

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, sulla base di tre motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana che, accogliendone solo parzialmente l'appello, ha ritenuto legittimo l'accertamento ai fini dell'IVA e dell'IRAP per l'anno 2000 effettuato nei confronti della sas Z. di V.A. e C., emesso all'esito di una verifica nel corso della quale era stata rinvenuta documentazione extracontabile costituita da prospetti riepilogativi degli incassi mensili, ed ha invece confermato l'illegittimità, e quindi l'annullamento, degli avvisi di accertamento, ai fini dell'IRPEF, del maggior reddito di partecipazione dei soci accomandanti M.M. e G.D.

Secondo il giudice d'appello è pacifico che i soci D. e M., pur risultando mentori della compagine sociale, di fatto erano completamente estranei alla vita della società, costituita, come rilevato dallo stesso ufficio, insieme ad altre operanti nel settore dei parrucchieri, da tale T.A. il quale poi sistematicamente ne cedeva l'amministrazione a persone fisiche dietro la cui copertura formale comunque esercitava ogni potere gestionale e direttivo. I redditi di cui apparivano titolari i soci erano sostanzialmente riferibili all'A., che si avvaleva di altri soggetti per attribuire loro profitti e utilità di cui in realtà era egli stesso l'effettivo possessore per interposta persona. Si trattava dunque di una interposizione fittizia di persone, caratterizzata dalla divaricazione tra la situazione esteriore e la situazione sostanziale. Considerata quindi la totale estraneità dei soci, era applicabile l'art. 37, comma terzo, del d.P.R. n. 600 del 1973, con conseguente conferma della illegittimità dell'avviso di accertamento per la quota di maggior reddito imputato ai soci.

Resiste con controricorso G.D., mentre non svolgono attività la sas Z. di V.A. e M.M.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, denunciando violazione o falsa applicazione degli artt. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986 e 2318 e 2320 cod. civ., l'amministrazione ricorrente si duole che la sentenza impugnata abbia escluso la possibilità di imputare pro-quota ai soci accomandanti di una società in accomandita semplice il maggior reddito positivamente accertato nei confronti della società, sulla base della sola considerazione per cui i soci accomandanti non hanno partecipato alla gestione della società e non hanno percepito utili.

Con il secondo motivo denuncia, in relazione al fatto controverso individuato nell'avvenuta percezione pro-quota, da parte del M. e del D. soci accomandanti della sas Z. di V.A. degli utili derivanti dal maggior reddito accertato nei confronti della società, la contraddittorietà della motivazione della statuizione impugnata, per aver ritenuto pacifico che gli stessi non avessero percepito utili sulla base "della seguente affermazione..: i verificatori constatavano che l'A. dopo aver costituito le varie aziende ne concedeva l'amministrazione ad altre persone fisiche, ma mantenendo in realtà la titolarità dei poteri gestionali e direttivi".

Con il terzo motivo, denunciando violazione dell'art. 37 del d.P.R. n. 600 del 1973, assume che nel caso in cui un soggetto, cd. interposto, risulti titolare di redditi dei quali sia dimostrato che l'effettivo possessore è un altro soggetto, cd. interponente, il primo sarebbe comunque tenuto al versamento delle imposte dovute in relazione a quei redditi, potendone chiedere il rimborso, in base al quarto comma dell'articolo in rubrica, solo dopo che l'accertamento nei confronti dell'interponente sia diventato definitivo ed in misura superiore all'imposta effettivamente percepita in seguito a tale accertamento, sicché avrebbe errato la CTR nel ritenere che, essendo i contribuenti soggetti interposti, solo apparentemente titolari delle quote di una sas, ai sensi del terzo comma del

medesimo art. 37, che disciplina l'imputazione dei redditi dell'interponente, non sarebbero tenuti al pagamento delle imposte sui maggiori redditi da partecipazione accertati dall'ufficio.

Il primo ed il terzo motivo del ricorso, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto legati, sono fondati, rimanendo assorbito l'esame del secondo motivo.

I redditi delle società di persone, a norma dell'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. Le quote si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta.

Questa Corte ha in proposito affermato che la presunzione legale così posta - "in virtù della quale i redditi delle società di persone sono imputati pro-quota a ciascun socio (anche accomandante) indipendentemente dall'effettiva percezione - opera anche in caso di accertamento a carico della società di utili non iscritti in bilancio: non solo, infatti, il socio è in grado di conoscere i rilievi e gli accertamenti fiscali condotti nei confronti della società, avendo diritto alla comunicazione annuale del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite ed alla consultazione dei libri e degli altri documenti della società, ma il reddito di partecipazione costituisce un suo reddito personale, indipendentemente dalla mancata contabilizzazione dei ricavi e dai metodi adoperati dalla società per realizzarli, e fermo restando il diritto di agire nei confronti della società, in sede civile ordinaria, per recuperare la quota di utili a lui spettante, nonché l'esclusione della sua responsabilità per sanzioni, qualora sia dimostrata la sua buona fede" (Cass. n. 23359 del 2006; cfr. anche Cass. n. 17492).

E si è chiarito che l'imputazione proporzionale dei redditi della società ai singoli soci, di cui all'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, in quanto indipendente dall'effettiva percezione degli utili e dalla stessa partecipazione del socio alla gestione sociale, neppure "è esclusa dal carattere illecito dell'attività posta in essere dall'amministratore della società: lo svolgimento di tale attività in violazione di norme organizzative o di legge non comporta infatti l'interruzione del rapporto organico - sempre che gli atti posti in essere siano comunque pertinenti all'azione della società e rispondano ad un interesse riconducibile, anche indirettamente, all'oggetto sociale -, né la nullità degli atti compiuti, ma solo l'inefficacia o l'inopponibilità degli stessi ai terzi, che può essere fatta valere solo dalla società, con la conseguenza che, qualora quest'ultima abbia ratificato l'illegittimo operato dell'amministratore, resta irrilevante ogni questione relativa all'estraneità dell'atto all'oggetto sociale" (Cass. n. 17731 del 2006).

Il giudice d'appello incorre anche nella violazione di legge denunciata con il terzo motivo del ricorso, in «quanto la norma dell'art. 37, terzo e quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 non trova applicazione nel caso in esame. Essa comporta che in sede di accertamento siano imputati al contribuente i redditi di cui appaiano titolari altri soggetti quando sia fornita la prova positiva, anche sulla base di presunzioni gravi precisi e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona. Le "persone interposte" che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi in tal modo successivamente imputati ad altro contribuente, possano chiederne il rimborso, cui l'amministrazione procede dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento.

In conclusione, il primo ed il terzo motivo del ricorso devono essere accolti, assorbito l'esame del secondo motivo, la sentenza deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo di G.D. e di M.M.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano corte in dispositivo, mentre le spese per i gradi di merito, in considerazione della peculiarità dell'accertamento tributario compiuto, possono essere compensate fra le parti.

P.Q.M.

Accoglie il primo ed il terzo motivo del ricorso, assorbito il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo di G.D. e M.M.

Condanna G.D. e M.M. al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del presente giudizio, liquidate in euro 3700, oltre alle spese prenotate a debito. Dichiaro compensate fra le parti le spese per i gradi di merito.