

*Sent. n. 3155 del 4 aprile 1996 (ud. del 13 dicembre 1995)
della Corte Cass., Sez. I civ. - Pres. Sensale, Rel. Rordorf [\(1\)](#)
Accertamento - Ritenute alla fonte - Finanziamenti di soci non eseguiti
formalmente in conto capitale - Presunzione di fruttuosità ex lege -
Legittimità - Presunzione di corresponsione effettiva - Necessità di
apposita dimostrazione probatoria - Omesso versamento di ritenute da parte
della società su interessi presunti - Non configurabilità*

(Commentata)

Massima - Nel sistema delle ritenute alla fonte di cui al Titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, i sostituti d'imposta indicati nel primo comma dell'art. 23 dello stesso decreto sono obbligati ad operare la ritenuta d'acconto sugli interessi dei capitali dati a mutuo, ai sensi dell'art. 26, quinto comma, del citato decreto, solo quando il relativo importo sia stato corrisposto effettivamente al mutuante (la quale circostanza deve, quindi, essere provata dall'ufficio che contesti il mancato versamento di dette ritenute d'acconto), e non anche nell'ipotesi in cui il diritto agli interessi e la corresponsione del relativo importo siano solo presunti, ai sensi dell'[art. 43](#), secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

Fatto - Con tre distinti avvisi di accertamento, rispettivamente relativi agli anni 1975, 1976 e 1977, l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di ... contestò alla L.E. s.r.l. il mancato versamento di ritenute alla fonte su interessi corrisposti ai soci a fronte di finanziamenti da costoro erogati alla società. Muovendo dal presupposto che tali finanziamenti dovessero essere considerati onerosi, ai sensi dell'[art. 43](#) del D.P.R. n. 597 del 1973, perché non eseguiti in conto capitale previa formale deliberazione in tal senso adottata dai soci, né in misura proporzionale alle rispettive quote di partecipazione, l'Ufficio determinò l'ammontare delle ritenute alla fonte che la società avrebbe dovuto operare e versare, e comminò le conseguenti sanzioni pecuniarie, oltre alle soprattasse previste dagli [artt. 92](#) e [95](#) del D.P.R. n. 602 del 1973.

Essendo frattanto la L.E. fallita, gli avvisi furono impugnati, con altrettanti ricorsi, dalla curatela del fallimento dinanzi alla competente Commissione tributaria, la quale ridusse di un punto percentuale la misura delle ritenute d'acconto da versare per gli anni 1976 e 1977 e, per il resto, respinse i ricorsi.

La curatela si rivolse allora alla Commissione tributaria di secondo grado, che dichiarò inapplicabili le sanzioni pecuniarie pretese dall'Ufficio, a norma dell'[art. 51](#), secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, ma respinse ogni ulteriore motivo di gravame.

La Commissione tributaria centrale, investita sempre dalla curatela, con decisione resa pubblica il 18 gennaio 1991, dopo aver riunito i ricorsi, confermò integralmente le pronunce impugnite. Ritenne, infatti, che non fosse stata fornita dalla ricorrente prova veruna della non fruttuosità delle somme versate dai soci nelle casse della L. e che, pertanto, la presunzione di onerosità stabilita in proposito dal citato art. 43 dovesse trovare piena applicazione, a nulla rilevando che la

polizia tributaria non avesse, invece, positivamente accertato la corresponsione di interessi da parte della società. Ed aggiunte che detta presunzione doveva considerarsi operante anche in rapporto all'obbligo di ritenuta d'acconto gravante sul soggetto erogatore degli interessi, non occorrendo a tal fine alcuna ulteriore dimostrazione, da parte dell'Ufficio, dell'effettiva corresponsione, da considerarsi presunta, degli interessi medesimi.

Contro tale decisione la curatela del fallimento ha proposto ricorso per cassazione, deducendo un unico motivo di gravame, poi illustrato anche con ulteriore memoria difensiva.

