

Sentenza del 10/10/2024 n. 26471 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate notificava a A.A., musicista membro del gruppo musicale Subsonica, un avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2007, con il quale veniva recuperato a tassazione un maggior reddito da lavoro autonomo per Euro 1.993 (per mancata inerenza di alcuni costi dedotti) e un maggior reddito di capitale per Euro 322.570, in ragione della detenzione del 50% delle quote sociali della Casasonica Srl, società che aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi e nei cui confronti era divenuto definitivo, per mancata impugnazione, un avviso di accertamento di un reddito di impresa quantificato in Euro 1.612.849. Trattandosi di società a ristretta base, nei confronti del contribuente avrebbe operato la presunzione di distribuzione tra i soci degli utili extracontabili prodotti a seguito dell'evasione fiscale.

2. A.A. impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione tributaria provinciale, deducendo di essersi sempre occupato soltanto di musica e di essersi costantemente disinteressato della gestione economica della società, affidata interamente all'amministratore unico B.B., che ne deteneva la quota del 40 per cento ed aveva l'incarico di occuparsi del rapporto economico con le case discografiche.

Eccepiva, inoltre, l'illegittimità dell'atto impositivo, in quanto non risultava notificato avviso di accertamento nei confronti della società.

Infine, deduceva l'illegittimità della presunzione di distribuzione degli utili extra contabili ai soci e, nel merito, l'erroneità della quantificazione delle somme evase.

3. La CTP rigettava il ricorso, rilevando la regolare notifica dell'avviso di accertamento nei confronti della società e la definitività di tale atto impositivo per omessa impugnazione. Riteneva, quindi, legittima la ripresa fiscale fondata sulla presunzione di distribuzione tra i soci degli utili non dichiarati dalla società a ristretta base, in quanto considerava inverosimile la tesi che il socio di maggioranza fosse all'oscuro della gestione della società.

4. Contro questa decisione proponeva appello il contribuente, riproponendo le doglianze già avanzate in primo grado, e, in particolare, insistendo sulla illegittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società (ed allegato all'atto impositivo notificato al contribuente), non essendo stata fornita la prova della notifica alla società stessa. Riproponeva, quindi, la tesi dell'illegittimità dell'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili extra contabili tra i soci di società a ristretta base partecipativa, alla luce delle argomentazioni presentate dal contribuente circa la sua totale estraneità all'attività e alla gestione della società,

che egli riteneva inattiva. Contestava la quantificazione delle somme che sarebbero state evase dalla società.

5. La CTR accoglieva l'appello.

6. Pur ritenendo "incontestabile" l'esistenza di una società a ristretta base, composta da soli tre soci e partecipata dal contribuente, considerava "inutilizzabile" l'accertamento operato nei confronti della società stessa, in quanto l'ufficio finanziario, a fronte dell'eccezione del contribuente proposta sin dal primo grado in ordine all'inesistenza di una valida notificazione dell'avviso di accertamento alla società Casasonica Srl, si era limitato ad allegare tale atto impositivo, senza la prova della sua notificazione.

Per la CTR, nonostante il fatto che la Commissione tributaria provinciale avesse affermato in motivazione che l'accertamento era stato ritualmente notificato, la circostanza non sarebbe stata affatto documentata dall'Agenzia delle entrate, neppure in grado di appello nonostante l'onere ritenuto su di essa gravante, a fronte della specifica eccezione riproposta in secondo grado. L'illegittimità dell'accertamento nei confronti della società avrebbe quindi determinato "la impossibilità giuridica di una sua utilizzazione nei confronti del socio", con assorbimento di ogni altra questione.

7. Contro questa decisione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per Cassazione affidato a due motivi.

8. Resiste con controricorso il contribuente, illustrato da successiva memoria.

9. Il Pubblico Ministero ha ribadito in udienza le conclusioni anticipate con memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., si lamenta la violazione degli artt. 2697 , 2727 e 2729 c.c., 115 e 116 c.p.c., 38 , 39 e 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 , 67 del D.P.R. n. 917 del 1986 .

1.1. Secondo l'Agenzia delle entrate ricorrente, in caso di società a ristretta base, l'accertamento di un maggior reddito in capo alla società costituisce solamente il presupposto impositivo della pretesa fatta valere nei confronti dei soci e dunque un mero presupposto di fatto, sicché la circostanza che l'avviso di accertamento sia stato alla società ritualmente notificato costituisce un dato del tutto irrilevante rispetto alla pretesa rivolta dal fisco nei confronti dei soci, in quanto ciò che rileva è che l'atto impositivo nei confronti della società esista come "fatto storico" e che esso sia stato in precedenza portato a conoscenza del socio. In altre parole, per la ricorrente, l'annullamento dell'avviso di accertamento riferito alla società potrebbe produrre effetti caducatori anche degli avvisi di accertamento notificati ai soci ai quali il maggior reddito sia stato imputato, ma solo se avvenga in forza di "decisione giudiziaria" passata in giudicato, che ritenga infondata nel merito la pretesa tributaria.

