

Cassazione civile sez. trib. - 02/02/2025, n. 2464

FATTI DI CAUSA

A seguito di verifica fiscale, la Guardia di Finanza notificava alla società di capitali _____ Srl un processo verbale di constatazione cui faceva seguito la notifica di quattro avvisi di accertamento con i quali ne veniva rideterminato il maggior reddito per il quadriennio 2014-2017. Gli avvisi di accertamento non venivano impugnati dalla società, divenendo così definitivi.

L'Ufficio notificava pertanto ai due soci ___ e ___, titolari ciascuno del 50% delle quote sociali, due distinti avvisi di accertamento con cui venivano ripresi a tassazione i maggiori redditi di capitale e corrispondenti, ciascuno per la propria quota, ai maggiori ricavi accertati in capo alla società e costituenti tutta distribuzione di utili-extrabilancio in considerazione della ristretta base azionaria della società.

I due contribuenti promuovevano separati ricorsi lamentando la violazione del divieto di doppia presunzione. Replicava l'Ufficio rilevando che gli atti impositivi diretti alla società erano divenuti definitivi. Competeva pertanto ai soci fornire la prova contraria di mancata distribuzione di detti utili perché accantonati dalla società oppure perché reinvestiti. La CTP, previa riunione dei gravami, li rigettava per non aver i contribuenti fornito la prova contraria a loro spettante.

Adita in appello dai contribuenti, la CTR riformava però la sentenza di prime cure per non aver l'Amministrazione finanziaria fornito una prova rafforzata a supporto della presunta distribuzione degli utili extra-bilancio. Richiamando alcune pronunce rese da questo Giudice di legittimità, la CTR riteneva invece insufficiente la natura della ristretta base azionaria perché inidonea a resistere alle prove contrarie invece fornite dai contribuenti quali l'assenza di incrementi finanziari nei loro conti correnti, l'assenza di incrementi patrimoniali derivanti da pignoramenti immobiliari connessi a sofferenze economiche della società, il rilascio di garanzie in favore della società, incompatibili con la percezione di utili in nero, nonché l'incasso diretto di tutti gli utili fatturati e non dichiarati dalla società.

Ricorre per la cassazione della sentenza l'Avvocatura generale dello Stato che svolge tre motivi di ricorso, cui replicano i contribuenti con tempestivo controricorso.

CONSIDERATO

Vengono proposti tre motivi di ricorso.

In via preliminare occorre dare atto che il patrono di parte contribuente ha depositato, per conto del sig. ____, n. 4 domande per la definizione del contenzioso relative a tutti gli anni d'imposta oggetto di accertamento, complete di ricevute di invio, nonché n. 2 mod. F24 quietanzati attestanti il pagamento degli importi necessari alla definizione del contenzioso. Parimenti il patrono erariale ha confermato, su comunicazione della Direzione regionale dell'Umbria, la presentazione di n. 4 domande di definizione, "risultate tutte regolari", chiedendo pertanto l'estinzione parziale del giudizio nei confronti del solo contribuente ____, e instando per la fissazione dell'udienza pubblica in relazione alla posizione del contribuente ____.

Dalla documentazione allegata, e in particolare dalle domande prodotte e dal versamento della prima rata operato, si evince l'adesione alla definizione agevolata, con richiesta di estinzione del giudizio. Ai sensi dell'art. 1, commi 197 e 198, della L. n. 197 del 2022, come modificato dall'art. 20, comma 1, lett. c), D.L. 30 marzo 2023, n. 34, il contribuente che intende aderire alla definizione agevolata delle controversie pendenti ha l'onere di depositare, entro il 10 ottobre 2023, "presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata" e, in tal caso, "il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione. Le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate". Ai sensi dei commi 200 e 201 dell'art. 1 cit. "L'eventuale diniego della definizione agevolata deve essere notificato entro il 31 luglio 2024 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dalla notificazione del medesimo dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine" (comma 200). "Per i processi dichiarati estinti ai sensi del comma 198, l'eventuale diniego della definizione è impugnabile dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione. Il diniego della definizione è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione pronunciato ai sensi del comma 198 e la revocazione è chiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego. Il termine per impugnare il diniego della definizione e per chiedere la revocazione è di sessanta giorni dalla notificazione di cui al comma 200" (comma 201). Vista la sopra ricordata istanza del contribuente ____, deve dichiararsi l'estinzione del giudizio nei suoi confronti, con spese a carico di chi le ha anticipate (Cfr. Cass., V, n. 31915/2024).

In parte qua le spese di lite rimangono a carico della parte che le ha anticipate ex art. 1, comma 198, L. n. 197/2022. Stante l'adesione del contribuente Pi.Ce. alla definizione agevolata non sussistono i presupposti per la condanna al pagamento del cd. "doppio contributo unificato", di cui all'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, essendo il condono sopravvenuto rispetto alla proposizione dei ricorsi (*ex plurimis*, cfr. Cass., 07/06/2018, n. 14782).

In considerazione dell'estinzione parziale nei termini appena riferiti, il presente giudizio di cassazione risulta, dunque, limitato alla sola posizione del sig. ____, potendosi esaminare il ricorso, sussistendo i

presupposti decisorii di cui all'art. 375 c.p.c. e non dovendosi quindi dare corso all'istanza privata di discussione in pubblica udienza.

Con il primo motivo il patrono erariale lamenta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 47 D.P.R. n. 917/1986 e 2697 c.c. nonché degli artt. 38 e 41 bis D.P.R. n. 600/1973 in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. In particolare, critica la sentenza per aver la CTR aderito ad un orientamento minoritario di questa Corte, peraltro richiamando delle pronunce non pertinenti al caso di specie (Cass. n. 923/2016, n. 18042/2018 e n. 34282/2019).

A supporto del motivo invoca pertanto l'orientamento maggioritario di legittimità secondo cui il contribuente è ammesso alla prova contraria di distribuzione di utili extra-bilancio solo dimostrando che gli utili sono stati accantonati dalla società oppure reinvestiti. Saggiunge che la presunzione di cui all'art. 47 TUIR non trova applicazione in ipotesi di utili extra-contabili, non potendovi essere una doppia imposizione non avendoli la società mai dichiarati.

Il motivo è fondato.

Anche recentemente questa Corte ha dato seguito all'orientamento maggioritario di legittimità richiamato da parte ricorrente secondo cui "...premesso che l'accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati (nella specie, la definitività della pretesa tributaria nei confronti della società partecipata deriva dalla mancata impugnazione degli avvisi emessi nei confronti di quest'ultima da parte della stessa) è il presupposto necessario per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi giacché, in mancanza, non sussiste la prova dello stesso fatto costitutivo della pretesa tributaria (Cass., Sez. 5, 26 novembre 2014, n. 25115; Cass., Sez. 6-5, 31 maggio 2016, n. 11208; Cass., Sez. 5, 19 dicembre 2019, n. 33976; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2021, n. 7949; Cass., Sez. 5, 24 maggio 2021, n. 14096), costituisce consolidato orientamento giurisprudenziale, quello secondo cui in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, è ammessa la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che 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 (tra molte, si veda Cass. Sez. 6 - 5, n. 1947 del 24/01/2019; Sez. 5, n. 26171 del 2023). In particolare, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova contraria del fatto che i maggiori redditi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (tra le tante: Cass., Sez. 6-5, 27 settembre 2016, n. 19013; Cass., Sez. 5, 4 settembre 2020, n. 18383; Cass., Sez. 5, 11 settembre 2020, n. 18854; Cass., Sez. 5, 3 giugno 2021, n. 15393; Sez. 5, Ordinanza n. 22578 del 2023), giacché la ristrettezza della compagine societaria implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, che fa ritenere plausibile in tutti la conoscenza degli

affari sociali e la consapevolezza della esistenza di utili extra-bilancio, alla cui distribuzione è ragionevole ritenere che tutti i soci abbiano partecipato in misura conforme al loro apporto sociale, fatta salva l'anzidetta possibilità riconosciuta al contribuente di fornire la prova contraria (Cass., Sez. 5, 29 dicembre 2017, n. 28542; Cass., Sez. 5, 19 gennaio 2021, n. 752; Sez. 5, Ordinanza n. 24719 del 2023)." (cfr. Cass., V, n. 2752/2024).

Parimenti questa Corte con la stessa pronuncia n. 2752/2024, ha dato "... continuità all'orientamento che essa esprime (in termini si veda Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 26317 del 19/11/2020) nel caso di società a ristretta base, non opera la presunzione ex art. 47 TUIR di attribuzione ai soci degli utili extracontabili in quanto, essendo conseguiti in evasione di imposta, non essendo quindi gli stessi mai stati indicati nella contabilità societaria, non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che nei fatti non v'è stata, non avendoli la società mai dichiarati."

Né possono trovare in questa sede ingresso le allegazioni difensive del contribuente, poggianti sugli acquisti e sui costi sopportati dalla società per l'intervenuto acquisto di immobili, assunti a dimostrazione della mancata distribuzione degli utili in ragione della loro mancata maturazione, tenuto conto della incontrovertita definitività degli avvisi di accertamento ad essa rivolti.

Il motivo è quindi fondato e va accolto.

La seconda censura attiene alla violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c. in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

Segnatamente il patrono erariale denuncia l'illegittimità della sentenza per aver la CTR ritenuto raggiunta la prova liberatoria sulla scorta delle allegazioni difensive del contribuente, precisando che l'unica prova liberatoria ammessa, per dimostrare che gli utili non sono stati distribuiti, è solo quella di provare che esso sono stati accantonati dalla società o che sono stati da essa reinvestiti. Prova invece non fornita dal ricorrente, che invece si sarebbe limitato a rappresentare di aver subito dei pignoramenti ovvero la mancata entrata di risorse nel suo conto corrente.

Il motivo è fondato nei limiti che seguono.

In materia questa Corte è recentemente intervenuta con una pronuncia di affinamento secondo cui *"7.1. In un primo tempo, questa Corte ha individuato il contenuto della prova contraria a carico dei soci nella (sola) dimostrazione che i maggiori ricavi dell'ente siano stati accantonati o reinvestiti (ex plurimis, Cass. n. 18032/2013, Cass. n. 24534/2017, Cass. n. 29412/2017, Cass. n. 32959/2018), prova che il contribuente può fornire anche nel suo ruolo di titolare meramente formale delle quote, ma estraneo di fatto alla gestione societaria, perché comunque il ruolo formale permetterebbe, se del caso, di accedere ai libri sociali per acquisire elementi a tal fine. 7.2. Successivamente, si è riconosciuta la possibilità per il socio di vincere la presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio, dando la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria, avendo ricoperto un ruolo meramente formale di semplice intestatario delle quote sociali, senza avere concretamente svolto*

alcuna delle attività di gestione e controllo riservate dalla legge (e dallo statuto) al socio della società a responsabilità limitata (ex plurimis, 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). 7.3. Il collegio è consapevole dell'esistenza di arresti anche recenti (Sez. 5, Sentenza n. 21158 del 29/07/2024, Rv. 671650-01) che ribadiscono la tesi tradizionale - sostenuta nelle sue conclusioni anche dall'Ufficio del Pubblico Ministero - secondo cui il contribuente non può limitarsi a denunciare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria, ma può solo dimostrare, eventualmente anche ricorrendo alla prova presuntiva, che i maggiori ricavi non sono stati effettivamente realizzati dalla società e che quest'ultima non li ha distribuiti, ma accantonati o reinvestiti, ovvero che degli stessi se ne è appropriato altro soggetto, perché una ulteriore "agevolazione probatoria" colliderebbe con le ragioni che legittimano la presunzione posta dalla ristretta base sociale e ne svuoterebbe il contenuto. 7.4. Tuttavia, in questa sede, si intende ribadire la tesi emersa più di recente - da ultimo confermata da Sez. 5, Ordinanza n. 18764 del 09/07/2024, Rv. 671633-01- e che ammette, come prova contraria alla presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio, anche la dimostrazione dell'assoluta estraneità del socio alla gestione e conduzione societaria. Ciò, infatti, non collide affatto con la ragione dell'operatività della presunzione in parola, che si fonda appunto sulla massima di comune esperienza che, dalla ristrettezza della base sociale, inferisce un elevato grado di compartecipazione dei soci alla gestione della società e di reciproco controllo tra i soci medesimi. Una volta dimostrata, a dispetto della ristretta base sociale, l'assoluta estraneità del socio alla gestione e alla vita stessa della società, la suddetta massima di esperienza perde il suo rilievo probatorio e non consente più di ritenere legittima la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in favore di tutti i soci. 7.5. Il problema, dunque, si sposta sul piano della prova dell'estraneità assoluta del socio alla gestione e alla vita della società, che deve essere precisa e rigorosa." (cfr. Cass., V, n. 26473/2024).

Dalla lettura della parte motivazione della sentenza, trascritta in ricorso dal patrono erariale, non risulta che il controricorrente abbia fornito la prova contraria in conformità ai principi rassegnati da questa Corte. La CTR non ha invero accertato né la circostanza che gli utili siano stati accantonati e/o reinvestiti dalla società né risulta che il contribuente abbia mai allegato la sua assoluta estraneità alla gestione e conduzione societaria.

Il motivo va pertanto accolto.

Con l'ultimo motivo di ricorso la parte ricorrente lamenta omesso esame di fatti decisivi del giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c., precisando che la CTR avrebbe omesso di considerare l'eccezione inidoneità delle risultanze degli estratti conti prodotti, dell'acquisto di un immobile da parte e come dall'analisi dei conti correnti fossero evincibile assegni emessi, bonifici e prelievi di denaro contante.

Il motivo resta assorbito dall'accoglimento dei precedenti.

In definitiva, il ricorso è fondato per le ragioni attinte dal primo e dal secondo motivo, assorbito il terzo, la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito perché si uniformi ai sopraenunciati principi.

P.Q.M.

La Corte, pronunciando sul ricorso, dichiara l'estinzione del giudizio nei confronti del contribuente _____. per definizione agevolata con spese a carico di chi le ha pronunciate; accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria per l'Umbria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 21 gennaio 2025.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2025.