

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 17 maggio 2022, n. 15682

Rilevato che:

Dagli atti di causa si evince che a C.C. fu notificato un avviso d'accertamento con cui, per l'anno d'imposta 2006, l'Agenzia delle entrate attribuì un maggior reddito ai fini Irpef e addizionali, del complessivo importo di € 2.724,00. L'atto impositivo seguiva l'accertamento dell'Amministrazione finanziaria nei confronti della società E. s.r.l. relativamente al medesimo anno d'imposta, alla quale era stato contestato un maggior reddito imponibile di € 109.808,00.

Trattandosi di società di capitali a ristretta base partecipativa, della quale il C. era socio con il 10% del capitale, l'Ufficio aveva provveduto a rideterminare il reddito di partecipazione dell'odierno ricorrente agli utili sociali. Contestando la contribuente la ritualità e il fondamento delle pretese fiscali rivolte nei suoi confronti, nel contenzioso seguitone la Commissione tributaria provinciale di Caserta ne aveva respinto le ragioni con sentenza n. 736/06/2010.

La Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 334/32/2012, ora impugnata, aveva accolto solo in parte l'appello del contribuente. Il giudice regionale ha riconosciuto la correttezza dell'avviso d'accertamento, fondato sugli esiti dei maggiori ricavi rilevati in capo alla società partecipata dal C., affermando che sarebbe spettato al contribuente l'onere di allegazione della prova che la presuntiva distribuzione degli utili non fosse avvenuta.

Il ricorrente ha censurato la sentenza affidandosi ad un unico articolato motivo, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Nell'adunanza camerale del 10 marzo 2022 la causa è stata discussa e decisa.

Considerato che

Il ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 38, comma 3 e 41 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 47 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma n. 3, cod. proc. civ., per violazione delle regole relative alla prova presuntiva e del divieto d'applicazione della doppia presunzione.

Lamenta il C. che la prova della distribuzione ai soci degli utili occultati dalla società, ed in capo ad essa accertati, sarebbe priva dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, propria delle presunzioni semplici. Denuncia inoltre che il collegio regionale avrebbe fatto ricorso ad una doppia presunzione, non ammessa nel sistema delle prove. Si duole infine che in ogni caso gli esiti dell'accertamento condotto nei confronti della società, ed il maggior reddito a questa attribuito, costituiva ancora oggetto della lite pendente dinanzi alla Corte di cassazione, così che mancava un giudicato sulla controversia e sulla certezza del maggior imponibile contestato dall'Ufficio alla compagine sociale.

Il motivo è fondato nei limiti appresso chiariti.

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 in 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, la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza dell'esistenza di utili extra-bilancio (Cass., 18 novembre 2014, n. 24572). Ciò 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. Quanto alla denunciata violazione del divieto della doppia presunzione, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che in tema di accertamento il principio *praesumptum de praesumpto non admittitur* (o divieto di doppie presunzioni o divieto di presunzioni di secondo grado o a catena) è in realtà inesistente, non essendo riconducibile agli artt. 2729 e 2697 cod. civ., né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento.

Si è in particolare affermato che la prova inferenziale, che sia caratterizzata da una serie lineare di inferenze, ciascuna delle quali sia apprezzata dal giudice secondo criteri di gravità, precisione e concordanza, fa sì che il fatto "noto" attribuisca un adeguato grado di attendibilità al fatto "ignorato", il quale cessa pertanto di essere tale per divenire noto, ciò che risolve l'equivoco logico che si cela nel divieto di doppie presunzioni (Cass., 16 giugno 2017, n. 15003; 7 dicembre 2020, n. 27982).

Pertanto, si è chiarito, ben può il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea, per essere a sua volta adeguata, a fondare l'accertamento del fatto ignoto (Cass., 1 agosto 2019, n. 20748). Le critiche, sostenute con il motivo di ricorso, riconducibili all'utilizzo delle presunzioni ed alla violazione dell'asserito divieto delle doppie presunzioni, sono dunque infondate.

Il motivo è tuttavia fondato quando si consideri la terza questione posta dal contribuente, ossia l'assenza di un accertamento definitivo di maggior reddito in capo alla società stessa. Il ricorrente ha denunciato in particolare che la società aveva a sua volta impugnato l'avviso di accertamento notificatole ed il contenzioso insorto era ancora pendente perché la relativa pronuncia della commissione regionale, che si era limitata a ridurre solo in parte la pretesa fiscale dell'Amministrazione finanziaria, era stata a sua volta impugnata dalla E. s.r.l. dinanzi alla Corte di cassazione.

Deve sul punto chiarirsi che la controversia tra la società e l'Agenzia delle entrate non risulta ancora definita. Dalla verifica presso questa Corte, che questo collegio può anche eseguire d'ufficio, emerge che con ordinanza del 25 settembre 2019, n. 23868, fu accolto il ricorso della società e la pronuncia della Commissione tributaria regionale della Campania fu cassata con rinvio del processo al giudice di merito, così che nessun giudicato si è formato sulla rettifica dell'imponibile della società.

A ciò consegue che manca del tutto il presupposto giuridico-economico per imputare al socio maggiori redditi di partecipazione, corrispondenti, pro quota, ai maggiori utili extracontabili contestati in capo alla società.

D'altronde, con orientamento ormai consolidato è stato affermato che la sospensione necessaria del processo ex art. 295 cod. proc. civ. è applicabile anche al processo tributario



qualora risultino pendenti, davanti a giudici diversi, procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità tale che la definizione dell'uno costituisce indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, così escludendo il pericolo di conflitto di giudicati (Cass., 8 febbraio 2012, n. 1865; 30 novembre 2012, n. 21396; 20 settembre 2017, n. 21765).

E poiché si è pure chiarito che l'accertamento tributario nei confronti di una società di capitali a ristretta partecipazione, in ipotesi come quelle riferibili alla contestazione di utili extracontabili, costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, si è anche affermato che, non ricorrendo un'ipotesi di litisconsorzio necessario, come invece accade per le società di persone, in ordine ai rapporti tra i rispettivi processi, quello relativo al maggior reddito accertato in capo al socio deve essere sospeso ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., applicabile nel giudizio tributario in forza del generale richiamo dell'art. 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Cass., 31 gennaio 2011, n. 2214).

La sospensione pertanto s'impone ogni qual volta vi sia pendenza separata di procedimenti relativi all'accertamento del maggior reddito contestato ad una società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio, in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società (Cass., 31 ottobre 2014, n. 23323; cfr. anche 7 marzo 2016, n. 4485).

I principi dispensati riguardano dunque non solo ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili, ma più in generale tutti i casi di contestazioni rivolte alla compagine sociale, che siano relativi ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti.

Ebbene, nella sentenza impugnata il giudice regionale ha ritenuto «di poter rideterminare il reddito imputabile all'appellante sulla scorta di quanto deciso per quest'ultima [la società]». Sennonché, così decidendo, non si è avveduto che il maggior imponibile in capo alla società era stato riconosciuto in un separato giudizio, la cui decisione tuttavia non era passata ancora in giudicato. In tal modo ha riconosciuto un maggior reddito imponibile in capo al contribuente, riconducibile alla distribuzione, pro quota, degli utili extracontabili accertati dall'Agenzia delle entrate in capo alla società, senza che su quest'ultimo punto il contenzioso, introdotto dalla società medesima, fosse stato definito.

In conclusione, mancando la giuridica certezza del maggior imponibile della società, manca ancora il presupposto giuridico della maggior fonte di reddito attribuita al socio. Il motivo va dunque accolto nei termini chiariti e la sentenza va cassata e rinviata alla Commissione tributaria regionale della Campania, che in diversa composizione provvederà, oltre che a liquidare le spese del giudizio di legittimità, a riesaminare le ragioni dell'appello anche con riguardo allo stato del giudizio ancora pendente tra la E. s.r.l. e l'Amministrazione finanziaria.

P.Q.M.

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

