

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 5 luglio 2022, n. 21295

**Rilevato che**

1. XXX ricorre, con tre motivi, nei confronti dell' Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. ha accolto l' appello dell' Ufficio avverso la sentenza con cui la C.t.p. di Caserta, in accoglimento del ricorso, aveva ritenuto tardiva la notifica dell' avviso di accertamento n. TF7010904171 e dichiarata estinta l' obbligazione tributaria sull' assunto che fosse spirato il termine di decadenza ordinario.
2. Con l' atto impositivo l' Ufficio, facendo seguito all' avviso di accertamento emesso nei confronti della YYY s.r.l., partecipata al 70 per cento dal contribuente, recuperava a tassazione, ai fini Irpef il maggior reddito di capitale, ex art. 47 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in ragione del reddito accertato nei confronti della società per l' anno 2006. Il recupero a tassazione si fondava sul rilievo che, nell' ipotesi di società di capitali a base ristretta, l' obbligazione tributaria sul reddito di capitale andasse determinata sul reddito definito in capo alla società.
3. La C.t.r. rilevava che l' accertamento emesso nei confronti della società, da cui era scaturito quello emesso nei confronti di XXX, aveva messo in rilievo fatti che configuravano il reato di cui all' art. 5 d.lgs. 2000 n. 47; che, di conseguenza, il termine per la notifica era raddoppiato ai sensi dell' art. 43 comma 3 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sia nei confronti della società sia nei confronti del socio. Nel merito rilevava che il contribuente non aveva fornito alcuna prova idonea a contestare la presunzione di percezione dei redditi extracontabili della società; non aveva provato la circostanza dedotta di essere uscito dalla compagine sociale nell' ottobre 2006 e di non aver partecipato alla distribuzione degli utili atteso che aveva omesso di depositare il prospetto della liquidazione della quota; non aveva impugnato l' accertamento emesso nei confronti della società. Concludeva, pertanto, ritenendo che la presunzione di distribuzione degli utili era legittima e che la medesima non costituiva «presunzione di presunzione».
4. L' Agenzia delle Entrate non ha depositato controricorso e si è costituita con memoria ai soli fini della partecipazione all' udienza di discussione.

**Considerato che**

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la violazione dell' art. 112 cod. proc. civ.  
In particolare, censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto, in violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ed in violazione dei limiti imposti dai motivi dell' accertamento, che gli effetti del raddoppio dei termini dell' accertamento in capo alla società fossero estensibili ai soci della stessa.
2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell' art. 43, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e in relazione all' art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l' omesso esame circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio oggetto di contraddittorio tra le parti.



In particolare censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha esteso la previsione del raddoppio dei termini per la notifica dell'atto di accertamento anche a coloro che non erano autori del reato e nella parte in cui ha ommesso di valutare i fatti di reato.

3. Con il terzo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ. e, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione degli artt. 2, 44, 45 d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917.

In particolare, censura la sentenza nella parte in cui ha rigettato l'eccezione secondo cui gli utili eventualmente occultati andavano imputati al socio subentrato nella partecipazione societaria ritenendo, sul punto, che non fosse stata provata la cessione.

4. Con il quarto motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. e, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione dell'artt. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973.

In particolare, censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto provata per presunzione la distribuzione degli utili extracontabili al socio, motivando, sul punto, in ragione della mancata impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società ed al medesimo notificato.

5. Il primo motivo di ricorso è infondato.

Il ricorrente assume che la C.t.r. non avrebbe potuto pronunciarsi in ordine al raddoppio del termine per la notifica dell'accertamento nei propri confronti in relazione al reato imputabile al rappresentante legale della società in quanto l'Ufficio aveva fatto esclusivo riferimento al reato imputabile al socio, ed avrebbe così violato l'art. 112 cod. proc. civ.

5.1. A fronte dell'eccezione sollevata dal contribuente di decadenza dall'azione di accertamento, l'individuazione del termine per la notifica era oggetto del thema decidendum, sicché correttamente la C.t.r. ha pronunciato sulla medesima, individuando la norma applicabile alla fattispecie. Il c.d. raddoppio dei termini previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, attiene alla commisurazione del termine di accertamento ed i termini prolungati sono anch'essi fissati direttamente dalla legge la cui corretta individuazione, una volta eccepita la decadenza, competeva al giudice adito.

6. Il secondo motivo di ricorso è infondato quanto ad entrambi i profili proposti.

La C.t.r. ha statuito sul punto in modo conforme alla giurisprudenza di questa Corte.

6.1. Dal combinato disposto di cui agli artt. 4 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e 43, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 si evince che il raddoppio dei termini si applica in presenza di una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 cod. proc. pen. per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, il quale a sua volta, all'art.4, prevede, tra i requisiti per la configurabilità astratta del reato di dichiarazione infedele, che «taluna» delle singole imposte evase sia superiore all'ammontare indicato. Il raddoppio è legato all'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio, che fa sorgere l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale, e non dipende dal suo accertamento in concreto. (Cass. 30/06/2021 n. 18451, Cass. 28/06/2019, n. 17586, Cass. 13/09/2018, n. 22337; Cass., 30/05/2016, n. 11171).

6.2. L'insussistenza del reato non costituisce, pertanto, un fatto decisivo rispetto al quale non vi è stata pronuncia in quanto, ove sia contestato il raddoppio dei termini, rientra nei compiti del giudice tributario l'accertamento dell'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio, che fa sorgere l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen.



6.3. Nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, è ammissibile la presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili; l'accertamento tributario nei confronti della società costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano; pertanto, nel caso di raddoppio dei termini per l'accertamento nei confronti di una società di capitali a ristretta base sociale deve necessariamente conseguire il raddoppio dei termini per l'accertamento nei confronti dei soci, per i quali l'accertamento consegue automaticamente in base alla presunzione di percezione degli utili extracontabili conseguiti dalla società (Cass. 30 giugno 2021 n. 18451).

7. Il terzo motivo è fondato, restando assorbito il quarto.

7.1. Con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e con le controdeduzioni in appello il ricorrente ha eccepito l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso nei propri confronti in ragione della perdita della qualità di socio nel corso dell'anno di imposta cui si riferiva la ripresa a tassazione.

Detta circostanza risulta dallo stesso avviso di accertamento, come riportato nel corpo del ricorso, nel quale si descrive la compagine sociale della YYY s.r.l. evidenziando che alla data del 23 ottobre 2006 la quota sociale di XXX era stata trasferita ad un terzo. La circostanza, pertanto, non era contestata, anzi, presupposta dall'Ufficio.

La C.t.r., ciononostante, ha ritenuto non provato il fatto storico non essendo stato depositato in giudizio il prospetto della liquidazione del socio uscente. Così, statuendo, tuttavia, ha violato il disposto di cui all'art. 115 cod. proc. civ. che impone di porre a fondamento della decisione i fatti non specificatamente contestati.

7.2. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto la questione può essere decisa nel merito.

7.3. Per costante giurisprudenza di questa Corte, il reddito - correlato agli utili extracontabili di una società per azioni a ristretta base partecipativa - va imputato al socio nell'anno in cui è conseguito e non nel periodo di imposta successivo alla chiusura dell'esercizio sociale, atteso che il principio secondo cui il reddito deve essere imputato ai soci nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio sociale vale per gli utili esposti in bilancio, non per quelli occulti che si presumono, al contrario distribuiti nello stesso periodo in cui sono stati conseguiti". Stante la mancanza - trattandosi di utili occulti - di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio (solo dopo la quale può essere effettuata la distribuzione degli utili dichiarati), la distribuzione deve presumersi avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli utili sono stati conseguiti (Cass. 18/12/2015 n. 25468)

7.3. Nel caso in esame si pone l'ulteriore questione degli effetti della cessazione della qualità di socio nel corso dell'esercizio.

Questa Corte ha già affermato, se pure con riferimento alle società di persone, che, qualora nel corso di un esercizio si sia verificato il mutamento della compagine sociale, con il subentro di un socio nella posizione giuridica di un altro, i redditi della società devono essere imputati, ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 D.P.R. n. 917 del 1986, esclusivamente a colui che rivesta la qualità di socio al momento della approvazione del rendiconto, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, e non già al socio uscente ed a quello subentrante in ragione di una ripartizione ragguagliata alla rispettiva durata del periodo di partecipazione alla società nel corso dell'esercizio (Cass. 16/12/2003 n. 19238, Cass. 15/10/1994, n. 8423).



8. Detto principio è applicabile anche in presenza di utili extrabilancio, posto che anche con riferimento a detti ultimi la maturazione del reddito non avviene secondo un criterio costante ed uniforme nel tempo. Va esclusa, pertanto, una ripartizione degli utili proporzionale al periodo in cui ciascun socio ha fatto parte della compagine sociale (Cass. 30/07/2018 n. 20126).

8.1. A tali conclusioni, stante l'identità dei presupposti, deve giungersi anche nell'ipotesi di utili extra-bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base partecipativa (cfr. Cass. n. 20126 del 2018).

Anche nelle società di capitali, infatti, gli utili risultano determinati solo nel momento in cui si chiude l'esercizio sociale e la produzione del reddito, se pure progressiva, non è continua ed uniforme nel tempo restando esclusa la possibilità di procedere ad una quantificazione frazionata.

Tale interpretazione è coerente con i principi civilistici, cui si uniforma la disciplina tributaria - e, nella specie, trattandosi di società a responsabilità limitata, con il disposto di cui all'art. 2478-bis cod. civ. - in ragione dei quali il diritto agli utili matura, in disparte gli ulteriori presupposti di legge, solo a seguito del bilancio ed a chiusura dell'esercizio sociale. Non si giustifica, pertanto, l'imputazione del maggior reddito societario, ai soci receduti in corso d'anno ed in rapporto al periodo di partecipazione.

8.3 Il ricorso va, pertanto, accolto sul punto e la causa va decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario.

9. Le spese delle fasi di merito, avuto riguardo all'andamento del giudizio, possono essere integralmente compensate, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo

#### P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbe il quarto e rigetta il primo e il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della contribuente.

Condanna l'Agenzia delle entrate a corrispondere al ricorrente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00 a titolo di compenso, oltre il 15 per cento per spese generali, euro 200 per esborsi, iva e cap come per legge.

Compensa le spese dei gradi di merito.

