

Sentenza del 15/07/2024 n. 19409 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Guardia di finanza eseguiva verifica fiscale nei confronti della Immobiliare Nico Group Srl, in relazione alle annualità 2006/2007 e 2007/2008 e all'esito notificava alla società due avvisi di accertamento in relazione a costi non deducibili e inesistenti, oltre a ricavi non dichiarati, sottoponendo a ripresa fiscale un maggior reddito, per ciascuna delle due annualità. Contestualmente notificava a A.A., socio unico della società negli anni 2007 e 2008, due avvisi di accertamento con i quali, ritenendolo percettore di utili extra bilancio prodotti da società a ristretta base partecipativa, accertava un suo maggior reddito per il 2007 e per il 2008.

2. Società e socio proponevano separati ricorsi contro gli avvisi di accertamento.

Nel corso del processo di primo grado, la società veniva cancellata dal registro delle imprese e la CTP dichiarava l'interruzione di entrambi i processi.

Il socio presentava poi istanza di riassunzione per entrambi i processi e la CTP, dopo aver riunito i ricorsi, dichiarava improcedibile quello proposto contro gli avvisi notificati alla società e respingeva i ricorsi del socio contro gli avvisi a lui notificati in proprio. Con riferimento a questi ultimi, in particolare, accertata l'evasione da parte della società, considerava legittima la presunzione di percezione degli utili extra bilancio da parte dell'unico socio.

3. A.A. proponeva appello contro tale decisione, criticando la decisione di improcedibilità del ricorso proposto dalla società e rilevando la contraddittorietà della decisione nel merito assunta sul ricorso da lui proposto come socio, per avere la CTP dato per accertata l'evasione societaria pur non essendosi pronunciata nel merito dei rilievi mossi dalla società.

3.1. Con particolare riferimento agli avvisi notificati alla società, riproponeva quindi le doglianze relative alla carenza di motivazione e di prova in ordine all'inesistenza di operazioni passive, fondate sull'emissione di fatture false, che avrebbero generato, dunque, dei costi solo fittizi e, come tali, non deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa e non detraibili ai fini IVA.

3.2. Con riferimento agli avvisi notificati al socio, senza mettere in dubbio la ristrettezza della base sociale, l'appellante contestava la possibilità di presumere, solo da questo dato, l'avvenuta distribuzione di utili extracontabili, pur se accertati come prodotti da una società di capitali, in mancanza della dimostrazione della materiale percezione del maggior reddito da parte del socio.

In ogni caso, rilevava che l' articolo 59 del TUIR prevede che gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale sociale concorrono alla formazione del reddito del socio nella misura del 40 per cento del loro ammontare e chiedeva pertanto che la ripresa fiscale venisse ridotta entro questo limite.

Infine, contestava l'applicazione al socio delle sanzioni per infedele dichiarazione, mancando il requisito della colpevolezza di cui all' articolo 5 del D.Lgs. 472 del 1997 .

4. La CTR dichiarava inammissibile l'appello presentato nell'interesse della società da A.A. quale ex socio e successore processuale della Immobiliare Nico Group Srl, in quanto risultava che, alla data di scioglimento e successiva cancellazione della società (7/1/2013), unico socio - sin dal 5/9/2011 - era tale B.B., subentrata proprio a A.A. che era stato socio unico della società solo fino al 4/9/2011. Riteneva dunque che successore processuale della società, legittimato a proporre appello, fosse soltanto B.B..

5. Quanto al ricorso dell'ex socio in relazione agli avvisi di accertamento a lui personalmente notificati, riteneva che correttamente la CTP, dopo aver riunito i ricorsi proposti nell'interesse della società e dal socio, avesse conosciuto incidenter tantum degli avvisi di accertamento notificati alla società e che avesse condivisibilmente attribuito al socio gli utili extrabilancio accertati nei confronti della società.

5.1. Nel merito della pretesa fiscale avanzata nei confronti della società, anche la CTR procedeva ad esaminarne incidenter tantum il merito, valutando le deduzioni difensive già avanzate in primo grado e riproposte in sede di gravame, disattendendole tutte.

5.2. Nel merito del ricorso proposto da A.A. in proprio, confermava l'impianto della sentenza di primo grado e accoglieva esclusivamente l'eccezione dell'appellante relativa alla possibilità di tassare in capo al socio il maggior reddito di partecipazione nella sola misura del 40 per cento dei maggiori utili accertati in capo alla società.

6. Contro questa statuizione A.A. ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a cinque motivi.

7. L'Agenzia delle entrate non si è tempestivamente costituita, ma ha partecipato alla pubblica udienza per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, che ha concluso come indicato in epigrafe.

8. L'ufficio di Procura Generale ha depositato conclusioni scritte, anticipando quelle poi ribadite in udienza.

9. A.A. ha depositato memoria ai sensi dell' art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, introdotto sia ai sensi del n. 3 del comma 1 dell'art. 360, sia ai sensi del n. 4 della medesima disposizione:

- si fa valere la violazione e/o falsa applicazione: dell' art. 7 della legge n. 212 del 2000 , nella parte in cui richiama l' art. 3 della legge n. 241 del 1990 ; dell' art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 ; dell' art. 56 del D.P.R. n. 633 del 1972 ; dell' art. 109 TUIR ; dell' art. 2697 c.c.

- ci si duole, altresì, della nullità della sentenza per inesistenza della motivazione o per motivazione meramente apparente.

Secondo il ricorrente, la CTR non avrebbe potuto ritenere sufficiente, ai fini della legittimità della ripresa fiscale nei confronti di un socio, un'attività di indagine svolta nei confronti della società, ossia di un soggetto terzo rispetto al ricorrente, senza aver spiegato in che modo il socio avesse potuto godere di un maggior reddito non dichiarato, dal momento che l'ufficio impositore aveva sottoposto a ripresa fiscale costi non deducibili e non maggiori ricavi, a fronte di affermazioni generiche e indimostrate allegazioni offerte dagli organi accertatori. In altre parole, per il ricorrente, sarebbe spettato all'ufficio accertatore provare l'inesistenza delle operazioni contestate.

2. Con il secondo motivo, proposto ai sensi del n. 5 del comma 1 dell' art. 360 c.p.c., il ricorrente denuncia l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, "per non aver tenuto in alcun conto la CTR degli elementi dimostrativi addotti dal Contribuente in giudizio".

3. Con il terzo motivo, introdotto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., ci si duole della violazione o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2697 c.c., per avere la CTR ritenuta fondata la presunzione di distribuzione all'unico socio del maggior reddito presuntivamente non dichiarato dalla società.

4. Con il quarto motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., si lamenta la violazione o falsa applicazione dell' art. 41 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , per non avere la CTR ritenuto gli avvisi di accertamento emessi al di fuori della previsione normativa, in quanto la norma indicata presuppone la certezza dell'esistenza del maggior reddito, mentre nel caso di specie si tratterebbe, al più, di costi sostenuti dalla società per spese oggettivamente inesistenti, che non potrebbero produrre maggior reddito per il ricorrente, non trattandosi di maggiori ricavi.

5. Con il quinto e ultimo motivo, introdotto sia ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., sia ai sensi del n. 5 della medesima disposizione, si prospetta la violazione o falsa applicazione degli artt. 7 , 16 e 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. La CTR non avrebbe preso in alcuna considerazione il motivo d'appello del contribuente riguardante l'avvenuta applicazione di immotivate sanzioni al socio, nonostante la precisa eccezione sollevata nell'atto d'appello con cui si faceva rilevare la nullità, in parte qua, dell'avviso di accertamento per l'assoluta carenza di motivazione in merito alla determinazione delle sanzioni irrogate (a nulla rilevando la loro applicazione in misura minima) e, prima ancora, per l'omessa motivazione in ordine alla eccepita assenza del requisito della colpevolezza richiesto dall' art. 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997 .

6. Il primo, il secondo e il quarto motivo di ricorso possono essere trattati insieme, per la loro connessione, dal momento che, attraverso la loro articolazione, il A.A. avanza doglianze contro l'accertamento operato nei confronti della società.

7. I motivi sono inammissibili, per una ragione comune a tutti.

8. Il socio di società a ristretta base partecipativa può contestare la sussistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria per come accertati in capo alla società, ma nel solo caso in cui il relativo avviso di accertamento non venga regolarmente notificato a quest'ultima.

Solo in tal caso, infatti, l'avviso è inopponibile al socio, che può contestare la sussistenza dei fatti posti a base di quell'accertamento (Sez. 5, Ordinanza n. 18200 del 24/06/2021, Rv. 661786-01), anche al di là di quanto normalmente consentito dalla giurisprudenza di questa Corte.

