

Civile Ord. Sez. 6 Num. 35293 Anno 2022

Presidente: SUCCIO ROBERTO

Relatore: SUCCIO ROBERTO

Data pubblicazione: 30/11/2022

Oggetto: società a
ristretta base
partecipativa – art. 47
TUIR - inapplicabilità

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. R.G. 18381/2021 proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato PEC ags_rm@mailcert.avvocaturastato.it)

- *ricorrente* -

Contro

SORRENTINO GIUSEPPE

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Campania, sez. staccata di Salerno, n. 318/09/21 depositata in data
14/01/2021,

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non
partecipata del 09/11/2022 dal Consigliere Relatore e Presidente
Roberto Succio;

Rilevato che:

- Sorrentino Giuseppe impugnava l'avviso di accertamento del maggior reddito di partecipazione per l'anno 2013 derivante dall'accertamento emesso a carico della società Olpe costruzioni s.r.l. per la medesima annualità di cui il contribuente era socio nella misura del 50% del capitale sociale; l'accertamento societario era divenuto definitivo per mancata impugnazione;
- la CTP rigettava il ricorso;
- appellava il contribuente;
- la CTR campana con la sentenza impugnata accoglieva l'appello e compensava le spese in quanto l'avviso di accertamento era intrinsecamente incoerente poiché da un lato faceva leva sul principio in base al quale gli utili non contabilizzati dalla società si presumono distribuiti ai soci; dall'altro, nel determinare gli utili distribuiti secondo la percentuale di partecipazione, esso faceva riferimento ai ricavi accertati a carico della società e non al reddito di impresa accertato nei confronti della medesima;
- ricorre a questa Corte l'amministrazione finanziaria con atto affidato a un solo motivo e illustrato da memoria; il contribuente è rimasto intimato nel presente giudizio di Legittimità;

Considerato che:

- il solo motivo di ricorso deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 39 c. 1 del d.P.R. n. 600 del 1973 in combinato disposto con l'art. 2729 c.c. in relazione con l'art 360 c. 1 n. c.p.c. per avere la CTR confuso i diversi presupposti di recupero dell'imposta dal momento che, secondo l'Amministrazione, nei confronti della società i ricavi "in nero" (*rectius*: in evasione di imposta) si vanno ad aggiungere a quanto dichiarato e documentato effettivamente dall'impresa laddove nei confronti del socio rilevano in quanto presuntivamente distribuiti nei confronti di questi, al di là di ciò che risulta a livello contabile essendo stati conseguiti in evasione di imposta;
- il motivo è fondato, con le precisazioni che seguono;

- questa Corte costantemente afferma che (tra molte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 27778 del 22/11/2017) in tema di accertamento delle imposte sui redditi nel caso di società di capitali che presenti una ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci partecipanti alla società 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 comunque 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; 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 utile 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);
- pertanto, la forma partecipativa consente di riconoscere, ai fini della prova presuntiva, i requisiti richiesti dall'art. 2729 cod. civ.; d'altro canto, ciò non consente di ricondurne il fondamento (come afferma la stessa giurisprudenza citata) nell'alveo dell'art. 5 TUIR che resta applicabile invece alle sole società di persone;
- nel presente caso, secondo l'accertamento in fatto ormai intangibile operato dalla CTR, viene rilevato come a pag. 3 dell'avviso impugnato si evinceva che "il reddito d'impresa accertato nei confronti della società è pari ad € 93.405,00 ed esso deriva dalla differenza tra i ricavi accertati (€ 313.027,00) ed i

- costi accertati (€ 167.366,00-52.256,99)”; pertanto è evidente l’erroneità dell’operare dell’Ufficio che – nota ancora la CTR – “aveva preso a base del calcolo i ricavi accertati, pari ad € 313.027,00 e non gli utili (o reddito di impresa accertato), pari ad € 93.045,00, come sarebbe stato invece corretto fare”;
- orbene, va qui precisato che per tassare gli utili da partecipazione in società ed enti soggetti ad IRES ex art. 44, comma 1, lett. e), TUIR vanno, applicati e rispettati i criteri di imponibilità per esenzione (limitata) in capo ai soci, secondo le diverse percentuali stabilite in funzione della natura del socio partecipante, così come stabilite dagli artt. 47 (per le persone fisiche) e 89 (per imprese e società) seguenti del TUIR. Si passa, com’è noto, dall’esenzione limitata al 95% - con imponibilità del 5% - se il socio è una società di capitali o ente commerciale soggetto ad IRES, all’esenzione limitata, oggi al 41,86% - con tassazione del 58,14% - (per gli utili posti in distribuzione a partire dal 1° gennaio 2008, ex L. 27 dicembre 2017, n. 205) se si tratta di socio di società di persone o 3 persona fisica che detiene la partecipazione nell’esercizio di un’impresa, fino ad arrivare all’applicazione dell’imposta sostitutiva del 26% sugli utili deliberati se a percepire gli utili (dopo il 1° gennaio 2018) è una persona fisica che detiene la partecipazione, fuori dall’esercizio di una impresa, sia che si tratti di partecipazione qualificata, che non qualificata. Per gli esercizi ante 2017 (e quindi per quanto qui viene in rilievo) occorre invece distinguere la posizione del socio, società o persona fisica che detiene una partecipazione qualificata nell’esercizio d’impresa per applicare le diverse percentuali sopra indicate di imponibilità, a seconda dall’anno di maturazione dell’utile societario; se la partecipazione non è qualificata, la tassazione avviene a mezzo della ritenuta alla fonte del 26% da parte della società;
 - risulterebbe quindi violato il regime di tassazione per esenzione di cui ai citati artt. 44 e 47, e 89 TUIR, tassandosi il maggior reddito accertato in capo alla società ad IRES (24%) ed imputando lo

