

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13841 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: FRAULINI PAOLO

Data pubblicazione: 20/05/2021

ORDINANZA

sui ricorsi riuniti iscritti rispettivamente:

al n. 12420/2014 R.G. proposto da:

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

- ricorrente -

Contro

....., elettivamente domiciliato in Roma, via, presso lo studio dell'avv., che lo rappresenta e difende con l'avv., giusta procura a margine del controricorso;

-controricorrente -

avverso la sentenza n. 98/25/2013 della Commissione tributaria regionale del Veneto, depositata in data 13 novembre 2013;

1376
/ Edu

Carta di Pubblicazione - copia per il Giudice

e al n. 21837/2014 R.G. proposto da:

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

- **ricorrente** -

Contro

_____ elettivamente domiciliata in Roma, via _____ presso lo studio dell'avv. _____ che la rappresenta e difende con l'avv. _____, giusta procura a margine del controricorso;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 174/25/2014 della Commissione tributaria regionale del Veneto, depositata in data 4 febbraio 2014;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23 febbraio 2021 dal Consigliere Paolo Fraulini.

RILEVATO CHE

1. Le decisioni della Commissione tributaria regionale del Veneto hanno confermato le sentenze di primo grado che avevano accolto le impugnazioni proposte da _____ - avverso agli avvisi di accertamento n. T6X01PA0 _____ e T6X01PA0 _____ - e da _____ - avverso agli avvisi di accertamento n. T6X01PA _____ e T6X01PA0 _____ - contenenti ripresa a tassazione di maggior reddito di impresa accertato nei confronti della società Top _____ s.r.l., di cui _____ era titolare del 99% delle quote e _____ era titolare del restante 1% delle quote, relativamente rispettivamente agli anni di imposta 2007 e 2008.

2. Hanno rilevato i giudici di appello che l'Ufficio aveva basato la pretesa su un'inammissibile doppia presunzione: la prima, inerente al

maggior reddito occulto (derivante da una truffa, cui il [redacted] era peraltro estraneo) attribuito alla società C[redacted] s.r.l., di cui la Top [redacted] s.r.l. era socio all'85%; la seconda, inerente al maggior reddito per conseguenza prodotto dalla Top [redacted] s.r.l., di cui i contribuenti erano soci al 99%.

3. Per la cassazione della citata sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto separati ricorsi, quello nei confronti di [redacted] affidato a un motivo, quello nei confronti di [redacted] affidato a cinque motivi, cui hanno resistito i contribuenti con controricorso. I contribuenti hanno depositato, altresì, memorie ai sensi dell'art. 380bis1 cod. proc. civ.

CONSIDERATO CHE

1. Il ricorso nei confronti di [redacted] lamenta:

a. Primo motivo: «Violazione e falsa applicazione art. 2696 c.c.; 2727-2729 c.c., del principio generale dell'abuso del diritto, dei principi generali in materia di impresa in combinato disposto in relazione all'art. 360 n. 3 cpc», deducendo l'erroneità della sentenza per aver ritenuto che nella specie si sia ricorso a una doppia presunzione, laddove la presunzione era unica e si limitava del tutto correttamente a porre a carico del socio di società di capitali a ristretta base partecipativa l'utile presuntivamente distribuito in relazione alla partecipazione.

b. Secondo motivo: «Violazione e falsa applicazione art. 2697 c.c. e 2727 e 2729 c.c., art. 31 DPR 600/73 in combinato disposto in relazione all'art. 360 n. 3 cpc», deducendo l'erroneità della sentenza per aver ritenuto che nel diritto tributario viga un divieto di doppia presunzione.

c. Terzo motivo: «Nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) art. 36 D. Lgs. 546/92 in relazione all'art. 360 n. 4 cpc», deducendo la nullità

Carabinieri

della sentenza per aver motivato in maniera irrazionale, generica, astratta, apodittica a travisante sul tema della estraneità del contribuente a una non meglio identificata truffa che l'Erario avrebbe subito e che avrebbe generato il maggior reddito oggetto di ripresa a tassazione.

d. Quarto motivo: «Omesso esame su fatto decisivo per il giudizio del quale le parti hanno discusso motivazione su fatto decisivo e controverso in relazione all'art. 360 n. 5 cpc», deducendo l'erroneità della sentenza per aver omesso di valutare compiutamente i fatti del procedimento penale cui ha fatto generico riferimento al fine di concludere per l'estraneità del contribuente alla vicenda produttiva di maggior reddito.

e. Quinto motivo: «Violazione e falsa applicazione art. 2697 c.c. e 2727 e 2729 c.c. in relazione all'art. 360 n. 3 cpc», deducendo l'erroneità della sentenza impugnata per aver omesso di considerare che, una volta accertati maggiori utili in capo alla società, era onere del socio a ristretta base partecipativa fornire la prova della mancata percezione degli utili conseguenti alla presunta avvenuta distribuzione.

2. Il ricorso nei confronti di [redacted] lamenta: «- art. 360 1° comma n. 3) cpc: violazione e/o falsa applicazione dell'art. 41bis d.p.r. 600/73; dell'art. 39 1° comma lett. d) d.p.r. 600/73 anche in relazione all'art. 2727 c.c. e all'art. 53 Cost. dal quale si trae il principio del divieto dell'abuso del diritto in ambito tributario», deducendo l'erroneità della sentenza per aver ritenuto che nella specie si sia ricorso a una doppia presunzione, laddove la presunzione era unica e si limitava del tutto correttamente a porre a carico del socio di società di capitali a ristretta base partecipativa l'utile presuntivamente distribuito in relazione alla partecipazione.



3. ... e ... argomentano nei rispettivi controricorsi l'inammissibilità dell'avversa impugnazione, di cui chiedono comunque il rigetto.

4. I ricorsi, separatamente proposti, vanno preliminarmente riuniti, trattandosi di cause connesse, secondo l'orientamento di questa Corte (Sez. U, Sentenza n. 18125 del 13/09/2005; Sez. U, Ordinanza n. 18050 del 04/08/2010), secondo cui *l'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 cod. proc. civ., in quanto volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, ed in conformità dal ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonché l'unità del diritto oggettivo nazionale.*

5. I ricorsi vanno accolti, nei limiti e per le considerazioni che seguono.

6. La *ratio decidendi* di entrambe le sentenze impugnate si identifica nell'affermazione dell'illegittimità dell'utilizzazione da parte dell'Erario di una doppia presunzione di distribuzione di utili e nella conseguente affermazione che tale presunzione non avrebbe le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza, necessarie per far ritenere provata l'avvenuta distribuzione tra i soci dell'utile conseguito dalla società C s.r.l.

7. Le considerazioni che le CTR hanno svolto in relazione alla "vicenda penale" che avrebbe visto accertata l'estraneità dei due ... al reato contestato non sono qualificabili come autonoma



ragione della decisione, posto che in alcun modo è spiegato in sentenza in che modo l'affermata estraneità al reato di truffa interferisca con la presunzione di distribuzione di utili tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa.

8. Tanto determina che i motivi terzo e quarto del ricorso nei confronti di [redacted] debbono essere dichiarati inammissibili, in quanto contestano le affermazioni della CTR inerenti alla questione penale che, come detto, non assurgono in alcun modo a ragioni fondanti la decisione resa.

9. I restanti motivi sono fondati.

10. Le sentenze impugnate mostrano di ben conoscere le ragioni legittimanti la presunzione di distribuzione degli utili tra i soci di società di capitali a ristretta base partecipativa. Tuttavia, nel caso di specie, assumono in motivazione che vi sarebbe stato un illegittimo ricorso a una doppia presunzione, siccome il maggior reddito occulto sarebbe stato prodotto dalla Cr [redacted] s.r.l., di cui la Top [redacted] s.r.l. era socio all'85%, e poi ulteriormente distribuito ai [redacted] soci di quest'ultima come detto al 99% e all'1%, senza che vi sia stata idonea dimostrazione, da parte dell'erario, delle modalità di trasmissione del detto utile dall'una all'altra società di capitali.

11. Tale affermazione non è in linea con il costante orientamento di questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 13338 del 10/06/2009; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 24572 del 18/11/2014; Sez. 5, Ordinanza n. 33976 del 19/12/2019 Sez. 5, Sentenza n. 29503 del 24/12/2020) che insegna che la presunzione di riparto degli utili extra-bilancio tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa, non è neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova



fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza, nonché nella tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale ed all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal suo titolare. A ciò si deve aggiungere che, secondo altro condivisibile orientamento di questa Corte (Sez. 6-5, 23 ottobre 2019, n. 27049 e Sez. 5, 10 giugno 2009, n. 13338) la presunzione di distribuzione degli utili occulti va estesa anche a quegli ulteriori livelli di partecipazione (in tesi ristretta) per il tramite di altre società. Va, da ultimo, ricordato che tale interpretazione è adottata anche in ossequi alla Raccomandazione UE 2012/772 (§4.2 e §4.4), circa la necessità di un intervento degli Stati ove si riscontri «una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione».

12. Osserva la Corte che tale interpretazione si estende anche all'ipotesi in esame, in cui la ristretta base partecipativa riguarda il rapporto tra due società di capitali, come sono nel caso di specie la C s.r.l. e la Top s.r.l.

13. È ben vero, infatti che, secondo le previsioni generali del diritto societario, qualora la partecipazione sia detenuta da una società di capitali, la dimostrazione dell'avvenuta distribuzione dell'utile è affidata non già alla presunzione legata alla ristrettezza della partecipazione medesima, bensì al riscontro dell'avvenuta contabilizzazione nel bilancio della partecipazione stessa, in termini di incremento patrimoniale dell'attivo circolante. Tanto si verifica poiché, sempre il diritto comune delle società, qualora i soci siano persone fisiche non sono tenuti ad alcuna contabilità obbligatoria, e ciò rende legittimo presumere, fino a prova contraria, che la ristretta dimensione sociale abbia determinato l'automatica distruzione dell'utile occulto tra i soci medesimi. Ciò che ancora deriva dalla medesima disciplina prevista

per le società di persone – ove tipologicamente non v'è distinzione tra patrimonio sociale e patrimonio dei singoli soci.

14. Tuttavia, a tali ipotesi, e sempre in applicazione del diritto generale delle società, può accomunarsi anche l'eventualità che la società a ristretta base partecipativa sia una s.r.l. Invero, già dopo la Riforma del diritto societario del 2004, la s.r.l. era stata di molto avvicinata al sistema delle società di persone, per mezzo dell'accentuata valorizzazione dell'apporto personale dei soci alla vita delle società, tanto in tema di conferimenti che di finanziamento dell'attività di impresa. Ma la tendenza alla de-tipizzazione della s.r.l. si è accentuata nel tempo, prima attraverso l'eliminazione del capitale minimo (fissato oggi nella misura simbolica di 1 euro), e di recente attraverso la previsione di forme di finanziamento dell'attività di impresa sempre più allargate, sino ad arrivare alla possibilità di raccolta del pubblico risparmio mediante l'emissione di titoli di debito, pur in presenza di capitale a 1 euro. Tanto, però, dimostra che la tendenza legislativa degli ultimi venti anni è nel senso dell'accentuazione della natura personalistica della s.r.l., ove la persona del socio è fondamentale per garantire la fiducia che il mercato deve riporre nel sodalizio al fine di assicurargli affidabilità e, quindi, capacità di resilienza sul mercato.

15. Le predette considerazioni, quindi, già sulla base del solo diritto societario comune, legittimerebbero l'assimilazione della s.r.l. alle società di persone nella questione che ne occupa, atteso che la struttura stessa della predetta società è tale per cui il socio conosce tutte le vicende societarie e, qualora la base partecipativa sia ristretta, fa scattare una serie di presunzioni.

16. Tra queste presunzioni vi è anche quella che, in presenza di utili extracontabili, si ritiene che gli stessi, proprio perché non contabilizzati, siano stati distribuiti tra i pochi soci della s.r.l.



C. Casarino - solo per uso personale

17. Tanto, ovviamente, può essere contrastato dal socio, cui però spetta l'onere di provare il fatto contrario, ovvero che l'utile non si sia prodotto.

18. Occorre, a questo punto, aggiungere le specificità del diritto tributario, ben sunteggiate nelle citate sentenze di questa Corte, che hanno evidenziato come, in ogni caso, la disciplina tributaria si ponga come un sistema speciale rispetto a quella del diritto comune delle società e, nella fattispecie, legittimi la presunzione di distribuzione dell'utile extracontabile anche sotto la specifica prospettiva del divieto dell'abuso del diritto, che si verificherebbe ove si ritenesse che la mancata contabilizzazione dell'utile costituisca dimostrazione della assenza di distribuzione tra i soci.

19. Va, per completezza, aggiunto che nella specie non si tratta di applicare una doppia presunzione, ipotesi che la consolidata giurisprudenza di questa Corte (Sez. 5, Ordinanza n. 27982 del 2020; id. n. 23860 del 2020; id. n. 5798 del 2020; id. n. 33961 del 2019; id. n. 33042 del 2019; id. n. 20748 del 2019; id. n. 19171 del 2019; id. n. 7758 del 2019; id. n. 32458 del 2018; id. n. 32454 del 2018; id. n. 25445 del 2018; id. n. 15003 del 2017) ha ritenuto insussistente, giacché la presunzione è una e una sola: quella di distribuzione dell'utile extra-bilancio tra i soci a ristretta base partecipativa.

20. Sono, quindi, gli effetti di questa unica presunzione che, nella specie, hanno una doppia conseguenza: ovvero si estendono non solo a far ritenere distribuito l'utile extra-bilancio creato dalla prima società (la C s.r.l.), alla Top s.r.l. (socio all'85%), e poi ulteriormente distribuito ai in proporzione alla loro quota di partecipazione nella Top s.r.l.

21. Le sentenze vanno, dunque, cassate e le parti rinviate innanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa



composizione, che provvederà, altresì, a regolare le spese della presente fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, riuniti i ricorsi, li accoglie nei sensi di cui in motivazione; cassa le sentenze impugnate e rinvia le parti, in relazione ai motivi accolti, innanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, che provvederà altresì a regolare le spese della presente fase di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23 febbraio 2021.