L'Amministrazione delle finanze ha resistito depositando controricorso.

Diritto - 1. La curatela ricorrente, lamentando la violazione degli [artt. 43](#) del D.P.R. n. 597/1973, 26 del D.P.R. n. 600/1973 e 3, primo comma, n. 4, del D.P.R. n. 602/1973, insiste anzitutto nel sostenere che, mediante la produzione della contabilità sociale e del verbale delle verifiche compiute al riguardo dalla polizia tributaria, sarebbe stata fornita la prova dell'infruttuosità dei versamenti operati dai soci in favore della società L.E., giacché in nessuno di tali documenti si troverebbe traccia di interessi corrisposti dalla società a detti soci. Di talché la presunzione stabilita dall'[art. 43](#) del citato D.P.R. n. 597/1973 sarebbe stata, nella specie, superata.

Quand'anche così non fosse, del resto, ugualmente la pretesa dell'Ufficio delle imposte - a parere della curatela ricorrente - avrebbe dovuto essere rigettata. Il menzionato [art. 43](#) del D.P.R. n. 597/1973 porrebbe, infatti, una presunzione di onerosità dei finanziamenti a carico dei soci finanziatori, ma non per questo sarebbe invocabile nei confronti della società finanziata per farne discendere l'obbligo di eseguire ritenute fiscali su interessi solo presuntivamente corrisposti: obbligo che, ai sensi dell'[art. 26](#), ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, sorgerebbe, invece, soltanto se (e da quando) vi sia stata un'effettiva (non solo presunta) corresponsione di tali interessi. Il che troverebbe conferma nelle scadenze stabilite dall'[art. 7](#) del medesimo D.P.R. n. 600/1973, nonché nelle disposizioni previste dall'[art. 8](#), n. 1, del D.P.R. n. 602/1973: le quali tutte presuppongono il comprovato versamento degli interessi su cui il sostituto d'imposta deve operare la ritenuta; mentre l'[art. 3](#), primo comma, n. 4, del citato D.P.R. n. 602/1973 - unica norma ad ipotizzare la possibilità di ritenute alla fonte su interessi maturati e non corrisposti - si riferisce ad ipotesi diverse da quella in esame.

2. Il ricorso, nei termini che appresso saranno precisati, è fondato.

In punto di fatto non è contestato che, negli anni cui l'accertamento tributario si riferisce, vi siano stati dei versamenti dei soci in favore della società poi fallita.

I giudici tributari, muovendo dal presupposto che, nella specie, dovesse trovare applicazione la presunzione di fruttuosità di tali versamenti stabilita dall'[art. 43](#), secondo comma, dell'allora vigente D.P.R. n. 597 del 1973, hanno accertato che non è stata fornita dalla società ricorrente una prova idonea a superare detta presunzione. Donde la conclusione secondo la quale, in presenza di finanziamenti onerosi, cioè produttivi d'interessi in favore dei soci finanziatori, la società finanziata sarebbe stata gravata dell'obbligo di operare la ritenuta d'acconto alla fonte sulle somme erogate a titolo di interessi.

A questa conclusione la ricorrente muove due censure diverse. L'una, essenzialmente in fatto, volta a sostenere che sarebbe stata offerta, in concreto, la prova della non fruttuosità degli accennati finanziamenti, onde la presunzione di onerosità stabilita dal citato art. 43, secondo

comma, sarebbe stata vinta; l'altra, prettamente in diritto, tesa a dimostrare che quella presunzione non è comunque applicabile in un caso come questo.

Dalla prima di tali censure si può prescindere: vuoi perché essa appare, di per sé, scarsamente compatibile con la natura del presente giudizio di legittimità, vuoi perché, comunque, la censura in diritto si prospetta come logicamente preliminare e già da sola idonea a definire la vertenza.

Il punto in discussione è agevolmente identificabile. Non v'è dubbio che i finanziamenti effettuati a titolo oneroso dai soci in favore della società, a fronte dei quali la società stessa corrisponda interessi ai propri soci, generano, sotto il profilo fiscale, due diversi obblighi: a carico dei soci l'obbligo di pagamento dell'imposta sul reddito, anche in relazione ai redditi di capitale sopra indicati, ed a carico della società l'obbligo di operare, in quanto sostituto d'imposta, la prescritta ritenuta fiscale d'acconto sugli interessi corrisposti. Ora, poiché non sempre è agevole distinguere, nei rapporti societari, tra versamenti di capitale eseguiti dai soci a titolo di finanziamento oneroso e versamenti ad altro titolo non implicante corresponsione di interessi, il legislatore, nel disciplinare l'imposta sui redditi, ha fissato una presunzione di onerosità di tali finanziamenti, ove questi non siano stati effettuati con determinate modalità ed in presenza di determinati presupposti (si vedano l'[art. 43](#), secondo comma, del citato D.P.R. n. 597/1973, vigente al tempo dei fatti di causa, ed ora gli [artt. 43](#) e [95](#), secondo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Quando, perciò, quelle peculiari modalità o quegli specifici presupposti non ricorrano - come nella specie è stato accertato - opera l'anzidetta presunzione, ed i soci sono tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito da capitale costituito dagli interessi presuntivamente percepiti a fronte del finanziamento eseguito alla società. Resta, però, da stabilire - ed è quello di cui nella presente causa si discute - se, in tal caso, la medesima presunzione operi anche con riferimento al diverso obbligo che s'è visto gravare sulla società beneficiaria del finanziamento, ossia in relazione all'obbligo di ritenuta d'acconto alla fonte cui è tenuto il soggetto erogatore del reddito di capitale tassato. Detto in altri termini, resta da stabilire se l'indicata presunzione si riferisca solo al socio finanziatore ed alla percezione, da parte sua, del (presunto) reddito da capitale costituito dagli interessi sulle somme versate a titolo di finanziamento, o anche alla società finanziata ed all'erogazione, ad opera di tale società, del medesimo (presunto) reddito da capitale in beneficio del socio finanziatore.

A favore dell'una e dell'altra tesi militano opposti argomenti.

Una visione unitaria della fattispecie indurrebbe a privilegiare la seconda delle due prospettate soluzioni, e cioè ad affermare che, una volta presunto nei riguardi del socio finanziatore il carattere oneroso del finanziamento di cui si tratta, la stessa presunzione non può non valere anche per la controparte del medesimo rapporto, ossia per la società destinataria di quel finanziamento oneroso ed erogatrice dei conseguenti interessi in favore del finanziatore. La quale società sarebbe, quindi, obbligata ad operare la relativa ritenuta alla fonte per il fatto stesso dell'erogazione (ancorché presunta) di quegli interessi: perché, se la legge presume l'esistenza di un determinato fatto, le conseguenze giuridiche che da esso scaturiscono sono le medesime che deriverebbero dall'accertamento in concreto dell'effettivo accadere di quel fatto.

Vi sono, tuttavia, anche considerazioni di segno contrario, che appaiono in definitiva prevalenti e che inducono, quindi, a preferire l'opposta soluzione. Come, infatti, già rilevato da questa stessa Corte

nella recente sentenza n. 13153 del 1995, il tenore letterale dell'[art. 26](#) del D.P.R. n. 600/1973, che pone a carico della società l'obbligo di operare la ritenuta di acconto sui redditi da capitale da essa «corrisposti», fornisce un significativo elemento interpretativo nel senso che, per l'insorgere di tale obbligo, è necessaria l'effettiva corresponsione - cioè il concreto versamento in denaro - di tali interessi. Da un'ipotesi di corresponsione solo presunta di tali interessi non potrebbe, quindi, scaturire l'obbligo di ritenuta d'acconto del quale si discute. Del che può trarsi conferma anche in altre disposizioni dettate dal legislatore tributario del 1973, e soprattutto nell'[art. 8](#) del D.P.R. n. 602/1973, il quale, nel disciplinare i termini per il versamento all'Erario delle ritenute operate dai sostituti d'imposta, chiaramente presuppone che debba trattarsi di ritenute su erogazioni di denaro effettivamente eseguite in ben determinati momenti dell'anno; mentre, viceversa, in presenza di interessi la cui corresponsione sia solo presunta, risulterebbe oltre modo arduo lo stabilire in quale momento le ritenute dovrebbero essere operate e quando, di conseguenza, scatterebbero i termini per il relativo versamento da parte della società a ciò obbligata.

Quanto appena osservato trova, poi, decisivo conforto anche nella ragione d'essere e nella collocazione delle norme in esame, perché quella che fissa la più volte richiamata presunzione di onerosità dei versamenti del socio alla società è una norma dettata nel quadro della disciplina sostanziale dell'imposizione diretta sul reddito ed è volta ad evitare possibili elusioni di tale disciplina, mentre l'obbligo di ritenuta alla fonte è contenuto tra le norme che regolano la materia dell'accertamento delle imposte ed è giustificato unicamente da esigenze di ottimizzazione e semplificazione dell'esazione tributaria. Di talché - tenuto anche conto del principio di tassatività degli obblighi tributari e del carattere eccezionale insito nelle presunzioni legali - appare ingiustificato estendere la portata di tale presunzione al di là degli stretti confini segnati dalla norma che la dispone, con il risultato di farla valere anche in un ambito - quello, appunto, della riscossione - diverso e distinto dal contesto in cui essa è collocata.

In definitiva, quindi, si deve ribadire che, nel sistema delle ritenute alla fonte di cui al titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, i sostituti d'imposta indicati nel primo comma dell'[art. 23](#) dello stesso decreto sono obbligati ad operare la ritenuta d'acconto sugli interessi dei capitali dati a mutuo, ai sensi dell'[art. 26](#), quinto comma, del citato decreto, solo quando il relativo importo sia stato corrisposto effettivamente al mutuante (la quale circostanza deve, quindi, essere provata dall'Ufficio che contesti il mancato versamento di dette ritenute d'acconto), e non anche nell'ipotesi in cui il diritto agli interessi e la corresponsione del relativo importo siano solo presunti, ai sensi dell'[art. 43](#), secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

3. La decisione impugnata, che non è conforme al principio di diritto sopra enunciato, deve essere perciò cassata.

Non occorre, peraltro, rinviare la causa al giudice a quo per una nuova decisione, che può, invece, essere assunta direttamente da questa Corte, sulla scorta delle risultanze già acquisite e non contestate, senza necessità di alcun ulteriore accertamento di fatto, a norma dell'[art. 384](#), primo comma, c.p.c. (come modificato dall'[art. 66](#) della legge n. 353 del 1990). Ed, infatti, essendo pacifico tra le parti che dalle verifiche in concreto compiute non è risultata la corresponsione di interessi da parte della società L.E. ai propri soci a fronte di finanziamenti da costoro operati in favore di detta società, e non potendosi - per le ragioni già

chiarite - desumere tale circostanza in via di mera presunzione, ai sensi dell'[art. 43](#), secondo comma, del citato D.P.R. n. 597/1973, è evidente l'infondatezza della pretesa contenuta negli accertamenti tributari dai quali la presente causa ha tratto origine. Sicché i ricorsi proposti dalla curatela del fallimento della L.E. avverso detti accertamenti devono trovare accoglimento.

Note:

[\(1\)](#) Si vedano anche Corte Cass., Sez. I civ., 13 dicembre 1995-26 marzo 1996, [n. 2672](#); Corte Cass., Sez. I civ., 28 aprile 1995-29 marzo 1996, [n. 2947](#).