Nel caso di specie, invece, gli avvisi di accertamento furono regolarmente notificati alla società e da quest'ultima tempestivamente impugnati.

Il giudizio in primo grado fu riunito a quello instaurato dal A.A. con i ricorsi proposti contro gli avvisi di accertamento a lui notificati personalmente.

Nel corso del giudizio, si verificò la cancellazione della società dal registro delle imprese e l'evento determinò l'interruzione dell'intero processo.

Il A.A. presentò istanza di riassunzione e l'impugnazione contro gli avvisi di accertamento notificati alla società fu dichiarata improcedibile dalla CTP e decisa nel merito quanto agli avvisi notificati personalmente al socio.

A sua volta, la CTR ha dichiarato inammissibile l'appello contro la statuizione di improcedibilità dei ricorsi proposti contro gli avvisi notificati alla società, perché proposti dallo stesso A.A. "quale ex socio e successore processuale della società Immobiliare Nico Group Srl", laddove il A.A., invece, non rivestiva la qualità di socio (e, dunque, di successore ex lege) al momento dell'estinzione della società.

La CTR considerava, quindi, ammissibile solo l'appello proposto dal A.A. contro la decisione sul merito degli avvisi di accertamento a lui notificati personalmente nella qualità di socio della Srl nei periodi d'imposta a cui si riferivano gli atti impositivi. Contro la specifica statuizione di inammissibilità dell'appello proposto dal A.A. in veste di successore della società non risulta proposto ricorso per cassazione, sicché deve ritenersi che gli avvisi di accertamento notificati alla società siano divenuti definitivi.

Risulta corretta anche la decisione della CTR di non sospendere il giudizio ex art. 295 c.p.c. sugli avvisi notificati al socio, come richiesto dal A.A., in quanto, in tema di redditi da partecipazione in società di capitali a base ristretta, solo se vi sia pendenza separata dei giudizi relativi all'accertamento del maggior reddito contestato alla società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio si impone la sospensione ex art. 295 c.p.c. - applicabile al giudizio tributario in forza dell' art. 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituente l'antecedente logico-giuridico, non solo nelle ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili ma in tutti i casi di contestazione rivolti alla compagine sociale relativi ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti (Sez. 5, Ordinanza n. 1574 del 26/01/2021, rv. 660244-01).

Nel caso di specie, invece, i ricorsi contro i due accertamenti - nei confronti della società e del socio - erano stati sin dal primo grado riuniti in un unico giudizio, sicché, pur mantenendo i due procedimenti la loro autonomia, non si imponeva alcuna sospensione del giudizio instaurato dal socio.

8. Va anche aggiunto che, nell'ambito del giudizio proposto dal socio, la CTR ha compiuto attività ultronea, procedendo a scrutinare nel merito - *incidenter tantum* - le doglianze proposte contro gli avvisi di accertamento notificati alla società, rigettandole tutte.

La CTR, infatti, avrebbe potuto limitarsi a constatare che, per effetto dell'inammissibilità dell'appello - proposto da chi era privo di legittimazione ad impugnare - gli avvisi di accertamento nei confronti della società erano ormai da considerarsi definitivi e applicare, così, la regola per la quale il socio di una società di capitali a ristretta base partecipativa, al quale siano imputati i maggiori utili sociali extrabilancio, non può dolersi dell'accertamento effettuato nei confronti della società riproponendo doglianze ad esso riferibili (Cass. n. 3980 del 18/02/2020), ma può unicamente eccepire che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, nonché dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (*ex multis*, Cass. n. 18042 del 09/07/2018).

9. Passando ai motivi di ricorso riferibili agli avvisi notificati al ricorrente in proprio, ossia nella qualità di socio della Srl nei periodi d'imposta interessati, il terzo motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

10. La sentenza impugnata non ha affatto attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni (unica ipotesi in cui sarebbe rilevabile la violazione dell' art. 2967 c.c.: Sez. 3, Sentenza n. 13395 del 29/05/2018, rv. 649038-01), ma ha ritenuto assolto l'onere probatorio gravante sull'Ufficio attraverso un meccanismo presuntivo che ha passato indenne il vaglio della giurisprudenza di legittimità.

10.1. Questa Corte ha infatti già affermato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi nel caso di società di capitali che presenti una ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci partecipanti alla società degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà per il contribuente - che nella specie non risulta essersene avvalso - di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati distribuiti, 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 , sentenza n. 27778 del 22/11/2017 , rv. 646282-01). Ciò vale anche nelle ipotesi di assenza di rapporti di parentela, in quanto la ristrettezza della base sociale implica di per sé un elevato grado di compartecipazione dei soci, e dunque la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell'esistenza di utile extrabilancio, consentendo di riconoscere sussistenti, ai fini della prova presuntiva, i requisiti richiesti dall' art. 2729 c.c.

Ciò che vale, a maggior ragione, nel caso di socio unico.

Tale meccanismo probatorio 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 ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria (Cass., Sez. 6-5, ordinanza n. 1947 del 24/01/2019 , rv. 652391-01).

10.1.1. Nella memoria illustrativa il ricorrente sostiene che la modifica dell' art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , operata dalla legge n. 130 del 2022 , avrebbe posto "un limite applicativo alle presunzioni generalizzate di fonte giurisprudenziale".

A tale riguardo, questa Corte ha recentemente affermato che "In tema di onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, l' art. 7 , comma 5 bis, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , introdotto dall' art. 6 della L. n. 130 del 2022 , non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale" (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 31878 del 27/10/2022 ; in senso conforme, tra le ultime, Cass. sez. 5, 8/5/2024, n. 12575) Nel caso di specie, peraltro, la CTR non si è limitata ad evocare l'orientamento giurisprudenziale più innanzi richiamato, il quale, come detto, mantiene intatta, in ogni caso, la sua valenza anche all'esito della riforma dettata dalla legge n. 130 del 2022 , che si è limitata a registrare una ricorrente modalità di valutazione, in applicazione dei principi generali, degli elementi presuntivi che devono essere comunque esistenti nel caso di specie.

Confermando la valutazione operata dai giudici di primo grado, ha anche condivisibilmente dato rilievo alla circostanza che il A.A. fosse addirittura socio unico della società.

10.1.2. Per questo motivo, risulta inammissibile la censura in fatto circa la ritenuta non corrispondenza della presunzione ai requisiti richiesti dall' art. 2729 c.c. (sui limiti in cui sia censurabile la prova critica in cassazione, Cass. sez. 5, 8/5/2024, n. 12466 , in motivazione, in cui si ribadisce che la deduzione del vizio non può che estrinsecarsi nella puntuale indicazione, enunciazione e spiegazione dei motivi per i quali il ragionamento del giudice di merito sia irrispettoso dei paradigmi della gravità, precisione e concordanza, risolvendosi altrimenti la critica al ragionamento presuntivo svolto, che si sostanzia nell'enunciazione di una diversa modalità della sua ricostruzione, nel suggerimento di un diverso apprezzamento della questio facti che si pone al di là della fattispecie di cui all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., atteso che il giudice di merito, nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata, e che la valutazione del compendio probatorio è preclusa a questa Corte, essendo riservata al giudice di merito al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le

complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, dando così liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge).

11. Il quinto motivo è inammissibile.

12. E senz'altro vero che, alle pagine 4 e 5 della sentenza impugnata, la CTR dà esplicitamente atto della proposizione del motivo di appello relativo alla contestazione dell'applicazione al socio di sanzioni per infedele dichiarazione, senza poi esplicitamente argomentare al riguardo.

Tuttavia, come ribadito da Sez. L, Ordinanza n. 29952 del 13/10/2022 (rv. 665822-01), l'omessa pronuncia su una domanda, un'eccezione o un'istanza ritualmente introdotte in giudizio - risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato - integra un difetto di attività del giudice di secondo grado, che deve essere fatto valere dal ricorrente attraverso la specifica deduzione del relativo error in procedendo, ovverosia della violazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 , n. 4, c.p.c., la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità (in tal caso giudice anche del fatto processuale) di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello.

Del resto, è vero che Sez. U, Sentenza n. 17931 del 24/07/2013 (Rv. 627268-01) ha affermato che non è indispensabile l'adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di uno specifico motivo. Però, ha anche aggiunto che, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte è comunque necessario che il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorché sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente, come appunto avvenuto nella specie.

13. Il ricorso, in definitiva, va rigettato.

14. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

15. Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, di una somma pari a quella eventualmente dovuta a titolo di contributo unificato per il ricorso.

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna A.A. al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle entrate, che si liquidano in Euro 8.000 oltre alle spese prenotate a debito.

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza