

ESSENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 30-4-1986
N. 131 TARI, ART. 4 - AL. 5
MATERIA TRIBUTARIA



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del popolo italiano

20806 13

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto: s.r.l.-
utili extracontabili-
distribuzione ai soci
-presunzione

Sezione Quinta Tributaria

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati

R.G.N. 29644/08
Cron. 20806
Rep.
Ud. 11.7.2013

Dott. Aurelio Cappabianca
Dott. Biagio Virgilio
Dott. Antonio Greco
Dott. Mario Cigna
Dott. Massimo Ferro

Presidente
Consigliere
Consigliere
Consigliere
Consigliere relatore

Ha pronunciato la seguente

SENTENZA

2081
B

Sul ricorso proposto da

[BR] e [FP], rappr. e dif. dagli avvocati
Leonardo Perrone e Gianmarco Tardella, con elezione di domicilio presso il loro
studio in Roma, via Giacomo Puccini n.9, come da procura in calce all'atto
-ricorrente-

Contro

Agenzia delle Entrate, sede centrale, in persona del Direttore p.t.
Agenzia delle Entrate, ufficio di Castellamare di Stabia, in persona del Direttore
p.t.

-intimati-

per la cassazione della sentenza Comm. Tribut. Regionale di Napoli 25.10.2007;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 11 luglio 2013
dal Consigliere relatore dott. Massimo Ferro;
udito l'avvocato Gianmarco Tardella per i ricorrenti;
udito il P.M. in persona del sostituto procuratore generale dott. Federico Sorrentino,
che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione.

IL PROCESSO

[RB] e [PF], (coniugi e) soci rispettivamente all'80 e 20% della società [F] (ovvero [F]) s.r.l., impugnano la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Napoli 25.10.2007 che, in riforma – sul punto – della sentenza C.T.P. di Napoli n. 420/08/2004, ebbe ad accogliere l'appello dell'Ufficio, così ribadendo la legittimità dell'avviso di accertamento IRPEF, ILOR e SSN, per l'anno 1995, condotto a carico dei predetti e relativo al reddito ad essi proprio in quanto soci di società a ristretta base partecipativa. L'accertamento, scaturito da segnalazione della Guardia di Finanza, si fondava sulla presunzione di distribuzione in capo ai soci degli utili extracontabili non contabilizzati.

Ritenne in particolare la C.T.R. che l'attribuzione di tale reddito procedeva da una presunzione relativa, tale da far gravare sui soci, e non sulla P.A., l'onere di dimostrare che gli utili non esposti in bilancio erano stati destinati ad impieghi diversi da quelli della ripartizione tra i soci, tenuto conto anche del vincolo di solidarietà e stretto controllo tra essi sussistente.

Il ricorso è affidato a cinque motivi.

I FATTI RILEVANTI DELLA CAUSA E LE RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il *primo motivo*, si avanza vizio di nullità della sentenza, per ultrapetizione, in violazione dell'art.112 c.p.c., in relazione agli artt.360 nn.3 e 4 c.p.c. e 62 d.lgs. n. 546/1992, in quanto il dispositivo di accoglimento dell'appello dell'Ufficio appare motivato con riguardo a questioni di fatto e di diritto estranee al *thema decidendum*, avendo infatti il giudizio avuto per oggetto l'accertamento sintetico del reddito complessivo dei contribuenti ex art.38 d.P.R. n.600/1973, basato sulla circostanza dell'aver essi sostenuto spese per incrementi patrimoniali nel 1995, con versamenti nelle casse della società. Erroneamente la C.T.R. avrebbe invece trattato della circostanza della distribuzione di utili extracontabili ai soci, da presumere data la ristretta base sociale della s.r.l.

Con il *secondo motivo*, si avanza vizio di nullità della sentenza, per *error in procedendo* e violazione dell'art.112 cod.proc.civ., ricorrendo omessa pronuncia sui motivi

d'impugnazione ovvero sulle eccezioni devolute alla C.T.R., in relazione agli artt.360 nn.3 e 4 c.p.c. e 62 d.lgs. n. 546/1992,

Con il *terzo motivo*, si prospetta nullità della sentenza, con inesistenza o mera apparenza della motivazione per violazione degli artt.36,co.2, n.4 d.lgs. n. 546/1992, 132 co.2 n.4 cod.proc.civ., 118 co.1 disp att. cod.proc.civ., in relazione all'art.360 nn.3 e 4 cod.proc.civ. e all'art. 62 d.lgs. n. 546/1992 per inidoneità della sentenza impugnata ad esprimere, nella sua motivazione, la *ratio decidendi*, avendo la C.T.R. spiegato la sua conclusione con riferimento a questioni di fatto e di diritto diverse.

Con il *quarto motivo*, si prospetta vizio di motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art.360 n.5 cod.proc.civ. e all'art. 62 d.lgs. n. 546/1992, non avendo la sentenza dato conto della ritenuta insussistenza, da parte della pronuncia della C.T.P. impugnata, della circostanza dei versamenti, invece imputati a soggetti diversi, nemmeno potendosi ascrivere a tali elementi, ai fini dell'accertamento sintetico, il prescritto requisito di certezza.

Con il *quinto motivo*, si prospetta vizio di motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art.360 n.5 cod.proc.civ. e all'art. 62 d.lgs. n. 546/1992, non avendo la sentenza dato conto della erroneità del rinvio della motivazione dell'accertamento e *per relationem* ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza emesso nei confronti di soggetto terzo (la F s.r.l.) e non allegato né sintetizzato nell'accertamento stesso.

1. I primi *quattro motivi*, da trattare congiuntamente per l'evidente connessione, sono *fondati*. Va premesso che la sentenza impugnata, esaminabile in relazione ai motivi dell'appello accolto dall'Ufficio e dato il tenore dei mezzi di censura avanzati in questa sede (coerente con i criteri dell'autosufficienza, come da Cass. 23420/2011), fa applicazione espressa del principio per cui, 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 – qui si aggiunge – la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tal fine sufficiente né la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili, né il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi contabilizzati, non risultando né accantonati né investiti, siano stati distribuiti ai soci. Tale principio è effettivamente sussistente nella più recente giurisprudenza di legittimità (Cass. 5076/2011, 8954/2013), ma la sua declinazione decisoria impone il riscontro, conseguente ad un accertamento sulle movimentazioni finanziarie ovvero gli atti giuridico-economici di una società ovvero dei suoi soci, che vi sia stata formazione di utili non contabilizzati, da tale circostanza scattando la citata presunzione distributiva e la correlata tassazione individuale *pro parte*.

Sul punto, dall'esame degli atti – possibile alla stregua dell'*error in procedendo* avanzato e della sufficiente sua delineazione con richiamo alla dialettica processuale di incardinamento di tali passaggi motivazionali e, rispettivamente, difensivi – si evince

da un lato che l'accertamento sintetico dell'Ufficio, condotto sui redditi dei soci-contribuenti, poggiava *ex art.38 co.4 e 5 d.P.R. n. 600/1973* su due circostanze (possesso di autoveicoli e spese per incrementi patrimoniali) e, dall'altro, che solo su una di esse venne sostenuto l'appello da parte di Agenzia dell'Entrate (che circoscrisse il gravame al capo con cui la C.T.P. negava la riconducibilità ai soci stessi, e non invece a società-terze, dei versamenti a favore della F s.r.l.). La questione dei versamenti dei soci alla società, nella potenziale veste di contribuzioni dirette ad incremento patrimoniale, trovò, al pari del possesso di autovetture, accertamento di insussistenza presso la C.T.P.; essa fu però la sola questione oggetto di censura avanti alla C.T.R.; tale residua circostanza e comunque la riconosciuta sua estraneità all'ambito dei fatti indizianti del riaccertamento reddituale non hanno rinvenuto però alcuna valorizzazione probatoria presso la sentenza qui impugnata, che si limita – come detto – a fare applicazione del principio presuntivo citato e non fa menzione dei presupposti dell'accertamento originario dell'Ufficio.

2. Tali lacune inducono al pieno accoglimento dei citati motivi di ricorso, assorbito il quinto, configurandosi nella sentenza impugnata sia un vizio di omessa pronuncia, avuto riguardo alle ragioni di censura della decisione della C.T.P. appellata dall'Ufficio (Cass. 7871/2012), sia una palese discrepanza – accertabile in sede di legittimità anche in modo diretto – tra domande ed eccezioni delle parti e nucleo storico-motivazionale della sentenza della C.T.R., che appare eludere il principio di corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato (art. 112 cod. proc. civ.) (Cass. 17109/2009) e dunque determinandosi le ragioni di cassazione con rinvio.

3. Il ricorso va dunque accolto, ai sensi di cui in motivazione, con cassazione della sentenza e rinvio alla C.T.R. Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi quattro motivi di ricorso, assorbito il quinto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.T.R. Campania, in diversa composizione, anche per le spese della fase di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 11 luglio 2013.

il consigliere estensore
 dott. Massimo Ferro

il Presidente
 dott. Aurelio Cappabianca

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
 IL 11 SET. 2013



Il Funzionario Giudiziario
 Marcello Paragona

Il Funzionario Giudiziario
 Marcello Paragona

estensore cons. m.ferro