

Giurisprudenza - COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE EMILIA ROMAGNA - Sentenza 30 marzo 2022, n. 405

**Tributi - Accertamento - Società a ristretta base azionaria -
Presunzione di distribuzione di utili extracontabili in capo ai soci -
Onere di prova contraria**

La controversia trae origine da accertamenti effettuati dall'Ufficio per l'anno fiscale 2011 nei confronti delle società M. s.r.l., A. s.r.l. e F. s.r.l., società nelle quali F.M. deteneva all'epoca rispettivamente il 95%, il 51% ed il 45% del capitale. All'esito dell'accertamento è stato contestato l'utilizzo di fatture parzialmente inesistenti e la deduzione indebita di componenti negativi non documentati, con conseguente rideterminazione dell'imponibile.

L'accertamento verso tutte le tre società è divenuto irrevocabile, poiché M. ed A. hanno accettato le proposte formalizzate negli inviti ex art. 5 comma 1 D.Lgs. 218/1997, definendo le procedure mediante atti di adesione con i quali venivano determinati maggiori redditi imponibili rispettivamente di € 494.661,00 e di € 667.757,00; mentre F., una volta impugnato l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti, ha definito la controversia con accordo conciliativo dopo che l'Ufficio, in sede di autotutela, aveva rideterminato il maggior reddito in € 435.370,00 in luogo della somma accertata di € 845.280,00, correggendo alcuni errori di calcolo e soprattutto riconoscendo l'esistenza di successive sopravvenienze contabili, come tali non distribuite ai soci.

Pacifico essendo che le tre società sono a ristretta base azionaria, l'Ufficio ha poi presunto la distribuzione extracontabile ai soci dei maggiori utili non iscritti a bilancio, e li ha quindi tassati ex art. 44 comma 1 lettera e) TUIR in proporzione alla partecipazione societaria, nel periodo d'imposta in cui gli utili erano stati conseguiti ed accertati.

In particolare, con l'avviso di accertamento per cui è causa, l'Agenzia ha accertato a carico di M., per l'anno 2011, un maggior reddito di capitale derivante dalla distribuzione degli utili extra bilancio per € 324.673.

L'avviso è stato impugnato avanti alla CTP di Bologna dal contribuente, prima ancora di ricevere il provvedimento dell'Ufficio di autotutela parziale, contestando il merito dell'accertamento, in quanto fondato sull'erroneo convincimento della presenza di utili extracontabili; contestando l'illegittimità dell'accertamento stesso, poiché asseritamente fondato su di una inammissibile doppia presunzione, esistenza di maggior reddito e distribuzione id est di utili; contestando infine il fatto storico della distribuzione delle somme, in quanto rimaste nella disponibilità della società come sopravvenienze negli anni successivi.

La CTP, disattendendo le difese dell'Ufficio e nulla argomentando in ordine al provvedimento di autotutela ed alla rideterminazione della pretesa impositiva tramite la valorizzazione dell'esistenza delle sopravvenienze contabili, ha accolto il ricorso ponendo le spese di lite a carico dell'Agenzia, laconicamente affermando che "nel caso che ci occupa, non sono, in capo alla singole società fondi extra-contabili che possano essere stati occultamente distribuiti ai soci ... Ciò risulta confermato dalla circostanza che le società hanno poi portato a sopravvenienza attiva negli esercizi successivi i maggiori redditi accertati. Ne deriva che, nel caso che ci occupa, non può operare la presunzione di avvenuta distribuzione di utili ai soci di società a ristretta base azionaria".

Avverso la sentenza interpone appello la parte pubblica, rimarcando l'erroneità delle argomentazioni del giudice di prime cure, che ha obliterato il fatto storico dell'avvenuto sgravio relativo alle somme accertate come sopravvenienze attive contabilizzate, e quindi non distribuite; e non ha considerato che le residue somme accertate come utili extracontabili sono invece state correttamente presunte come distribuite ai soci in ragione della ristretta base sociale.

Costituendosi in giudizio, ha resistito il contribuente.

Entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative ex art. 32 D.Lgs. n. 546/1992.

La causa è decisa sulla base degli atti ex art. 27 comma 2 D.L. n. 137/2020 e successive proroghe, secondo quanto prescritto anche dal Decreto Presidenziale 21/12/2020.

Diritto

a) Come esposto in parte narrativa, oggetto di causa è l'impugnazione di un accertamento relativo alla distribuzione al socio di utili extracontabili, accertati in capo a società aventi ristretta base sociale.

Sul punto, sono sostanzialmente tre i rilievi mossi dal contribuente in primo grado e da considerarsi richiamati anche in appello a seguito del rinvio operato tramite la memoria costituiva in secondo grado: la contestazione nel merito in ordine alla esistenza di tali utili; l'illegittimità dell'accertamento della distribuzione tramite una doppia presunzione;

l'inesistenza di una distribuzione, per essere le somme contestate comunque rimaste nella disponibilità della società come sopravvenienze di bilancio.

Nessuno dei rilievi coglie però nel segno.

Infatti, da un primo punto di vista l'accertamento del maggior reddito in capo alle società in cui è socio M. è in questa sede insindacabile nel merito in quanto effettuato con atti tributari irrevocabili e divenuti definitivi, e l'accertamento a carico di una società, divenuto definitivo, pregiudica l'esito del giudizio pendente nei confronti del socio cui vengono imputati gli utili extracontabili accertati dal fisco alla società, atteso che il socio non può contestare il merito della pretesa relativa alla società (Cass. n. 3980/2020, Cass. n. 7103/2016, Cass. n. 4411/2013, Cass. n. 2214/2011); quanto poi alla natura di società a ristretta base azionaria, la stessa è pacifica e non specificamente contestata art. 115 c.p.c. neppure dalla difesa del contribuente. ex Irrilevante è quindi il fatto che, in relazione ad alcune delle operazioni contestate, il legale rappresentante della M. M. sia stato penalmente assolto, e tale irrilevanza dipende non tanto dal fatto che, secondo i pacifici principi generali, la sentenza penale di assoluzione non spiega automaticamente effetti nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente; quanto piuttosto dalla definitività dell'accertamento nei confronti della società.

Ciò posto, si è correttamente imputato al socio il maggior reddito societario come utile distribuito pro quota extrabilancio, posto che nel caso di società a ristretta base sociale, la distribuzione tra i soci dell'utile non contabilizzato è presunta così come da pacifico insegnamento della Suprema Corte, atteso che la ristretta compagine sociale fonda già da sé la presunzione della distribuzione di utili non contabilizzati, salva la prova contraria a carico dello stesso socio con la dimostrazione che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti (Cass. n. 33976/2019, Cass. n. 32959/2018, Cass. n. 18042/2018, Cass. n. 27778/2017, Cass. n. 24534/2017, Cass. n. 4656/2016, Cass. n. 1932/2016, Cass. n. 25468/2015, Cass. n. 8677/2015, Cass. n. 5581/2015, Cass. n. 2090/2015, Cass. n. 25271/2014, Cass. n. 24572/2014, Cass. n. 19565/2014, Cass. n. 5369/2014, Cass. n. 4159/2014, Cass. n. 18032/2013, Cass. n. 11654/2013, Cass. n. 8954/2013, Cass. n. 1654/2013, Cass. n. 441/3013, Cass. n. 5726/2012, Cass. n. 29605/2011, Cass. n. 8207/2011, Cass. n. 5076/2011, Cass. n. 25337/2010, Cass. n. 16234/2010), in quanto lo scarso numero dei soci "si converte nel dato qualitativo della maggiore conoscibilità degli affari societari e nell'onere per il socio di conoscere tali affari" (Cass. n. 26428/2010); e detta prova contraria nel caso che occupa non è stata offerta, ed invero nemmeno sono state allegare circostanze fattuali a fondamento di una possibile prova contraria.

Da un secondo punto di vista, non può opinarsi che trattasi di illegittima presunzione di secondo grado, posto che l'atto di accertamento relativo alla società a ristretta base sociale non costituisce una presunzione, ma un dato acquisito, utilizzabile nei confronti del socio destinatario dell'utile occultamente distribuito: infatti, "in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è ammissibile la presunzione di attribuzione ai soci di utili extracontabili, che non 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 e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci, che, in tal caso, (Cass. n. 1947/2019, Cass. n. 15824/2016, Cass. n. 13094/2016, caratterizza, normalmente, la gestione sociale" Cass. n. 25271/2014, Cass. n. 29605/2011, Cass. n. 19241/2011).

Da un terzo punto di vista, già si è osservato che è infondata in linea di fatto l'osservazione della CTP secondo la quale l'inesistenza della distribuzione di utili extracontabili ai soci è provata dalla presenza di sopravvenienze attive contabilizzate negli anni successivi: infatti, di dette sopravvenienze l'Ufficio ha tenuto conto nel provvedimento di sgravio già agli atti del procedimento di primo grado e non analizzato dalla CTP, di talché le somme attualmente rivendicate dall'Ufficio correttamente non tengono conto di tali sopravvenienze ed operano una legittima presunzione di distribuzione solo delle ulteriori somme accertate come maggior reddito e non inserite tra le sopravvenienze.

Infine e solo per completezza espositiva, va rimarcato che alla presunzione di distribuzione in capo ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa degli utili extracontabili accertati in capo alla società, non osta il fatto che, così come nel caso che qui occupa, il maggior reddito accertato in capo alla società derivi dalla contestazione di costi indeducibili.

Infatti, la Suprema Corte, proprio con riferimento alla tematica per cui è causa, ha chiarito che "i costi costituiscono un elemento importante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché, allorché essi siano fittizi o indeducibili, scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'ineducibilità o (Cass. n. 17959/2012 e Cass. n. 17960/2012, con conclusioni ribadite anche dalla ancora più inesistenza di costi" recente Cass. n. 2223/2021).

b) In ragione di tutto quanto sopra, deve ritenersi che, a seguito del provvedimento di autotutela parziale emanato nel corso del giudizio di primo grado, l'accertamento impugnato ha correttamente operato la presunzione di distribuzione di utili extracontabili in capo al socio F.M., con conseguente tassazione.

Pertanto, tenuto conto di tale provvedimento di autotutela parziale, deve accogliersi l'appello e conseguentemente rigettarsi l'originario ricorso di primo grado.

L'esito della lite si articola in una soccombenza virtuale dell'Ufficio con riferimento alla parte del provvedimento impugnato e poi oggetto di autotutela parziale, e ad una soccombenza reale del contribuente con riferimento alla restante parte dell'accertamento: trattasi quindi di soccombenza reciproca che, ex art. 15 comma 2 D.Lgs. n. 546/1992, suggerisce la integrale compensazione delle spese di lite per il doppio grado di giudizio.

P.Q.M.

Tenuto conto del provvedimento di autotutela parziale emanato dall'Ufficio nel procedimento di primo grado, accoglie l'appello e conseguentemente rigetta l'originario ricorso di primo grado;

compensa integralmente tra le parti le spese del doppio grado di giudizio.