stesso "maggior reddito" - al lordo dell'imposta accertata (e nemmeno al netto) - "pro quota" su tutti i soci della società "a ristretta base azionaria" come se si trattasse di un reddito d'impresa tassabile per trasparenza ex art. 5 TUIR (o artt. 115/116 TUIR) "dimenticando" l'Erario di aver tassato a fini IRES (24%), quel medesimo maggior reddito, sulla partecipata. L'errore potrebbe generare effetti distorsivi se si considera che quando il regime degli utili da partecipazione applicabile è la trasparenza - che riguarda, com'è noto, tutte le società di persone (art. 5 TUIR) e le società di capitali che hanno optato per quel regime alternativo (artt. 115/116 TUIR) - il reddito d'impresa prodotto dalla partecipata non è tassato in alcuna misura ai fini delle IIDD, ma è imputato pro-quota in capo ai soci "indipendentemente dalla percezione", affinché il reddito prodotto venga assoggettato all'imposta personale esclusivamente in capo ai soci (e non quindi "anche" sulla società);

- in realtà, l'effetto distorsivo non si produce in quanto il beneficio dell'esenzione parziale dall'imposizione degli utili societari di cui si è detto opera unicamente nel caso in cui, come questa Corte ha più volte sottolineato, di abbia riferimento ai redditi regolarmente dichiarati dalla società in un documento contabile, di talché l'atipicità era riferita solo alla nomenclatura attribuita agli stessi dalla società, ma rimaneva condizionata al positivo riscontro della loro effettiva maturazione per effetto dell'inserimento in bilancio (Cass. n. 8730 del 2021), per i redditi regolarmente dichiarati dalla società in un documento contabile e non per gli utili extrabilancio che, una volta accertati per altra via, vanno imputati in misura intera e non ridotta (Cass. n. 9137 del 2021);
- il fondamento di tali conclusioni, invero, precisandosi sul punto ulteriormente quanto già affermato da questa Corte, non si riviene in alcun intento parasanzionatorio dell'interprete, ma unicamente nella considerazione per la quale nel caso che ci occupa la società risulta, nel concreto, trasparente come una società di persone

- poiché i soci, come avviene in tali entità prive di personalità giuridica in senso proprio, hanno agito come tali ripartendosi *sic et simpliciter* l'utile societario presuntivamente accertato in capo alla società;
- come chiaramente già illustrato da questa Corte (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 26317 del 19/11/2020; Cass. 23 dicembre 2019, n. 34282) quando viene contestata, in caso di società a ristretta base partecipativa, la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, non è in alcun modo applicabile (diversamente da quanto sostiene parte della dottrina) il disposto di cui all'art. 47 TUIR, che attiene alla tassazione degli utili distribuiti ai soci, con delibere formali dell'assemblea e, pertanto, non trova applicazione per i redditi extracontabili, che per definizione non risultano menzionati nella contabilità societaria;
 - infatti, l'art. 47 TUIR, laddove dispone che, "salvi i casi di cui all'art. 3, comma 3, lett. a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società..., anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare" riguarda la modifica attuata al Tuir con il d. Lgs. n. 344 del 2003, sicché il sistema impositivo degli utili da partecipazione è stato caratterizzato - a partire da tale riforma - dall'abrogazione del metodo del credito d'imposta sui dividendi e del sistema di imputazione e dall'adozione di un sistema di parziale esclusione della tassazione degli utili, al fine di mitigare gli effetti della doppia imposizione economica, in quanto gli utili distribuiti sono stati già tassati in capo alla società che li ha prodotti;
 - ma ben diversamente, nel caso in esame, trattandosi di utili ottenuti in evasione di imposta, quindi mai pervenuti nella contabilità societaria in quanto non oggetto di registrazione nelle scritture, né di indicazione in dichiarazione, è chiaro che non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è mai

- stata, non avendo la società dichiarato tali utili extracontabili e quindi avendo essi sfuggita la imposizione a livello societario;
- il beneficio dell'esenzione parziale nella imposizione degli utili societari viene quindi meno poiché la ripartizione del maggior utile sottratto a imposizione tra i soci giustifica la perdita del beneficio della più mite imposizione degli utili societari, la cui esistenza trova fondamento nel rispetto della normativa sulla loro determinazione in forza unicamente del bilancio di esercizio;
 - l'utile extrabilancio, non rispettoso delle disposizioni di cui all'art. 81 e seguenti TUIR, diviene in ultima analisi un utile equiparato, anche nella dosimetria della imposizione che lo colpisce, a quello ottenuto per trasparenza da società di cui all'art. 5 TUIR e di cui agli artt. 115 e 116 TUIR;
 - per tali ragioni, decidendo il Collegio in difformità dalla proposta del Relatore (Cass. SS.UU. sent. n. 8999 del 2009), il ricorso va accolto;
 - la sentenza è quindi cassata con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame;

p.q.m.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sez. staccata di Salerno, in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 novembre 2022