

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11152 Anno 2024

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: NAPOLITANO ANGELO

Data pubblicazione: 24/04/2024



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 11932/2017 R.G. proposto da
Silvia (C.F. LCTSLV75M69G888A), Alessio (C.F.
LCTLSS69L16G888B), Federico (C.F. LCTRFC72L10G888I),
Giancarlo (C.F. LCTGRC69E14G888N), Nicola (C.F.
LCTNCL71P22G888Z), rappresentati e difesi, in virtù di procura
speciale allegata al ricorso, dall'Avv. Gianpiero Porcaro,
elettivamente domiciliato in Roma in Piazzale Clodio n. 18;

- ricorrenti -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t.,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato,
presso i cui uffici è domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12;
- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 149/01/16 della Commissione Tributaria
Provinciale del Friuli Venezia Giulia, depositata in data 9/11/2016,
non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal dott. Angelo Napolitano
nella pubblica udienza del 20 marzo 2024;

udite le conclusioni del Sostituto Procuratore Generale, dott.
Rosa Maria Dell'Erba, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito l'Avv. Gianpiero Porcaro per il ricorrente e l'Avvocato dello
Stato Maria Francesca Severi per l'Agenzia delle Entrate;

Fatto

Silvia, Alessio, Federico, Giancarlo e Nicola Locatelli (d'ora in avanti,
anche "*i ricorrenti*" o "*i contribuenti*") presentarono la dichiarazione
Mod. Unico 2003, completa di Quadro RM ("*redditi a tassazione
separata*"), nella cui sezione III furono indicati i redditi derivanti dalla
liquidazione della società "Profilo s.r.l.", di cui i ricorrenti erano soci
titolari della nuda proprietà delle quote.

I contribuenti avevano optato per il rimborso del credito d'imposta
maturato.

Essendo rimasta inerte l'amministrazione, in data 27/12/2010 i
contribuenti presentarono istanza di rimborso, in esito alla quale si
formò il silenzio rifiuto.

Avverso il silenzio rifiuto, i contribuenti proposero ricorso dinanzi alla
C.T.P. di Pordenone.

I ricorrenti erano nudi proprietari delle quote della "Profilo s.r.l.", dalla cui liquidazione volontaria fu distribuito un residuo attivo, dopo il pagamento di tutti i debiti.

I contribuenti sostengono la tesi che il residuo attivo risultante dalla liquidazione volontaria della società spetti al socio nudo proprietario, non all'usufruttuario.

Nella fase di scioglimento del vincolo sociale, la posta di patrimonio netto dalla quale vengono prelevate le somme diverrebbe irrilevante: al socio che ha conferito denaro verrebbe conferito denaro in esito alla liquidazione della società, e qualora vi sia un "plusvalore", esso apparterebbe al socio, sicché il rapporto di imposta generatore del credito d'imposta si instaurerebbe tra l'Agenzia delle Entrate e il socio nudo proprietario, non tra l'Agenzia delle Entrate e l'usufruttuario.

La C.T.P. rigettò i ricorsi dei contribuenti, dopo averli riuniti.

Avverso la sentenza della C.T.P., previo accordo con l'Agenzia delle Entrate, i contribuenti hanno proposto direttamente ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 62, comma 2-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, affidato a due motivi.

Resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Il sostituto Procuratore Generale, dott. Rosa Maria Dell'Erba, ha depositato requisitoria scritta.

I contribuenti hanno depositato memoria.

Diritto

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione degli artt. 981, 982, 984, 1000 e 2352 c.c., 44, comma 7 e 14 Tuir (vigenti ratione temporis), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.*", i contribuenti censurano la sentenza impugnata che ha ritenuto che il diritto di rimborso richiesto spettasse all'usufruttuario e non ai nudi proprietari.

I contribuenti sostengono che, una volta che si addivenga alla liquidazione volontaria della società, il residuo attivo che risulta dalla

soddisfazione di tutti i creditori sociali deve essere distribuito ai soci e diventa una "*massa patrimoniale indistinta*", all'interno della quale non possono distinguersi gli utili, sicché quella massa patrimoniale indistinta spetterebbe interamente ai soci nudi proprietari.

Aggiungono i contribuenti che la preoccupazione che l'usufruttuario veda svanire il suo diritto reale non sussiste, in quanto l'art. 1000 c.c. prevede il mantenimento dell'usufrutto sulle somme assegnate al socio, il quale potrà disporre solo col consenso dell'usufruttuario. Il residuo attivo altro non sarebbe che capitale da restituire al socio, tant'è vero che non viene distribuito in seguito ad una delibera assembleare, ma quale "*ultimo necessitato atto della vita sociale*".

Le somme derivanti dal residuo attivo di liquidazione non costituiscono tecnicamente un dividendo e, non essendo tali, non spetterebbero all'usufruttuario, bensì al nudo proprietario.

Sostanzialmente, per i contribuenti il diritto dell'usufruttuario della partecipazione sociale si estenderebbe solo ai dividendi la cui distribuzione sia deliberata dall'assemblea.

2. Il motivo è infondato.

Le questioni di diritto che pongono i ricorrenti sono due.

2.1. In primo luogo, occorre stabilire quando cessi il diritto di usufrutto che abbia ad oggetto una partecipazione sociale di una società a responsabilità limitata.

2.2. In secondo luogo, occorre stabilire quali siano i diritti patrimoniali, collegati alla partecipazione sociale, spettanti al soggetto in favore del quale sia stato costituito un usufrutto sulla stessa.

2.3. Si deve premettere che in tema di società a responsabilità limitata, ai fini che qui ci interessano, l'art. 2471-bis c.c. opera un rinvio formale all'art. 2352 c.c., che a sua volta non contiene alcuna disposizione circa le cause di estinzione dell'usufrutto su partecipazioni sociali.

Con riferimento, poi, ai diritti patrimoniali connessi alle partecipazioni sociali, il citato articolo si limita a disporre che al socio,

e non all'usufruttuario, spetta il diritto di opzione attribuito dalle partecipazioni costituite in usufrutto; che, nel caso di aumento gratuito del capitale sociale, l'usufrutto si estende alle azioni di nuova emissione; che, se sono richiesti versamenti sulle partecipazioni costituite in usufrutto, l'usufruttuario deve provvedere al versamento, salvo il suo diritto alla restituzione al termine dell'usufrutto.

Orbene, osserva il Collegio che le disposizioni di cui all'art. 2352 c.c. contengono delle norme che si pongono in un rapporto di specie a genere rispetto alle norme generali del codice civile in tema di usufrutto, con la conseguenza che, fuori dal campo di applicazione delle norme speciali, si applicano le norme generali, con i necessari adattamenti resi necessari dal peculiare oggetto (la partecipazione sociale) del diritto di usufrutto.

In assenza, dunque, di una norma *ad hoc* che disciplini l'estinzione del diritto di usufrutto su una partecipazione sociale, non si può che applicare la disciplina generale di cui all'art. 1014 c.c., sicché l'usufrutto sulla partecipazione sociale non cessa con la messa in liquidazione della società: se non sia scaduto il termine di durata (non superiore al tempo di vita dell'usufruttuario persona fisica o ai trent'anni se l'usufruttuario è una persona giuridica), ed a parte i casi di cui ai nn. 1) e 2) dell'art. 1014 c.c., l'usufrutto cessa "*per il totale perimento della cosa su cui è costituito*" [n. 3) dell'art. 1014 cit.].

Quando, cioè, viene totalmente a mancare l'oggetto dell'usufrutto, il diritto si estingue.

Sicché, anche quando l'usufrutto sulla partecipazione sociale sia costituito per tutta la vita del beneficiario persona fisica, il venir meno della partecipazione sociale nella sua consistenza giuridica determina, comunque, in base alle norme generali, l'estinzione dell'usufrutto.

Non vi è dubbio, d'altra parte, che la partecipazione sociale di una società a responsabilità limitata, quale bene immateriale che

rappresenta la misura dei diritti e degli obblighi di un socio, non viene meno (non "perisce", per usare il termine normativo) con la liquidazione volontaria della società, bensì con la cancellazione di quest'ultima dal registro delle imprese, che ne determina l'estinzione.