2. Con il secondo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., si denuncia la violazione degli artt. 115 , 116 e 132 , comma 2, n. 4, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., 36 , comma 2, n. 4, 53, 54 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 .

2.1. L'Agenzia delle entrate rileva che l'avviso di accertamento notificato al contribuente aveva contestato (non solo i maggiori redditi da capitale derivanti dalla partecipazione alla società Casasonica Srl, ma) anche i maggiori redditi da lavoro autonomo, che erano stati sottoposti a tassazione ai fini Irpef, Irap e IVA. La CTR di Torino, nell'accogliere l'appello proposto dal contribuente soltanto per l'asserita inesistenza della notificazione dell'avviso di accertamento alla società Casasonica Srl, ha dichiarato assorbita "ogni altra questione proposta", annullando integralmente l'avviso di accertamento notificato personalmente al contribuente.

L'annullamento della ripresa fiscale relativa al maggior reddito da lavoro autonomo (del tutto sganciata da quella concernente il maggior reddito di capitale derivante dalla partecipazione alla società Casasonica Srl), quindi, non sarebbe stato in alcun modo motivato dai giudici di secondo grado.

3. I motivi di ricorso, che non risultano affetti dalle ragioni di inammissibilità lamentate dal controricorrente, sono entrambi fondati.

4. Quanto al primo motivo, è senz'altro vero che l'accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati costituisce il presupposto necessario per l'accertamento a carico dei soci in ordine agli utili prodotti giacché, in mancanza, non sussiste la prova dello stesso fatto costitutivo della pretesa tributaria, con l'effetto che deve essere dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari in capo al socio, quando non sia stata preventivamente accertata la posizione della società di capitali, evidenziando in capo alla stessa un maggior reddito non dichiarato (Sez. 6-5, Ordinanza n. 40844 del 20/12/2021, in motivazione).

Tuttavia, la suddetta pronuncia ha anche precisato che (solo) l'annullamento per motivi attinenti al merito della pretesa tributaria dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, sancito con sentenza passata in giudicato, avendo carattere pregiudicante, spiega i suoi effetti a favore di tutti i soci e quindi anche nel connesso giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento notificato al singolo socio e relativo al suo reddito da partecipazione scaturente a seguito di rettifica operata nei confronti della società, in quanto detto accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal socio.

4.1. Diverso è il caso in cui l'accertamento operato nei confronti della società sia stato annullato per motivi di rito (ad esempio, come nel caso affrontato da Sez. 6-5, Ordinanza n. 10723 del 22/04/2021, rv. 661237-01, per l'estinzione della società in data antecedente alla notifica dell'avviso di accertamento nei suoi confronti), poiché in questo caso non viene compiuta alcuna verifica circa l'inesistenza dell'imponibile da essa non dichiarato, sicché tale pronuncia non può fare stato nei confronti dei soci, dovendosi ritenere che proprio la mancanza di un accertamento irrefutabile sull'inesistenza nel merito della pretesa correlata ai ricavi non contabilizzati, impregiudicata la sorte dell'accertamento notificato alla società, possa essere posto a base della pretesa nei confronti del socio e costituire, se dimostrato dall'ufficio finanziario, condizione legittimante della richiesta fiscale correlata al maggior reddito di partecipazione a carico del socio (nello stesso senso, già Sez. 5, Ordinanza n. 11680 del 7/6/2016, rv. 640014-01).

4.2. Per la giurisprudenza di questa Corte, in altre parole, l'invalidità, per motivi di rito, dell'accertamento emesso nei confronti di una società a ristretta base, non determina

necessariamente l'illegittimità degli atti impositivi nei confronti dei suoi soci per i redditi costituiti dagli utili extra bilancio percepiti pro quota, neppure se la formale illegittimità dell'accertamento societario sia stata dichiarata con un precedente ed irrevocabile annullamento giurisdizionale (così, ancora, già la citata Sez. 6-5, Ordinanza n. 10723 del 22/04/2021, in motivazione).

4.3. I medesimi principi sono stati affermati anche nel caso, come quello qui affrontato, in cui il socio di una società di capitali a ristretta base, destinatario di un avviso di accertamento fondato sulla presunzione di distribuzione in suo favore di utili non dichiarati dalla società, lamenti l'illegittimità dell'atto che costituisce il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione a lui contestato, ossia dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, in quanto non notificato a quest'ultima.

Si è detto, infatti, che solo l'annullamento dell'avviso emesso nei confronti della società, con sentenza passata in giudicato per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, riveste carattere pregiudicante e determina l'illegittimità dell'avviso di accertamento, notificato al singolo socio, che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari. Tale carattere pregiudicante non si rinviene, invece, nelle ipotesi di annullamento per vizi del procedimento (nella specie per inesistenza della notifica e per errata intestazione dell'avviso), le quali danno luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l'accertamento sulla pretesa erariale (Sez. 5, Ordinanza n. 752 del 19/01/2021, rv. 660292-01).

