



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

LUCIO NAPOLITANO	Presidente	tributi
ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO	Consigliere	R.G. n.7551/2015
ANDREINA GIUDICEPIETRO	Consigliere rel.	Cron.
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere	UC – 13/4/2023
PAOLO DI MARZIO	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n.7551/2015 R.G. proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, domiciliata *ope legis* in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

– *ricorrente* –

contro

(omissis) (omissis)

-*intimato*-

avverso la sentenza n.39/08/14 della Commissione tributaria regionale della Sardegna, sezione staccata di Sassari, pronunciata in data 21 novembre 2013, depositata in data 31 gennaio 2014 e non notificata. Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 13 aprile 2023 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

RILEVATO CHE:



1. L'Agenzia delle entrate ricorre con due motivi contro (omissis) (omissis) he è rimasto intimato, avverso la sentenza n.39/08/14 della Commissione tributaria regionale della Sardegna, sezione staccata di Sassari, pronunciata in data 21 novembre 2013, depositata in data 31 gennaio 2014 e non notificata, che ha rigettato l'appello dell'ufficio avverso la sentenza della C.t.p. di Sassari, che aveva accolto il ricorso del contribuente in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento che aveva determinato a carico del contribuente un maggior reddito di capitale per l'anno 1999, conseguente all'accertamento di maggior reddito nei confronti della società a ristretta base (omissis) .r.l. , di cui lo stesso era socio al 99 per cento.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r., richiamando la sentenza pronunciata nel giudizio relativo all'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, confermava la decisione di primo grado.

Il giudice di appello osservava che l'Agenzia non aveva potuto in sede amministrativa esaminare i registri contabili della società, depositati solo in sede giurisdizionale, ed aveva utilizzato così solo alcuni valori di bilancio, forfettizzando i costi e trascurando i contenuti dei registri IVA. Inoltre, secondo il giudice di appello, a seguito dell'applicazione dello studio di settore, la contribuente aveva la più ampia facoltà di prova giustificativa dello scostamento, facoltà esercitata in concreto e di ciò la motivazione dell'atto impositivo avrebbe dovuto dare conto. La C.t.r. riteneva che le componenti negative di reddito dovevano essere ammesse in deduzione, in presenza dei presupposti sostanziali, anche in caso di violazione degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili; infine, nei confronti del socio, riteneva che non fosse applicabile la presunzione di



distribuzione degli utili extracontabili per la "ristrettissima" base societaria.

3. Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 13 aprile 2023, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 – *bis*. 1 cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31 agosto 2016, n.168, conv. dalla legge 25 ottobre 2016, n.197.

CONSIDERATO CHE:

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 39, comma 2, e 41 del d.P.R. 29 settembre 1973, n.600, 55 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, e 2607 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per aver la C.t.r. negato il fondamento dell'impianto delle riprese sulla base dell'accertamento induttivo condotto dall'Agenzia nei confronti della società nonostante questo avesse tenuto conto in via percentuale anche delle componenti negative di reddito.

Secondo la ricorrente, nella sentenza impugnata, il giudice di secondo grado avrebbe errato nel respingere l'appello dell'ufficio ritenendo che l'accertamento induttivo operato nei confronti della società, che non aveva presentato la dichiarazione dei redditi, era illegittimo per non avere l'ufficio, nella rettifica del reddito, riconosciuto i costi indicati nella contabilità, prescindendo dalle scritture contabili e, quanto all'Iva, per non aver detratto l'imposta come risultava dalla contabilità dell'azienda.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n.600, 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Secondo la ricorrente, la correttezza logico-giuridica del criterio presuntivo di imputazione ai soci degli utili extracontabili di una società di capitali a ristretta base era stata ripetutamente riconosciuta dalla



giurisprudenza di legittimità; nè vi era violazione del divieto di doppia presunzione poiché il fatto noto non era costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi determinati nei confronti della società di capitali, ma dalla ristrettezza della base societaria e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che in tal caso normalmente caratterizzava la gestione sociale. Pertanto, l'accertamento societario aveva comportato la corretta rideterminazione del reddito dei soci, sui quali ricadeva l'onere di provare che non vi era stata alcuna distribuzione degli utili perché accantonati ovvero reinvestiti dalla società. Secondo la ricorrente, la C.t.r. non avrebbe potuto disconoscere i risultati della verifica fiscale eseguita nei confronti della società e da cui era derivata la rettifica dei ricavi, oggetto del giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento societario, poiché il socio di maggioranza poteva solo contestare e dimostrare che non fosse avvenuta la distribuzione degli utili in suo favore.

2. Preliminarmente, deve rilevarsi che, con ordinanza n.18366/2021, questa Corte ha cassato con rinvio la sentenza della C.t.r. relativa all'impugnativa dell'avviso di accertamento societario.

Pertanto non è possibile la riunione dei procedimenti, che si trovano in fasi differenti.

Passando ai motivi di ricorso, il secondo è fondato e va accolto, con assorbimento del primo.

Con riferimento alla disciplina delle presunzioni, questa Corte ha più volte affermato il principio secondo cui è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva 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 (Cass., 5076 del 2011; Cass., n. 9519 del 2009; Cass., 7564 del 2003; Cass., 18 ottobre 2017, n. 24534), non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione



che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili (Cass., 22 novembre 2017, n. 27778).

Tale principio è stato completato precisandosi che la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio può essere vinta dal contribuente fornendo la dimostrazione della propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (Cass., n. 1932/2016; Cass., 17461/2017; Cass., 26873/2016; Cass., 9 luglio 2018, n. 18042; Cass., 27 settembre 2018, n. 23247).

Nel caso di specie, dunque, come rilevato dalla ricorrente con il secondo motivo di ricorso, sarebbe spettata al socio, che aveva una partecipazione societaria quasi totalitaria, la prova contraria in ordine all'avvenuta distribuzione dei maggiori utili societari, che erano stati oggetto di separato accertamento nei confronti della società, impugnato in altro giudizio.

La sentenza della C.t.r., invece, ha esaminato in primo luogo la fondatezza dell'accertamento societario, ritenendone l'illegittimità per non aver tenuto conto delle risultanze contabili.

Con ciò il giudice di appello incorre in un duplice errore, non rilevando l'impossibilità per il socio di contestare l'accertamento societario, nella specie oggetto di separato giudizio, e, comunque, non considerando che, trattandosi di accertamento cd. "induttivo puro" per omessa dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria aveva già valutato le componenti negative di reddito addotte dalla società, quantificandole nella misura del 71 per cento dei ricavi e, dunque, determinando l'imponibile al netto dei costi (né vi è una statuizione esplicita in sentenza riguardo alla misura eventualmente eccedente e soprattutto alla prova della stessa).

Pertanto, il secondo motivo di ricorso appare fondato, con assorbimento del primo; la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna,



sezione staccata di Sassari, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, assorbito il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, sezione staccata di Sassari, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma 13 aprile 2023

Il Presidente
Lucio Napolitano

