

-7946 . 21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto:

Federico Sorrentino - Presidente -
Andreina Giudicepietro - Consigliere rel.-
Pasqualina A.P. Condello - Consigliere -
Marcello M. Fracanzani - Consigliere -
Valeria Pirari - Consigliere -

R.G.N. 4970/2014
Cron. 4946
U.C. - 16/12/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4970/2014 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso cui
domicilia in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

(omissis) , rappresentato e difeso dagli avv.ti (omissis) e
(omissis) , elettivamente domiciliato presso quest'ultimo in (omissis)
(omissis) ;

- controricorrente -

avverso la sentenza n.122/30/13 della Commissione tributaria regionale del
Veneto, pronunciata in data 30 settembre 2013, depositata in data 26
novembre 2013 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16/12/2020 dal
consigliere Andreina Giudicepietro;

RILEVATO IN FATTO:

L'Agenzia delle entrate ricorre con quattro motivi contro (omissis) per la cassazione della sentenza n.122/30/13 della Commissione tributaria regionale del Veneto (di seguito C.t.r.), pronunciata in data 30 settembre 2013, depositata in data 26 novembre 2013 e non notificata, che ha rigettato l'appello dell'Ufficio, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento per maggiore Irpef ed altro, in relazione alla distribuzione di utili extracontabili di società a ristretta base negli anni di imposta 2006 e 2007.

A seguito del ricorso, il contribuente resiste con controricorso.

Nella fattispecie in esame, l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti della società (omissis) s.r.l. gli avvisi di accertamento per maggiori Ires, Irap ed Iva, in relazione ad operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti con riferimento agli anni di imposta 2006 e 2007.

Tali avvisi sono stati notificati presso la sede legale il 14/1/2010 e a (omissis), socio unico negli anni oggetto di accertamento, presso la propria residenza in data 3 e 5/9/2010, successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese, avvenuta in data 20/10/2008.

Avverso i menzionati avvisi, la società (omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante e liquidatore *pro tempore*, (omissis), proponeva distinti ricorsi, che la C.t.p. di Vicenza dichiarava inammissibili, per essere stati proposti da un soggetto non più esistente, con sentenza divenuta definitiva per mancata impugnazione.

Con successivi avvisi di accertamento, oggetto della presente impugnazione, l'Ufficio rettificava le dichiarazioni presentate dal sig. (omissis), socio unico della società (omissis) s.r.l. per gli anni di imposta 2006 e 2007, imputandogli, sotto forma di utili distribuiti in nero, i maggiori redditi accertati in capo alla società a ristretta base.

Trattandosi di utili distribuiti in nero, l'Ufficio riteneva non doversi detrarre le imposte che la società era tenuta a pagare, in quanto non era ipotizzabile che fosse avvenuto alcun pagamento.

La C.t.p. di Vicenza, riuniti i ricorsi del contribuente relativi alle due annualità in oggetto, ha annullato gli accertamenti, rilevando l'inefficacia

degli accertamenti presupposti, emessi nei confronti della società già estinta.

La C.t.r. del Veneto, investita dell'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della C.t.p. di Vicenza, ha confermato la sentenza di primo grado, così motivando: <<1. L'eccezione di aver notificato al soci è priva di rilievo in quanto essendo estinta la Società essi potevano essere aggrediti solo per gli importi di reddito apparsi *pro quota* nel bilancio di liquidazione; 2. E' oramai cosa certa che la cancellazione della società produce un effetto costitutivo; 3. L'interpretazione dell'Art. 2495 del c.c, non dava rilievo alla notifica al socio essendo la società già estinta e quindi comunque si sarebbe potuto avere effetti solo nei limiti delle somme riscosse in base al bilancio finale; 4. La Cassazione specifica comunque ricavi, pertanto sarebbe stato necessario compensarli, anche se solo in parte, con i costi inerenti relativi, peraltro riscontrati in sede di accertamento e di emissione del PVC; 5. Tutto ciò espresso ci porta a confermare quanto già sentenziato dalla CTP di Vicenza>>.

Il ricorso avverso tale sentenza è stato fissato per la Camera di Consiglio del 16 dicembre 2020, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197.

Il P.G. Paola Mastroberardino ha presentato requisitoria scritta, con cui chiede l'accoglimento dei primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo e dichiarato inammissibile il quarto.

Il contribuente ha depositato memoria.

CONSIDERATO IN DIRITTO:

1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2495 e 2909 cod.civ., 36 d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, 38, 41 bis, 65 u.c. d.P.R. 29 settembre 1973, n.600, nonché dei principi generali in tema di abuso del diritto, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod proc. civ.

L'Agenzia delle entrate si duole del fatto che la C.t.r. abbia ignorato il fenomeno successorio che si determina in capo ai soci in ipotesi di

cancellazione delle società, per aver erroneamente ritenuto che il ^(omissis), socio unico di una società di capitali a ristretta base sociale, cancellata dal registro delle imprese, avrebbe potuto essere aggredito solo per gli importi di reddito risultanti pro *quota* nel bilancio di liquidazione della società, e conseguentemente abbia ritenuto priva di effetto la notifica al ^(omissis) dell'atto impositivo indirizzato alla società, avvenuta dopo la cancellazione della società stessa.

L'Agenzia ricorrente sostiene, invece, la validità e definitività dell'avviso di accertamento, formalmente intestato alla società e notificato al socio, il quale non risulta averlo impugnato.

1.2. Il primo motivo è infondato e va rigettato.

Come questa Corte ha già affermato, <<nel processo tributario, l'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono – venendo altrimenti sacrificato ingiustamente il diritto dei creditori sociali - ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti "pendente societate"; ne discende che i soci peculiari successori della società subentrano ex art. 110 c.p.c. nella legittimazione processuale facente capo all'ente, in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, dovendo invece escludersi la legittimazione "ad causam" del liquidatore della società estinta (nella specie destinatario di cartella di pagamento quale coobbligato ai sensi dell'art. 2495, comma 2, previgente art. 2456, comma 2, c.c.) il quale può essere destinatario di un'autonoma azione risarcitoria ma non della pretesa attinente al debito sociale>> (Cass. S.U. n.6070/2013; conf. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 16362 del 30/07/2020; vedi anche Cass. n.22014/2020; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 13386 del 17/05/2019).

In applicazione dei principi giurisprudenziali richiamati, qualora all'estinzione della società, indifferente che sia 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.

Nel caso di specie, gli avvisi di accertamento nei confronti della società (omissis) s.r.l. per gli anni di imposta dal 2003 al 2007 sono stati notificati, successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese, avvenuta in data 20/10/2008, sia presso la sede legale della società, sia ai soci (omissis) s.r.l. (socio unico al momento della liquidazione) e (omissis) (omissis) (socio unico per le annualità accertate, 2006 e 2007).

(omissis), socio unico della (omissis) s.r.l. negli anni 2006 e 2007, non era socio al momento della liquidazione della società e non aveva percepito somme in tale fase.

Il (omissis), quindi, non aveva alcun interesse a ricorrere contro gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società estinta, in quanto non risultava essere destinatario degli stessi e non poteva considerarsi successore della società.

Invero la notifica degli avvisi, in epoca in cui la società (omissis) s.r.l. era già da tempo cancellata, impediva (in fatto e in diritto) l'impugnazione del reddito societario, la cui "definitività" quindi non preclude la contestazione in giudizio nel merito di tale accertamento, quando esso si ponga quale presupposto della pretesa fatta valere nei confronti dell'ex socio.

Si veda, in tal senso, Cass. Sez. 6 - 5, 07/03/2016, n. 4485, che richiama Cass. Sez. 6 - 5, 19/03/2015 n. 5581, secondo cui: <<Il ragionamento adottato da codesta Corte — a riguardo dell'analoga prospettazione di parte contribuente secondo cui la presunzione di distribuzione tra i soci degli utili extracontabili di una società a ristretta base azionaria violerebbe il divieto di doppia presunzione nel caso in cui l'atto impositivo contenente l'accertamento di detti utili non sia definitivo per essere ancora pendente il termine per impugnarlo o il giudizio

sull'impugnativa - muove dalla premessa che il fatto noto che sorregge la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili non è costituito dalla sussistenza di questi ultimi, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale", che consente alla società di impugnare l'accertamento societario. "E perciò, "la sussistenza di utili extracontabili, in sostanza, costituisce il presupposto non della presunzione di distribuzione degli stessi tra i soci, ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali. Pertanto, la circostanza che l'accertamento degli utili extracontabili di una società a ristretta base azionaria sia contenuto in un atto impositivo non definitivo o in una sentenza non passata in giudicato incide non sulla operatività della presunzione di distribuzione di tali utili fra i soci, bensì sulla individuazione dell'oggetto di tale distribuzione; cosicché, in sostanza, la causa relativa all'accertamento dei redditi non dichiarati della società viene a trovarsi in rapporto di pregiudizialità con le cause relative all'accertamento di maggiori redditi da partecipazione dei singoli soci o al recupero dell'omesso versamento delle ritenute alla fonte sui dividendi derivanti ai soci dalla distribuzione dei suddetti utili extracontabili>>.

Dunque, in mancanza di una impugnazione dell'accertamento sul reddito societario, tale accertamento non può essere messo in discussione nel giudizio sul reddito di partecipazione, a meno che non ricorra una clausola di salvezza, come nel caso di specie, in cui risulta pacifico che la notifica degli avvisi di accertamento del reddito societario è avvenuta quando la società ^(omissis) s.r.l. era già da tempo cancellata.

Né la responsabilità di ^(omissis), quale socio negli anni 2006 e 2007, era stata accertata ai sensi dell'art. 36, comma 5, d.p.r. 602/1973, il quale prevede: <<la responsabilità di cui ai commi precedenti [anche dei soci che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali] è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 d.p.r. 600/1973>>.

Pertanto, dalla mancata impugnazione, da parte del (omissis), degli avvisi emessi nei confronti della società estinta, non può farsi discendere la definitività degli stessi.

Neanche la mancata impugnazione della sentenza nr. 82/4/11, con cui la C.t.p. di Vicenza aveva dichiarato inammissibili i ricorsi proposti dalla società avverso i sopra menzionati avvisi, può dar luogo ad un giudicato sostanziale, invocabile ai sensi dell'art.2909 cod. civ., in quanto si tratta di una pronuncia di mero rito, non opponibile nel presente giudizio e che non preclude al (omissis) la possibilità di contestare l'accertamento del maggior reddito societario, quale presupposto dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio per maggiore Irpef derivante dalla distribuzione dei presunti utili societari "in nero" .

La decisione della C.t.p., comunque, è in linea con l'orientamento di questa Corte, secondo cui <<nel processo tributario la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicché non sussistendo possibilità di prosecuzione dell'azione, la sentenza impugnata con ricorso per cassazione deve essere annullata senza rinvio ex art. 382 c.p.c., venendo in rilievo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre, sin dal primo grado, ad una pronuncia declinatoria di rito>> (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 23365 del 19/09/2019).

Infine, non si ravvisa la violazione degli artt. 2495 cod. civ. e 36 d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, in quanto le disposizioni citate non hanno attinenza al presente giudizio, che riguarda l'impugnativa dell'avviso di accertamento emesso nei confronti dell'ex socio (socio negli anni 2006 e 2007, anteriori alla fase di liquidazione societaria del 2008) in applicazione della presunzione degli utili extracontabili accertati nei confronti della società a ristretta base.

Parimenti generica appare la doglianza relativa alla violazione dei principi generali di abuso del diritto, menzionata nella rubrica e priva di qualsiasi successiva illustrazione.

2. Con il secondo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione degli artt. 112 cod.proc.civ., 18, 53, 54 e 56 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, in relazione all'art. 360, primo comma, nr. 4, cod.proc.civ.

Secondo l'Agenzia ricorrente, il giudice di appello si sarebbe pronunciato sulla illegittimità degli avvisi di accertamento emessi nei confronti della (omissis) s.r.l., ritenendo deducibili i costi recuperati a tassazione, senza che il ricorrente avesse dedotto l'errata quantificazione dei maggiori redditi accertati in capo alla società.

2.2. Il secondo motivo del ricorso è infondato e va rigettato.

Risulta dagli atti, integralmente riportati nel controricorso, che il sig. (omissis), sia in primo grado, sia in appello, ha espressamente dedotto l'illegittimità degli avvisi emessi nei suoi confronti, in conseguenza dell'illegittimità degli atti presupposti, contestando la determinazione dei maggiori redditi accertati in capo alla (omissis) s.r.l.

Invero, in tali atti il sig. (omissis) ha specificamente dedotto che l'accertamento dei maggiori redditi societari era illegittimo poiché l'Agenzia non aveva considerato che i costi relativi alle operazioni contestate erano pienamente deducibili, in quanto relativi, per l'80%, a presunte operazioni soggettivamente inesistenti e, per il 20%, a operazioni presunte come oggettivamente inesistenti.

Inoltre, il sig. (omissis) ha dedotto il difetto di prova, da parte dell'Agenzia, circa la inesistenza delle operazioni; pertanto, non si ravvisa la violazione del principio di corrispondenza tra quanto richiesto dalla parte e quanto pronunciato dal giudice, né la violazione della normativa specificamente citata in rubrica.

3. Con il terzo motivo, l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2495, 2697 e 2909 cod.civ., 21 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, 38, 39, co. 1, lett. d, e 41 — bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n.600, 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

La ricorrente Agenzia deduce che gli avvisi di accertamento emessi nei confronti del socio, riportati in ricorso, richiamavano il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza - Nucleo di polizia Tributaria

- e notificato in data 30 ottobre 2009 al legale rappresentante della società, sig. (omissis), con cui la G.d.f. accertava che la società (omissis) s.r.l. Unipersonale aveva contabilizzato fatture per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti con società "cartiere".

Secondo l'Agenzia ricorrente, gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società erano divenuti definitivi, in quanto il Sig. (omissis) aveva ommesso di impugnarli ed essendo, al contempo, pacificamente passata in giudicato la sentenza nr. 82/4/11, con cui la C.t.p. di Vicenza aveva dichiarato inammissibili i ricorsi proposti dalla società avverso i sopra menzionati avvisi.

Tuttavia, anche a voler riconsiderare la determinazione degli utili societari, la ricorrente ritiene che il giudice di appello abbia violato le norme in tema di accertamento analitico o analitico presuntivo, secondo cui grava esclusivamente a carico del contribuente l'onere di fornire in giudizio la prova dell'esistenza, a fronte di maggiori ricavi accertati dall'Ufficio, di maggiori e/o diversi costi deducibili (cfr. Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 22868 del 29/09/2017; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9888 del 19/04/2017).

Tale principio troverebbe diretta applicazione nel caso di specie, per la considerazione che i maggiori redditi accertati in capo alla società derivavano dal disconoscimento di parte dei costi dalla stessa contabilizzati, perché relativi ad operazioni inesistenti; inoltre, trattandosi di società a ristretta base partecipativa, ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opererebbe la presunzione di loro distribuzione *pro quota* ai soci, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società.

3.2. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia l'omessa motivazione in relazione ad un fatto controverso e decisivo del giudizio, ex art. 360, primo comma, nr. 5, cod.proc.civ.

Il quarto motivo è fondato, con conseguente assorbimento del terzo.

Nell'impugnata sentenza, i giudici di appello hanno ritenuto che <<la Cassazione specifica comunque ricavi, pertanto, sarebbe stato necessario compensarli, anche se solo in parte, con i costi inerenti relativi, peraltro riscontrati in sede di accertamento e di emissione del PVC ...>>.

Il giudice di appello ha affermato l'esistenza di costi inerenti, senza in alcun modo indicare, né la natura di detti costi, né l'entità degli stessi, né le ragioni della loro inerenza all'attività di impresa.

Tale affermazione, del tutto apodittica, prescinde completamente dalla verifica dell'avvenuta dimostrazione, da parte del contribuente, della sussistenza dei costi, a fronte della contestazione, da parte dell'Ufficio, dell'esistenza di dividendi in nero, che si presumono percepiti dal socio unico di una società di capitale, sulla base dell'avvenuta contabilizzazione, da parte della società unipersonale, di costi relativi ad operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti.

Le affermazioni della C.t.r., quindi, costituiscono una motivazione meramente apparente, del tutto inidonea a palesare l'iter logico giuridico seguito dai giudici di appello nel ritenere illegittima la determinazione del maggior reddito societario, imputato al socio unico in considerazione della ristretta base societaria.

In conclusione, il quarto motivo va accolto, assorbito il terzo e rigettati il primo ed il secondo; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla C.t.r. del Veneto, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo, assorbito il terzo e rigettati il primo ed il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.t.r. del Veneto, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 16 dicembre 2020.

Il Presidente

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
Sezione **TRIBUTARIA**

(Federico Sorrentino)

Depositato in Cancelleria

N 22-3-2021

Il Cancelliere

Daniela D'ANDREA