7. Il secondo motivo è infondato.

7.1. La Commissione Tributaria Regionale, con l'accoglimento integrale dell'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate e con il rigetto di quello incidentale, ha confermato per intero gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società e dei soci.

Trattandosi, nella specie, di società a ristretta base partecipativa, come accertato dai giudici d'appello, è del tutto legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (Cass., sez. 5, 2/03/2011, n. 5076; Cass., sez. 5, 22/04/2009, n. 9519; Cass., sez. 5, 15/05/2003, n. 7564; Cass., sez. 5, 18/10/2017, n. 24534), non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili (Cass., sez. 5, 22/11/2017, n. 27778).

Tale principio è stato completato precisandosi che la presunzione di distribuzione degli utili extra-bilancio può essere vinta dal contribuente fornendo la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cass., sez. 6-5, 2/02/ 2016, n. 1932; Cass., sez. 5, 14/07/2017, n. 17461; Cass., sez. 6-5, 22/12/2016, n. 26873; Cass., sez. 6-5, 9/07/2018, n. 18042; Cass., sez. 5, 27/09/2018, n. 23247).

Nella specie, la prova della estraneità dei soci alla gestione societaria non è stata fornita, nè tanto meno è stato dimostrato che gli utili extracontabili siano stati reimpiegati o reinvestiti.

7.2. Non è in alcun modo applicabile, quindi, il disposto di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47 che attiene alla tassazione degli utili distribuiti ai soci, con delibere formali dell'assemblea, ma che non trova applicazione per i redditi extracontabili, non menzionati nella contabilità societaria.

L'art. 47 del TUIR (che recita "salvi i casi di cui all'art. 3, comma 3, lett. a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società..., anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare") riguarda la modifica attuata al TUIR con il D.Lgs. n. 344 del 2003.

La riforma del 2003 ha introdotto tale percentuale avendo soppresso il credito di imposta che veniva riconosciuto al socio, al fine di evitare la doppia imposizione economica (a carico della società e a carico del socio).

Il meccanismo presupponeva, ovviamente, l'inserimento nella dichiarazione dei redditi degli utili percepiti e come tali dichiarati anche dall'ente societario che li distribuiva.

Al contrario, nel caso in esame, trattandosi di utili "in nero", mai pervenuti nella contabilità societaria, non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è mai stata" non avendo la società mai dichiarato gli utili extracontabili (Cass., sez. 5, 23/12/2019, n. 34282; Cass., sez. 5, 19/11/2020, n. 26317; Cass., sez. 5, 19/01/2021, n. 735).

8. Inammissibile è invece il terzo motivo di ricorso con il quale la parte ricorrente assume che la pretesa dell'Ufficio di escludere qualsiasi connessione dell'art. 47 del TUIR con gli utili extracontabili si porrebbe in contrasto con il principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost..

La questione di legittimità costituzionale prospettata risulta formulata in maniera generica, con la mera indicazione del parametro costituzionale che, ad avviso delle parti ricorrenti, risulterebbe violato, ma senza indicazioni sufficienti a mettere in evidenza le ragioni di tale presunta violazione che vada oltre una generica denuncia che l'imputazione ai soci degli utili extracontabili difetti di un supporto normativo idoneo ad individuare la base imponibile (Cass., sez. 3, 26/11/2019, n. 30378).

9. In conclusione, il ricorso va rigettato. Le spese del giudizio di legittimità seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 4.500,00, oltre alle spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 24 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 5 agosto 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza