

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 29 novembre 2021, n. 37193

Rilevato che

L'Agenzia delle entrate ha chiesto la cassazione della sentenza n. 208/02/2015, depositata dalla Commissione tributaria regionale delle Marche il 23.06.2015, che, accogliendo l'appello di XXX e in riforma della pronuncia di primo grado, aveva annullato l'avviso di accertamento, con cui alla contribuente era stato rideterminato ai fini Irpef il reddito relativo all'anno d'imposta 2004.

L'atto impositivo era stato emesso all'esito della definizione dell'accertamento -con adesione-, che per il 2004 aveva attinto la ABC s.r.l., società a ristretta base partecipativa e di cui la XXX era socia con una quota pari al 33,34%. Contestando la contribuente la ritualità e il fondamento delle pretese fiscali rivolte nei suoi confronti, nel contenzioso seguitone la Commissione tributaria provinciale di Ancona ne aveva respinto le ragioni con sentenza n. 308/01/2010. La Commissione tributaria regionale delle Marche, con la sentenza ora impugnata, aveva invece accolto l'appello, annullando il ricorso introduttivo. Il giudice regionale ha ritenuto irrituale l'accertamento condotto nei confronti della XXX, per violazione della disciplina prevista dall'art. 4 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Ha peraltro rilevato che la presunta distribuzione degli utili ai soci fosse priva di indizi gravi, precisi e concordanti.

L'Amministrazione finanziaria ha censurato la sentenza affidandosi a due motivi, cui ha resistito la contribuente con controricorso.

Nell'adunanza camerale del 27 settembre 2021 la causa è stata discussa.

Considerato che

L'Agenzia delle entrate si duole:

con il primo motivo della violazione e falsa applicazione degli artt. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 2697 e 2729 cod. civ., 38 e 41 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, primo comma n. 3, cod. proc. civ., in riferimento al caso di specie;

con il secondo motivo della violazione e falsa applicazione dell'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., in riferimento alla estraneità di tale disciplina al rapporto d'imposta controverso.

Il primo motivo è fondato e trova accoglimento. La decisione assunta dal giudice regionale, che ha accolto le ragioni della contribuente in sede d'appello, è fondata sull'assunto che gli esiti dell'accertamento che hanno attinto la società non potevano riflettersi anche sui soci, sia perché, applicando il principio della trasparenza, occorreva rispettare le prescrizioni dell'art. 4 del d.lgs. n. 218 del 1997 e dunque del contraddittorio da instaurarsi contestualmente anche nei riguardi dei soci, sia perché la presunzione di distribuzione degli utili sociali non era corroborata da presunzioni idonee, ai sensi dell'art. 2729 cod. civ. La Commissione regionale ha peraltro affermato che nei confronti della società non sarebbero stati accertati ricavi occulti, ma il maggior reddito contestato dall'Agenzia deriverebbe solo da una "valutazione contabile". Inoltre ha ritenuto che l'atto impositivo sarebbe stato fondato solo sulla «semplice applicazione



del criterio c.d. della trasparenza -che è previsto dall'art. 5 del D.Igs. 917/86 con riferimento alle sole società di persone a ristretta base azionaria-».

Ora, a parte il contraddittorio riferimento a "società di persone a ristretta base azionaria" (perché una cosa è la società di persone, altra la società dotata di personalità giuridica che in concreto, atteso il ristretto numero di soci, è definita a ristretta base azionaria o partecipativa), la sentenza cade innanzitutto in un equivoco. In essa si afferma che non vi sarebbe stato alcun accertamento di ricavi occulti. Come indirettamente desumibile dallo stesso controricorso, ci si trova invece dinanzi ad un accertamento fiscale che, contestando i corrispettivi dichiarati in occasione della vendita di diciassette unità immobiliari, ha rideterminato i maggiori ricavi della società.

L'affermazione secondo cui il risultato fiscale fosse riconducibile semplicemente ad una "valutazione contabile" e non all'accertamento di "ricavi occulti" risulta pertanto incomprensibile, sul piano logico, oltre che giuridico-fiscale, atteso che dall'accertamento emerge proprio che la differenza tra quanto dichiarato e quanto accertato presuntivamente corrisponde a ricavi occultati, di natura conseguentemente extracontabile, poi rideterminati in sede di procedimento con adesione tra società e fisco e, in questa nuova misura (C 412.357,00), riconosciuti definitivamente dalla società stessa. È allora evidente che, al contrario di quanto affermato dalla sentenza impugnata, si trattava di contestazioni mosse alla società in ragione di utili extracontabili. Per conseguenza altrettanto correttamente l'Agenzia delle entrate ha provveduto ad eseguire l'accertamento nei confronti dei soci, e, per quanto qui di interesse, a contestare alla XXX, socia nella titolarità di un terzo del capitale sociale, maggiori redditi da partecipazione nella misura proporzionale alla sua quota sociale.

Questa Corte, con orientamento ormai consolidato, ha affermato che 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 per il contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati invece accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non essendo tuttavia a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili (cfr. Cass., 2 marzo 2011, n. 5076; 12 aprile 2013, n. 8954; 22 novembre 2017, n. 27778; 9 luglio 2018, n. 18042). 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 utili extrabilancio (Cass., 18 novembre 2014, n. 24572). Quello che rileva dunque è la 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 che i ricavi extracontabili non siano stati distribuiti tra i soci (Cass., 24 gennaio 2019, n. 1947).

La forma partecipativa consente dunque di riconoscere, ai fini della prova presuntiva, i requisiti richiesti dall'art. 2729 cod. civ., senza tuttavia ricondurne il fondamento nell'alveo dell'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, applicabile invece alle sole società di persone.

La sentenza ora al vaglio della Corte non si è attenuta a questi principi, errando nell'interpretazione della disciplina.



Fondato inoltre è anche il secondo motivo, con cui l'Amministrazione finanziaria ha denunciato l'erronea applicazione dell'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997. La norma prevede che «Nel caso di esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni in forma associata, di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in caso di azienda coniugale non gestita in forma societaria, e in caso di società che optano per la trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del medesimo testo unico, l'ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio». La Commissione regionale ha ritenuto che nell'accertare il reddito della socia XXX l'ufficio fiscale abbia omesso di osservare l'obbligo dell'avvio del contestuale contraddittorio con società e soci. Sennonché la denuncia di irritualità dell'accertamento elevata dal giudice d'appello non ha tenuto conto che quella disciplina afferisce, oltre che ai soggetti individuali esercenti un'impresa o una professione, le sole società di persone, tra cui non può di certo annoverarsi la società di capitale partecipata dalla odierna controricorrente. Anche sotto questo aspetto la decisione appare errata, pretendendo di applicare un iter accertativo che esula dal caso di specie.

La sentenza dunque va cassata e rinviata alla Commissione tributaria regionale delle Marche, che in diversa composizione, oltre che alla liquidazione delle spese del presente giudizio, dovrà provvedere al riesame della controversia, tenendo conto dei principi enunciati da questa Corte.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Marche, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