4.3.1. Per questo motivo, le argomentazioni svolte dal controricorrente nella memoria illustrativa, tese ad evidenziare come, nel caso di specie, venga in rilievo l'inesistenza - e non la "mera nullità" - della notifica dell'avviso di accertamento in capo alla società, non sono idonee a spostare i termini della questione. Del resto, non appare conferente il precedente evocato dal controricorrente (Sez. 5, Ordinanza n. 7491 del 20/3/2024), che si riferisce ad un caso in cui non vi era stato "alcun accertamento e/o giudizio nei confronti della società" (punto 4.1 della motivazione).

Ipotesi, dunque, differente da quella in esame, in cui a difettare secondo lo stesso assunto difensivo del contribuente - sarebbe la sola notifica dell'avviso di accertamento contro la società, la cui emissione costituisce invece dato pacifico (risultando tale atto anche allegato all'avviso di accertamento notificato al socio).

4.4. In un caso analogo, questa Corte (Sez. 5, Ordinanza 24/6/2021, n. 18200, in motivazione), ha già affermato che, nel caso in cui l'avviso di accertamento contro la società, pur certamente emesso, non sia stato notificato al legale rappresentante della stessa, il socio (che normalmente non può dolersi dell'accertamento effettuato nei confronti della società riproponendo doglianze ad esso riferibili: Sez. 5, Ordinanza n. 3980 del 18/02/2020, in motivazione) ben potrà fare valere le proprie ragioni in sede di impugnazione contro l'avviso di accertamento che lo riguarda.

4.5. In conclusione, se è vero che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società a ristretta base e non notificato a quest'ultima non è opponibile al socio, e quindi non riveste rilievo "pregiudicante" rispetto alla sussistenza dell'obbligazione tributaria della società (e, di conseguenza, rispetto al presupposto dell'operatività della presunzione semplice di distribuzione

degli utili non dichiarati in favore dei soci), è altrettanto vero che ciò si traduce soltanto nella possibilità, per il socio stesso, di contestare la sussistenza di tutti i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria (così sostanzialmente, già Sez. 5, Ordinanza n. 6626 del 07/03/2019, in motivazione) ed evidenziati nell'atto di accertamento emesso nei confronti della società (che, nel caso di specie, risulta incontestabilmente allegato all'avviso di accertamento personalmente notificato al socio). E ciò anche al di là di quanto normalmente consentito dalla giurisprudenza di legittimità, per la quale il socio può unicamente eccepire che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, nonché dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (ex mu/tis, Sez. 5, Ordinanza n. 15991 del 7/6/2024; Sez. 6-5, Ordinanza n. 7170 del 04/03/2022, rv. 664082-01; Sez. 5, Ordinanza 15/9/2021, n. 24870; Sez. 5, Ordinanza 1/12/2020, n. 27445; Sez. 5, Ordinanza 24/7/2020, n. 15895; Sez. 6-5, Ordinanza n. 18042 del 09/07/2018, rv. 649406-01; Sez. 5, Sentenza 14/7/2017, n. 17461; Sez. 6-5, Ordinanza 22/12/2016, n. 26873; Sez. 6-5, Ordinanza 2/2/2016, n. 1932).

5. Non si è quindi conformata a tali principi la sentenza impugnata, che ha fatto derivare, dalla sola circostanza della mancata prova della notifica alla società dell'avviso di accertamento incontestabilmente emesso nei confronti della società stessa dall'ufficio finanziario, la conseguenza dell'invalidità anche dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio.

6. Anche il secondo motivo di ricorso è fondato.

7. Accogliendo l'appello del contribuente, che aveva impugnato l'avviso di accertamento anche nella parte in cui l'Agenzia delle entrate aveva operato una ripresa fiscale nei suoi confronti pure in relazione a maggiori redditi da lavoro autonomo, la CTR ha annullato l'intero atto impositivo, esibendo però la motivazione del proprio convincimento esclusivamente in relazione alla parte di ripresa fiscale concernente i maggiori redditi di capitale conseguenti all'accertamento di utili non dichiarati da parte della società a ristretta base partecipata dal contribuente.

7.1. A fronte delle difese svolte anche in grado di appello dall'ufficio finanziario, sul punto dell'accertato maggior reddito da lavoro autonomo, non sono state in alcun modo esplicitate le ragioni dell'accoglimento dei motivi di ricorso avanzati dal contribuente in relazione a questa parte della ripresa fiscale, risultando in tal modo integrato il vizio lamentato dalla ricorrente Agenzia.

8. La decisione, pertanto, conformemente alle conclusioni presentate dal Pubblico Ministero, va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per i necessari accertamenti in fatto e per provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza