Civile Ord. Sez. 5 Num. 7168 Anno 2021
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: TRISCARI GIANCARLO
Data pubblicazione: 15/03/2021

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

2716/2020

sul ricorso iscritto al n. 26734 del ruolo generale dell'anno 2014 proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma è elettivamente domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

, in proprio e quali ex soci di

s.r.l., nonché quale ex legale rappresentante di re s.r.l., rappresentati e difesi dagli Avv.ti e o per procura speciale a margine del controricorso, elettivamente domiciliati in Roma,

, ..., presso lo studio del primo difensore;

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 652/16/2014, depositata in data 27 marzo 2014;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 30 settembre 2020 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a s.r.l., nonché a , quale ex amministratore e liquidatore, avvisi di accertamento con i quali, relativamente agli anni di imposta 2003, 2004 e 2005, venivano recuperati a tassazione, a fini Iva, Irpeg, Ilor e Ires, ricavi non dichiarati in relazione alle vendite di alcune unità immobiliari; altrettanti avvisi di accertamento, poi, erano stati notificati ai soci ..... e a titolo di recupero del maggior reddito di partecipazione non dichiarato, attesa la ristretta base sociale; avverso i suddetti atti impositivi gli ex soci e l'ex amministratore avevano proposto separati ricorsi che, a seguito di riunione, erano stati accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Pisa; avverso la sentenza del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che, poiché la società era stata cancellata dal registro delle imprese in data 25 novembre 2005, gli avvisi di accertamento, in quanto intestati alla società estinta, erano da considerarsi nulli, così come "*gli atti conseguenziali notificati ai soci e al liquidatore, nei confronti dei quali era mancata una precisa individuazione di responsabilità personale e diretta*";

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'Agenzia delle entrate ha, quindi, proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a due motivi, cui hanno resistito gli ex soci e l'ex amministratore depositando controricorso;

considerato che:

preliminarmente, va dato atto del fatto che parte ricorrente ha precisato (vd. pag. 12 del ricorso) che la pretesa di cui al ricorso viene fatta valere solo nei confronti dei soci, "*essendo abbandonata la pretesa nei confronti del liquidatore*";

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2495, comma secondo, cod. civ., dell'art. 36, d.P.R. n. 602/1973, e dell'art. 65, ultimo comma, d.P.R. n. 600/1973, per avere ritenuto nulli gli avvisi di accertamento che, sebbene intestati alla società estinta, erano stati notificati ai soci, nonché per avere ritenuto che erano parimenti nulli gli atti conseguenziali notificati ai soci e al liquidatore, essendo mancata nei loro confronti una precisa individuazione della responsabilità personale e diretta;

il motivo è fondato;

preliminarmente, con riferimento alla eccezione dei controricorrenti di inammissibilità del presente motivo di ricorso per avere fatto erroneamente riferimento all'art. 36, d.P.R. n. 602/1973, non essendo conferente al caso di specie, va osservato che, in realtà, tenuto conto degli argomenti difensivi utilizzati nel motivo in esame, il riferimento a tale previsione sembra compiuto ai fini di una ricostruzione generale e complessiva delle astratta possibilità di esercitare una pretesa nei confronti dei soci di una società cancellata dal registro delle imprese ovvero al fine di delineare i presupposti di responsabilità del liquidatore, sicchè non è in relazione a tale previsione normativa che il contenuto argomentativo del motivo di ricorso in esame è stato strutturato;

diversamente deve dirsi per quanto concerne la lamentata violazione dell'art. 65, u.c., d.P.R. n. 602/1973, con riferimento alla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quale i controricorrente lamentano il fatto che di tale violazione non si era mai dibattuto nel corso dei giudizi di merito circa la applicabilità al caso di specie della suddetta previsione normativa, in quanto, invero, il riferimento alla suddetta previsione normativa risulta compiuto proprio al fine di giustificare l'avvenuta notifica degli avvisi di accertamento, relativamente al credito societario, nei confronti dei soci a seguito della cancellazione della società, sicchè non può ragionarsi in termini di novità della questione;

ciò precisato, è fatto pacifico tra le parti che, relativamente al recupero delle imposte societarie, gli avvisi di accertamento erano stati "intestati" alla società, sebbene già estinta per intervenuta cancellazione, ma erano stati notificati ai soci in data successiva alla cancellazione;

va, quindi, evidenziato che, dopo la riforma del diritto societario, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponde il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, *pendente societate*, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (cfr. Cass., sez. un., 12 marzo 2013, n. 6070);

pertanto, deve ritenersi valida la notifica effettuata a mani dei soci dopo la sua estinzione a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, poiché, analogamente a quanto previsto dall'art. 65, comma 4, d.P.R. n. 600/1973, per il caso di morte del debitore e di notifica effettuata impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso, con effetti valevoli nei confronti degli eredi, essa trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo della citata disciplina, che

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

è quello di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società (Cass. civ., n. 31037 del 2017); peraltro, va evidenziato che, nel caso di specie, la pretesa, stando a quanto si evince dal contenuto degli avvisi di accertamento, riprodotti da parte ricorrente nel rispetto del principio di specificità, era stata fatta valere direttamente nei confronti dei soci a titolo di successione nel debito societario, atteso che era stato evidenziato espressamente che il presupposto normativo era da individuarsi nel combinato disposto degli artt. 2495, comma secondo, cod. civ.;
in sostanza, i soci, cui gli avvisi erano stati notificati, ebbero chiaramente specificato negli avvisi di accertamento che si trattava di una pretesa che, sebbene riconducibile a maggiori redditi imputabili alla società per sottofatturazione delle vendite effettuate, era a loro rivolta a titolo successorio, atteso il chiaro riferimento alla previsione di cui all'art. 2495, comma secondo, cod. civ., che attiene proprio alla pretesa nei confronti dei soci in caso di cancellazione della società;
sotto tale profilo, non corretta è la linea difensiva di parte controricorrente secondo cui si trattava di una pretesa "*incontestabilmente avanzata nei confronti della società*" e che i soci avevano unicamente ricevuto la notifica: invero, quel che rileva, come detto, è il fatto che il contenuto stesso degli atti impositivi prospettava una ragione di pretesa nei confronti dei soci in forza dell'evidenziata loro successione nell'obbligazione tributaria della società;
infine, con riferimento alla questione, prospettata dalla ricorrente, relativa alla rilevanza dell'effettiva percezione della quota di liquidazione da parte del socio a seguito della cancellazione della società, si intende dare continuità a quanto affermato da questa Corte (Cass., Sez. Un., 12 marzo 2013, n. 6070) secondo cui «*Il successore che risponde solo intra vires dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore; e se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire (ma si tenga presente che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzie) ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo»;

ne consegue che, correttamente, la pretesa è stata fatta valere nei confronti dei soci, a titolo di successione nell'obbligazione tributaria della società estinta, in quanto legittimati passivi;

con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, per avere ritenuto nulli gli avvisi di accertamento notificati ai soci a titolo di maggiore Irpef, per essere conseguenti ad avvisi di accertamento nulli relativi alla società estinta, e per non avere individuato specificamente una responsabilità personale e diretta;

evidenzia parte ricorrente che il presupposto che giustificava la pretesa nei confronti dei soci era il "fatto storico" dell'evasione fiscale della società sicchè, qualora non fosse stato possibile contestare la suddetta evasione alla società (per estinzione, per vizi di notifica, per decadenza, ecc.) ciò non avrebbe potuto impedire all'amministrazione finanziaria di agire comunque nei confronti dei soci per il recupero delle imposte sui maggiori utili dallo stesso percepiti e non dichiarati, difettando tale potere solo nel caso in cui, nel merito, si fosse accertato che la pretesa nei confronti della società non era fondata;

il motivo è fondato;

in primo luogo, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del motivo di ricorso per avere fatto per la prima volta richiamo all'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, atteso che, invero, è incontestato che la pretesa nei confronti dei soci era fondata sulla presunzione di attribuzione pro quota ai soci di utili extrabilancio prodotti dalla società a ristretta base azionaria e, pertanto, la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

suddetta presunzione trova fondamento, secondo l'elaborazione giurisprudenziale di questa Corte, nella previsione normativa citata; invero, deve ritenersi ammissibile la presunzione di attribuzione al socio di utili conseguiti dalla società di appartenenza, in quanto la ristrettezza dell'assetto societario implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale; ed è noto che detta presunzione, legittima ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), comporta l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, essendo quest'ultimo tenuto a provare di non avere acquisito utili provenienti dalla società;

inoltre, il riferimento alla suddetta previsione è stato compiuto dalla ricorrente al fine di far valere la non correttezza della statuizione della pronuncia nella parte in cui ha fatto derivare un rapporto di conseguenzialità tra l'annullamento dell'avviso di accertamento per debiti societari e quello relativo al reddito dei soci, laddove ha evidenziato l'autonomia delle posizioni tra soci e società, con la conseguenza che, salvo che sia stato accertato nel merito l'infondatezza della pretesa nei confronti della società (il che escluderebbe evidentemente qualunque pretesa nei confronti dei soci), non sarebbe da escludersi che le vicende che attengono alla pretesa nei confronti della società possano non incidere su quella nei confronti dei soci;

ciò precisato, va quindi osservato che, una volta evidenziato che l'amministrazione finanziaria può far valere nei confronti del socio di una società a ristretta base azionaria la pretesa di un maggior reddito non dichiarato quale conseguenza della percezione di utili non dichiarati, nel caso di estinzione della società, l'eventuale verifica, per vizi formali, della nullità dell'avviso relativo a debiti della società, non fa venire meno la necessità dell'accertamento della legittimità della pretesa nei confronti del socio;

peraltro, proprio la circostanza che è ancora da accertare la legittimità della pretesa per i debiti societari (trasferiti ai soci per effetto della successione in conseguenza dell'estinzione della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

società) implica, correlativamente, che non può essere negata la necessità dell'accertamento della legittimità della pretesa nei confronti dei soci, essendo da accertare il "fatto storico" dell'evasione che giustifica il recupero delle imposte societarie e di quelle dei soci;

in conclusione, vanno dichiarati fondati i motivi di ricorso, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio;

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 30 settembre 2020.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale