

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione | Sezione TRI | Civile | Ordinanza | 10 dicembre 2021 |
n. 39285

Data udienza 9 novembre 2021

Integrale

**Irpef - Accertamento - Socio di società a ristretta base - Utili
extracontabili - Accertamento nei confronti del socio**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente

Dott. D'ANGIOLELLA Rosita - rel. Consigliere

Dott. GUIDA Riccardo - Consigliere

Dott. D'ORAZIO Luigi - Consigliere

Dott. TRISCARI Giancarlo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22851/2015 R.G., proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS), rappresentato e difeso dall'avv.to (OMISSIS), presso il cui studio e' elettivamente domiciliato in (OMISSIS), giusta procura in calce al controricorso.

- controricorrente -

Avverso la sentenza n. 1109/35/15 della Commissione tributaria Regionale del Lazio (di seguito, CTR), depositata in data 23/02/2015 e non notificata.

RILEVATO

che:

1. L'Agenzia delle entrate impugna, con un unico motivo, la sentenza della CTR del Lazio n. 1109/35/15, con la quale pronunciando in sede di appello in controversia concernente l'impugnazione di avviso di accertamento relativo a maggiore Irpef, per redditi di capitale non dichiarati dovuti dal contribuente per l'anno d'imposta 2005, socio della societa' a ristretta base sociale " (OMISSIS) s.r.l." - veniva accolto l'appello del contribuente, (OMISSIS), riformandosi integralmente la decisione di primo grado.

1.1. Con tale sentenza, la CTR accoglieva l'eccezione introduttiva del contribuente di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento per "la mancanza chiarezza in ordine all'essenziale momento della circostanza presupposta della esistenza di un idoneo accertamento nei confronti della societa'... perche' la copia del verbale di accertamento a carico della societa', allegata all'avviso di accertamento a carico del (OMISSIS), reca solo, quanto alla notifica, l'attestazione del messo speciale circa l'invio per posta del plico relativo, senza alcuna precisazione circa il soggetto e l'indirizzo di destinazione cosi' come mancano prove circa il perfezionamento della notificazione".

1.2. (OMISSIS) ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO

che:

1. Con l'unico motivo di ricorso l'amministrazione erariale denuncia la violazione e falsa applicazione di legge (Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 1; lettera d) e articolo 42, anche con riferimento all'articolo 53 Cost. e

all'articolo 5 t.u.i.r), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducendo l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha accolto la tesi del contribuente sul vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, fondato, per relationem, sull'avviso di accertamento redatto nei confronti della società e non allegato e non notificato alla società stessa. In particolare, propone la questione di diritto relativa al se sia possibile ritenere operante la presunzione della distribuzione in favore dei soci degli utili extra-bilancio conseguiti dalla società di capitali a ristretta base partecipativa, qualora non vi sia prova dell'esistenza di un valido accertamento tributario nei confronti della società per vizio di notifica.

1.2. Giova premettere, in fatto, che l'Agenzia delle entrate ha emesso nei confronti della società (OMISSIS) s.r.l., esercente attività di commercio di opere d'arte, antiquariato e beni di collezione, per l'anno d'imposta 2005, avviso di accertamento (n. (OMISSIS)) per il maggior reddito di impresa, ai fini Ires, Irap ed Iva. Ha emesso, altresì, sempre per l'annualità 2005, avviso di accertamento n. (OMISSIS), nei confronti di (OMISSIS), quale socio, per una quota pari al 60%, del capitale sociale della società a ristretta base (OMISSIS) s.r.l. (l'altra quota del 40% era detenuta dal socio (OMISSIS)), accertando un maggior reddito, ai fini Irpef, sulla base della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili e, quindi, del maggior reddito a carico del socio. L'avviso di accertamento spiccato nei confronti del (OMISSIS), riportato in copia in seno al ricorso (v. pagg. 11 e ss.), richiama nella premessa espositiva l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società nonché riporta ampia motivazione sulla compagine societaria della (OMISSIS), a ristretta base azionaria, sull'operatività della presunzione dell'attribuzione per pro quota ai soci stessi degli utili occulti.

1.3 Il contribuente, nel controricorso, oltre ad eccepire l'inammissibilità del ricorso per novità della questione, deduce la correttezza della decisione dei primi giudici, ribadendo che l'accertamento del maggior reddito nei confronti della società non può essere considerato "valido" e, quindi, esplicativo di effetti nei suoi confronti, per vizio di notifica. Nei giudizi di merito, non ha contestato di aver avuto conoscenza dell'accertamento tributario effettuato nei confronti della società (OMISSIS) s.r.l. per maggiori redditi di capitale e del conseguente avviso di accertamento emesso nei confronti di quest'ultima, appuntando le sue contestazioni esclusivamente sulla regolarità formale dell'avviso emesso nei confronti della società, eccependone la mancata allegazione e, più, specificamente il vizio di notifica dello stesso in quanto notificato a mani dell'amministratore (OMISSIS) e non, invece, presso la sede della società e, quindi, all'amministratore in carica nel 2005 (v. sentenza di appello, in "svolgimento del processo", pag. 8).

2. Il ricorso erariale, oltre che ammissibile e fondato e va accolto.

3. E' principio pacifico che "in tema di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, l'accertamento relativo agli utili extracontabili della società, anche se non definitivo, e' presupposto dell'accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali, sicché l'impugnazione dell'accertamento "pregiudicante" costituisce, fino al passaggio in giudicato della pronuncia che lo riguarda,

condizione sospensiva, ex articolo 295 c.p.c., ai fini della decisione della lite sull'accertamento "pregiudicato" relativo al singolo socio, la cui esistenza e persistenza grava sul contribuente che la invochi sotto forma di allegazione e prova del processo scaturente dall'impugnazione del provvedimento impositivo" (Cass. Sez. 6-5, 07/03/2016, n. 4485).

3.1. In tale ambito e' stato chiarito che l'annullamento dell'avviso emesso a carico di societa' di capitali a ristretta base partecipativa, con sentenza passata in giudicato, per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, avendo carattere pregiudicante, determina l'illegittimita' dell'avviso di accertamento, notificato al singolo socio, che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari mentre tale carattere pregiudicante non si rinviene nelle ipotesi di annullamento per vizi del procedimento (come nell'ipotesi di 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 (v. Sez. 5, 19/01/2021, n. 752).

3.2. E' altresì principio pacifico che "per escludere l'operativita' della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, conseguiti e non dichiarati da una societa' a ristretta base partecipativa, non e' sufficiente che il socio si limiti ad allegare genericamente la mancanza di prova di un valido e definitivo accertamento nei confronti della societa', ma deve contestare lo stesso effettivo conseguimento, da parte della societa', di tali utili, ove non sia in grado di dimostrare la mancata distribuzione degli stessi, stante l'autonomia dei giudizi nei confronti della societa' e del socio e il rapporto di pregiudizialita' dell'accertamento nei confronti del primo rispetto a quello verso il secondo" (cfr., Sez. 5, 19/12/2019, n. 33976). In altri termini, l'accertamento del maggior reddito nei confronti di societa' di capitali a ristretta base partecipativa rende legittima la presunzione di distribuzione degli utili tra i soci, in quanto la stessa ha origine nella partecipazione e pertanto prescinde dalle modalita' di accertamento, ferma restando la possibilita' per i soci di fornire prova contraria rispetto alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria dimostrando che i maggiori ricavi dell'ente sono stati accantonati o reinvestiti (cfr., Sez. 5, 20/12/2018, n. 32959).

3.3. Cio' in quanto, 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, gravante sul contribuente, che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti (da Sez. 5, 18/10/2017, n. 24534, a Sez. 5, 11/08/2020, n. 16913, Sez. 5, 24/06/2021, n. 18200). Il ricorso a tale presunzione, non viola il cd. divieto di doppia presunzione, poiche' il fatto noto non e' costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della societa' ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarieta' e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria (ex pluribus, cfr. Cass. Sez. 5, 29/07/2016, n. 15824; Sez. 5, 20/12/2018, n. 32959; id. Cass., 24/01/2019, n. 1947).

3.4. Sull'allegazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e sul correlativo obbligo di motivazione, e', altresì, principio assolutamente pacifico che "in tema di imposte sui redditi, l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dalla L. n. 212 del 2000, articolo 7, e dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, e' soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii per relationem a quello riguardante i redditi della società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex articolo 2261 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi" (cfr., Sez. 6-5, 04/06/2018 n. 14275) così esprimendo un principio che dalle società di persone e' stato esteso, per identità di ratio, alle società di capitali - trattandosi nella specie di s.r.l.- che abbiano una ristretta componente partecipativa (cfr., Sez. 5, 21/11/2018 n. 30069; id. Sez. 5 02/10/2020 n. 21126, che ha affermato il seguente principio di diritto "in materia di accertamento tributario di un maggior reddito nei confronti di una società di capitali, organizzata nella forma della società a responsabilità limitata ed avente ristretta base partecipativa, e di accertamento consequenziale nei confronti dei soci, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi notificati ai soci, come disciplinato dalla L. n. 212 del 2000, articolo 7, e dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, e' soddisfatto anche mediante rinvio per relationem alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società a responsabilità limitata, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex articolo 2476 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi").

4. Applicando tali principi alla fattispecie in esame ne discende che l'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria nei confronti della società a ristretta base ai fini Ires, Irap ed Iva, e quello consequenziale operato nei confronti del socio, ai fini Irpef, costituiscono atti distinti e separati pur essendo legati da vincolo di pregiudizialità. Ciò comporta che per escludere l'operatività della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, conseguiti e non dichiarati da una società di capitale avente ristretta base partecipativa, non e' sufficiente che il socio contesti la mancanza di prova di un valido e definitivo accertamento nei confronti della società ma e' necessario che contesti lo stesso effettivo conseguimento, da parte della società, di tali utili, ove non sia in grado di dimostrare la mancata distribuzione degli stessi, stante l'autonomia dei giudizi nei confronti della società e del socio ed il rapporto di pregiudizialità dell'accertamento nei confronti della prima rispetto a quello verso il secondo (cfr., Sez. 5, 19/12/2019, n. 33976).

4.1. La Commissione tributaria regionale non avrebbe dovuto fermarsi alla questione formale del vizio della procedura notificatoria, trattandosi di questione esuberante rispetto all'accertamento emesso nei confronti del socio, ma avrebbe dovuto verificare nel merito la pretesa impositiva ovvero l'eventuale sussistenza di utili extracontabili che, in quanto accertati in capo alla società, erano stati consequenzialmente percepiti dal socio. Il socio, attraverso l'impugnazione dell'avviso di accertamento a lui indirizzato, può contestare tutti i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria (cfr., Sez. 5, 24/06/2021, 18200), fornendo prova contraria

rispetto alla pretesa dell'Amministrazione, confutando non solo l'avvenuta distribuzione degli utili in "nero", ma finanche la stessa ricorrenza della loro formazione in capo alla società' (cfr., ex multis, Cass., 19/12/2019, n. 33976; Cass., 11/08/2020, n. 16913).

4.2. In conclusione, nell'ipotesi in esame - di accertamento tributario di un maggior reddito nei confronti di una società' di capitali, organizzata nella forma della società' a responsabilità limitata ed avente ristretta base partecipativa, e di accertamento consequenziale nei confronti del socio - fermo restando che deve ritenersi soddisfatto l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento notificato al socio mediante rinvio, per relationem, alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante la società', l'accertamento nei confronti del socio è indipendente da quello svolto nei confronti della società', costituendo quest'ultimo unicamente il presupposto di fatto, ma non condizione dell'accertamento nei confronti del socio stesso, con la conseguenza che il vizio di notifica attinente all'avviso di accertamento emesso nei confronti della società' non impedisce l'accertamento nei confronti del socio.

5. L'accoglimento del ricorso comporta la cassazione della sentenza ed il rinvio, a norma dell'articolo 383 c.p.c., comma 1, alla CTR del Lazio, in diversa composizione, affinché proceda ad un nuovo esame della controversia alla luce dei principi di diritto innanzi esposti.

6. Il giudice del rinvio è tenuto a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa le sentenze impugnate e rinvia alla CTR del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.