2.4. Se dunque, da una parte, l'usufrutto su una partecipazione sociale di una s.r.l. si estingue certamente con la cancellazione della società dal registro delle imprese, d'altra parte non vi è alcuna norma che limiti l'estensione oggettiva dei diritti dell'usufruttuario ai dividendi che si sia deciso di distribuire durante la vita "ordinaria" (prima della messa in liquidazione) della società.

In altri termini, non si può affermare che i diritti dell'usufruttuario di una partecipazione sociale siano limitati ai dividendi: l'usufruttuario fa suoi tutti i frutti civili prodotti dalla partecipazione sociale in costanza di usufrutto, sicché, una volta chiarito che l'usufrutto (se non si estingue prima per una delle altre cause enunciate nell'art. 1014 c.c.) si estingue certamente con l'estinzione della società (e dunque, per la s.r.l., con la cancellazione di quest'ultima dal registro delle imprese), il problema da risolvere è se anche dopo la messa in liquidazione della società la partecipazione sociale possa produrre utili.

A tale problema deve darsi risposta positiva.

L'individuazione di quali siano i frutti civili prodotti da un bene giuridico, infatti, deve essere risolto in base all'intero ordinamento giuridico, compreso quello tributario.

Orbene, sovviene a questo punto, ai nostri fini, l'art. 47 (ex art. 44), comma 7, del Tuir (d.P.R. n. 917 del 1986), a norma del quale "*le somme ricevute dai soci in caso di liquidazione delle società costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate*".

Ne consegue che, quando si tratta di determinare il reddito imponibile di un socio di società di capitali, deve essere considerata anche la quota di patrimonio netto attribuitagli risultante dalla

liquidazione, nella misura prevista dal citato comma 7 dell'art. 47 (ex art. 44) del Tuir.

Tale misura, allora, in quanto "*utile*", rappresenta un frutto civile della partecipazione sociale, sicché esso spetta, in costanza di usufrutto, all'usufruttuario di detta partecipazione (cfr. l'art. 1008 c.c., a norma del quale, per la durata del suo diritto, l'usufruttuario è tenuto al pagamento delle imposte che gravano sul "reddito").

Il fatto, dunque, che sul piano delle nozioni strettamente commercialistiche, vi sia una netta distinzione tra "*utili netti*" e "*patrimonio netto risultante dalla liquidazione*" (art. 2350 c.c.) non esclude che la differenza tra la somma spettante in caso di liquidazione e il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione della quota costituisca un "*reddito*", cioè il frutto civile della partecipazione sociale, con la conseguenza che, nel caso in cui tale partecipazione sociale sia costituita in usufrutto, quel reddito spetta all'usufruttuario e non al socio.

3. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c.*", i contribuenti si dolgono della condanna alle spese disposta con la sentenza impugnata.

3.1. Il motivo è inammissibile.

Per giurisprudenza costante di legittimità, in tema di regolamento delle spese di lite, il vizio di violazione di legge si concretizza, ed è conseguentemente censurabile con ricorso per cassazione, solo quando risulti violato il principio secondo il quale le spese non possono essere poste a carico della parte totalmente vittoriosa, mentre esula dal perimetro del vizio di violazione di legge l'esercizio del potere discrezionale del giudice *a quo* in merito alla valutazione dell'opportunità di compensare dette spese in tutto o in parte, sia nell'ipotesi di soccombenza reciproca che in quella di concorso di altri giusti motivi (Cass., Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 24502 del 17/10/2017, Rv. 646335 - 01; Cass., Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 11329 del 26/04/2019, Rv. 653610 - 01).

4. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, in base al seguente principio di diritto: *"nel caso in cui la quota sociale di una società a responsabilità limitata sia costituita in usufrutto, le somme ricavate dalla liquidazione volontaria della società, costituenti un utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle quote, spettano all'usufruttuario, con la conseguenza che il rapporto d'imposta avente ad oggetto tale utile sorge, ad ogni effetto, tra l'amministrazione e l'usufruttuario"*.

5. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo. Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna Silvia, Alessio, Federico, Giancarlo e Nicola Locatelli al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, che si liquidano in euro trentamila per onorari, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso, in Roma, il 20 marzo 2024.