

Cassazione civile, Sezione V, Sentenza n. 11170 del 26 aprile 2024

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da:

Dott. CIRILLO Ettore - Presidente

Dott. NAPOLITANO Lucio - Consigliere

Dott. MACAGNO Gian Paolo - Consigliere

Dott. CRIVELLI Alberto - Consigliere

Dott. NAPOLITANO Angelo - Consigliere rel. est.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 6190/2017 R.G. proposto da

A.A. (C.F. (Omissis)), rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale allegata al ricorso,
dall'Avv. Gianpiero Porcaro, elettivamente domiciliato in Roma in Piazzale Clodio n. 18;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura
Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 284/2016 della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia,
depositata in data 20/9/2016, non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal dott. Angelo Napolitano nella pubblica udienza del 20 marzo 2024;

udite le conclusioni del Sostituto Procuratore Generale, dott. B.B., che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito l'Avv. Gianpiero Porcaro per il ricorrente e l'Avvocato dello Stato Maria Francesca Severi per l'Agenzia delle Entrate;

Svolgimento del processo

In data 31/10/2003 fu presentata la dichiarazione Mod. Unico 2003, completo di Quadro RM ("redditi a tassazione separata"), nella cui sezione III furono indicati redditi pari ad euro 5.277.090, derivanti dalla liquidazione della società "Profilo Srl", con indicazione del credito di imposta limitato di euro 616.196 e del credito d'imposta pieno pari ad euro 2.837,556.

A.A. (d'ora in poi, anche "il contribuente" o "il ricorrente") si aspettava la liquidazione di un credito d'imposta pari ad euro 1.882.200.

Essendo rimasta inerte l'amministrazione, in data 27/12/2010 il contribuente presentò istanza di rimborso.

In esito a confronti tra il contribuente e l'ufficio, la posizione creditoria del primo venne definita in euro 1.484.182, ma ciononostante l'Agenzia delle Entrate non diede seguito alla domanda di rimborso.

Avverso il silenzio rifiuto, il contribuente propose ricorso dinanzi alla C.T.P. di Pordenone.

Il A.A. era nudo proprietario delle quote della "Profilo Srl", dalla cui liquidazione volontaria fu distribuito un residuo attivo, dopo il pagamento di tutti i debiti.

Il contribuente sostiene la tesi che il residuo attivo risultante dalla liquidazione volontaria della società spetti al socio nudo proprietario, non all'usufruttuario.

Nella fase di scioglimento del vincolo sociale, la posta di patrimonio netto dalla quale vengono prelevate le somme diverrebbe irrilevante: al socio che ha conferito denaro verrebbe conferito denaro in esito alla liquidazione della società, e qualora vi sia un "plusvalore", esso apparterebbe al socio, sicché il rapporto di imposta generatore del credito d'imposta si instaurerebbe tra l'Agenzia delle Entrate e il socio nudo proprietario, non tra l'Agenzia delle Entrate e l'usufruttuario.

La C.T.P. rigettò il ricorso, con sentenza confermata in appello.

Avverso la sentenza della C.T.R. il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un solo motivo.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Il Sostituto Procuratore Generale, dott. B.B., ha depositato requisitoria scritta.

Il contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione degli artt. 981, 982, 984, 1000 e 2352 c.c., 44, comma 7 e 14 Tuir (vigenti ratione temporis), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.", il contribuente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato che "in sede di liquidazione era stato distinto, all'interno dell'attivo complessivamente risultante e poi distribuito, l'importo derivante dal capitale da quello derivante dagli utili, ed il fatto che questi utili non siano stati distribuiti in precedenza per la Commissione non ne fa venir meno la natura giuridica di frutto della gestione economica del capitale".

Il contribuente sostiene che, una volta che si addivenga alla liquidazione volontaria della società, il residuo attivo che risulta dalla soddisfazione di tutti i creditori sociali deve essere distribuito ai soci e diventa una "massa patrimoniale indistinta", all'interno della quale non possono distinguersi gli utili, sicché quella massa patrimoniale indistinta spetterebbe interamente al socio nudo proprietario.

Aggiunge il contribuente che la preoccupazione che l'usufruttuario veda svanire il suo diritto reale non sussiste, in quanto l'art. 1000 c.c. prevede il mantenimento dell'usufrutto sulle somme assegnate al socio, il quale potrà disporre solo col consenso dell'usufruttuario.

Il residuo attivo altro non sarebbe che capitale da restituire al socio, tant'è vero che non viene distribuito in seguito ad una delibera assembleare, ma quale "ultimo necessitato atto della vita sociale".

Le somme derivanti dal residuo attivo di liquidazione non costituiscono tecnicamente un dividendo e, non essendo tali, non spetterebbero all'usufruttuario, bensì al nudo proprietario.

Sostanzialmente, per il contribuente il diritto dell'usufruttuario della partecipazione sociale si estenderebbe solo ai dividendi la cui distribuzione sia deliberata dall'assemblea.

2. Il ricorso è infondato.

Le questioni di diritto che pone il ricorrente sono due.

2.1. In primo luogo, occorre stabilire quando cessi il diritto di usufrutto che abbia ad oggetto una partecipazione sociale di una società a responsabilità limitata.

2.2. In secondo luogo, occorre stabilire quali siano i diritti patrimoniali, collegati alla partecipazione sociale, spettanti al soggetto in favore del quale sia stato costituito un usufrutto sulla stessa.

3.1. Si deve premettere che in tema di società a responsabilità limitata, ai fini che qui ci interessano, l'art. 2471-bis c.c. opera un rinvio formale all'art. 2352 c.c., che a sua volta non contiene alcuna disposizione circa le cause di estinzione dell'usufrutto su partecipazioni sociali.

Con riferimento, poi, ai diritti patrimoniali connessi alle partecipazioni sociali, il citato articolo si limita a disporre che al socio, e non all'usufruttuario, spetta il diritto di opzione attribuito dalle partecipazioni costituite in usufrutto; che, nel caso di aumento gratuito del capitale sociale, l'usufrutto si estende alle azioni di nuova emissione; che, se sono richiesti versamenti sulle partecipazioni costituite in usufrutto, l'usufruttuario deve provvedere al versamento, salvo il suo diritto alla restituzione al termine dell'usufrutto.

Orbene, osserva il Collegio che le disposizioni di cui all'art. 2352 c.c. contengono delle norme che si pongono in un rapporto di specie a genere rispetto alle norme generali del codice civile in tema di usufrutto, con la conseguenza che, fuori dal campo di applicazione delle norme speciali, si applicano le norme generali, con i necessari adattamenti resi necessari dal peculiare oggetto (la partecipazione sociale) del diritto di usufrutto.

In assenza, dunque, di una norma ad hoc che disciplini l'estinzione del diritto di usufrutto su una partecipazione sociale, non si può che applicare la disciplina generale di cui all'art. 1014 c.c., sicché l'usufrutto sulla partecipazione sociale non cessa con la messa in liquidazione della società: se non sia scaduto il termine di durata (non superiore al tempo di vita dell'usufruttuario persona fisica o ai trent'anni se l'usufruttuario è una persona giuridica), ed a parte i casi di cui ai nn. 1) e 2) dell'art. 1014 c.c., l'usufrutto cessa "per il totale perimento della cosa su cui è costituito" (n. 3 dell'art. 1014 cit.).

Quando, cioè, viene totalmente a mancare l'oggetto dell'usufrutto, il diritto si estingue.

Sicché, anche quando l'usufrutto sulla partecipazione sociale sia costituito per tutta la vita del beneficiario persona fisica, il venir meno della partecipazione sociale nella sua consistenza giuridica determina, comunque, in base alle norme generali, l'estinzione dell'usufrutto.

Non vi è dubbio, d'altra parte, che la partecipazione sociale di una società a responsabilità limitata, quale bene immateriale che rappresenta la misura dei diritti e degli obblighi di un socio, non viene meno (non "perisce", per usare il termine normativo) con la liquidazione volontaria della società, bensì con la cancellazione di quest'ultima dal registro delle imprese, che ne determina l'estinzione.

3.2. Se dunque, da una parte, l'usufrutto su una partecipazione sociale di una Srl si estingue certamente con la cancellazione della società dal registro delle imprese, d'altra parte non vi è alcuna norma che limiti l'estensione oggettiva dei diritti dell'usufruttuario ai dividendi che si sia deciso di distribuire durante la vita "ordinaria" (prima della messa in liquidazione) della società.

In altri termini, non si può affermare che i diritti dell'usufruttuario di una partecipazione sociale siano limitati ai dividendi: l'usufruttuario fa suoi tutti i frutti civili prodotti dalla partecipazione sociale in costanza di usufrutto, sicché, una volta chiarito che l'usufrutto (se non si estingue prima per una delle altre cause enunciate nell'art. 1014 c.c.) si estingue certamente con l'estinzione della società (e dunque, per la Srl, con la cancellazione di quest'ultima dal registro delle imprese), il problema da risolvere è se anche dopo la messa in liquidazione della società la partecipazione sociale possa produrre utili.

A tale problema deve darsi risposta positiva.

L'individuazione di quali siano i frutti civili prodotti da un bene giuridico, infatti, deve essere risolto in base all'intero ordinamento giuridico, compreso quello tributario.

Orbene, sovviene a questo punto, ai nostri fini, l'art. 47 (ex art. 44), comma 7, del Tuir (D.P.R. n. 917 del 1986), a norma del quale "le somme ricevute dai soci in caso di liquidazione delle società costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate e le pubblicazioni.

Ne consegue che, quando si tratta di determinare il reddito imponibile di un socio di società di capitali, deve essere considerata anche la quota di patrimonio netto attribuitagli risultante dalla liquidazione, nella misura prevista dal citato comma 7 dell'art. 47 (ex art. 44) del Tuir.

Tale misura, allora, in quanto "utile", rappresenta un frutto civile della partecipazione sociale, sicché esso spetta, in costanza di usufrutto, all'usufruttuario di detta partecipazione (cfr. l'art. 1008 c.c., a norma del quale, per la durata del suo diritto, l'usufruttuario è tenuto al pagamento delle imposte che gravano sul "reddito").

Il fatto, dunque, che, sul piano delle nozioni commercialistiche, vi sia una netta distinzione tra "utili netti" e "patrimonio netto risultante dalla liquidazione" (art. 2350 c.c.) non esclude che la differenza tra la somma spettante in caso di liquidazione e il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione della quota costituisca un "reddito", cioè un frutto civile della partecipazione sociale, con la conseguenza che, nel caso in cui tale partecipazione sociale sia costituita in usufrutto, quel reddito ("utile") spetta all'usufruttuario e non al socio.

4. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, in base al seguente principio di diritto: "nel caso in cui la quota sociale di una società a responsabilità limitata sia costituita in usufrutto, le somme ricavate dalla liquidazione volontaria della società, costituenti un utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle quote, spettano all'usufruttuario, con la conseguenza che il rapporto d'imposta avente ad oggetto tale utile sorge, ad ogni effetto, tra l'amministrazione e l'usufruttuario".

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

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, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

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 diciottomila per onorari, 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 per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Conclusione

Così deciso, in Roma, il 20 marzo 2024.

Depositato in Cancelleria il 26 aprile 2024.