



**LA CORTE DI CASSAZIONE**  
**SESTA SEZIONE CIVILE TRIBUTARIA**

Composta da

Avviso accertamento Iva,  
Irpef e Irap – Prova  
inesistenza operazioni

Lucio Napolitano	· Presidente -	Oggetto
Lucio Luciotti	· Consigliere -	R.G.N. 24253/2020
Roberto Succio	· Consigliere -	Cron.
Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera	· Consigliere-	CC – 28/09/2022
Andrea Penta	· Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 24253/2020 proposto da:

(omissis) SOCIETÀ COOPERATIVA, con sede legale in (omissis)  
(P.IVA: (omissis) ), in persona del  
rappresentante legale *pro tempore* ed ex liquidatore (omissis) (C.F.:  
(omissis) ), nato a (omissis) ed ivi residente  
alla (omissis) , rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis)  
(C.F.: (omissis) ) del Foro di Messina, elettivamente  
domiciliato in (omissis) , presso lo studio dell'Avv.  
(omissis) (C.F.: (omissis) ), giusta procura speciale a  
margine del ricorso;

**- ricorrente -**

*contro*



Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: (omissis) ) e presso la stessa domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12;

**- controricorrente -**

-avverso la sentenza n. 7130/2019 emessa dalla CTR Sicilia il 06/12/2020 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

**Ritenuto in fatto**

1. La (omissis) Società Cooperativa proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Messina avverso l'avviso di accertamento emesso per Iva, Irpef ed Irap con riferimento all'anno d'imposta 2005.

2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso.

3. Sull'appello della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale Sicilia, ritenuta infondata l'eccezione concernente l'asserita non sottoponibilità della società a tributi e sanzioni per essere già stata liquidata all'atto della verifica compiuta dalla Guardia di Finanza, rigettava il gravame, evidenziando che l'Ufficio aveva determinato il reddito d'impresa sulla base di dati raccolti (anche verificando altre società con le quali la cooperativa (omissis) aveva intrattenuto rapporti commerciali) o venuti a sua conoscenza, avvalendosi altresì di presunzioni, laddove la società non aveva offerto concreti elementi per confutare quanto emerso dagli accertamenti.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione la (omissis) Società Cooperativa sulla base di due motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

**Ritenuto in diritto**

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e/o falsa



applicazione dell'art. 2495 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che, nel momento in cui era stata effettuata l'attività di verifica da parte della Guardia di Finanza, con conseguente redazione del p.v.c. (24.2.2009), ed al momento in cui era stato notificato l'avviso di accertamento oggetto della controversia (18.5.2009), la società era già cessata.

1.1. Il motivo è infondato.

In termini generali, in tema di contenzioso tributario, a seguito di cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese, alla definitiva estinzione dell'ente consegue la successione degli ex soci nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, e ciò indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione (cfr., di recente, Sez. 5, Sentenza n. 2 del 04/01/2022).

La cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese determina, infatti, un fenomeno successorio in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono, ma si trasferiscono ai soci che, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui sono soggetti *pendente societate*, ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione ovvero illimitatamente. In quest'ottica, Sez. 5, Ordinanza n. 13386 del 17/05/2019 ha dichiarato inammissibile il motivo di ricorso del contribuente secondo cui la natura costitutiva dell'estinzione avrebbe determinato la nullità degli avvisi di accertamento *erga omnes*, sia nei confronti della società che dei soci.

Non incide su quanto precede il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., comma 2, che, per quanto ai sensi dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014, operi proprio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati, con riguardo a tributi o contributi, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese, che costituisce il presupposto di tale differimento, sia stata presentata nella vigenza della disposizione, e



pertanto il 13 dicembre 2014 o successivamente, in quanto la norma reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese e non ha pertanto efficacia retroattiva. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 4536 del 21/02/2020, applicando il principio, ha affermato l'invalidità dell'avviso di accertamento notificato a società volontariamente cancellatasi dal registro delle imprese prima del 13 dicembre 2014.

Del pari, rappresenta ormai un principio consolidato quello per cui, nel caso di liquidazione e successiva cancellazione della società dal registro delle imprese, non si realizza alcuna successione del liquidatore nei debiti tributari della società contribuente, con la conseguenza che, una volta che questa sia stata liquidata e cancellata, viene meno il suo potere di rappresentanza dell'ente estinto e dunque la sua legittimazione passiva in ordine all'atto impositivo, potendo egli rispondere soltanto per il titolo autonomo di responsabilità derivante dalla carica rivestita, di natura civilistica, ai sensi degli artt. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 2495 c.c., di cui il debito tributario della società costituisce mero presupposto (Sez. 5, Sentenza n. 29969 del 19/11/2019). Al contempo, dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua conseguente estinzione, l'atto tributario non può essere legittimamente notificato al suo legale rappresentante (Sez. 5, Sentenza n. 27795 del 30/10/2019).

1.2. Tuttavia, nel caso di specie, si evince da quanto dedotto dalle parti che la <sup>(omissis)</sup> Società Cooperativa non si è cancellata dal registro delle imprese, bensì ha solo cessato la sua attività.

La medesima ricorrente (pag. 16 del ricorso, in fine) indica la circostanza che vi è stata (solo) cessazione dell'attività in data 14 aprile 2008 per effetto della procedura di liquidazione, senza mai chiarire se e quando sarebbe intervenuta la cancellazione della società stessa dal registro delle imprese. Ebbene, quando una società entra nella fase di scioglimento, muta il suo scopo sociale. Essa infatti non avrà più come obiettivo il conseguimento e la distribuzione di utili (art. 2262 c.c.) mediante l'attività imprenditoriale, bensì la definizione dei rapporti ancora in essere e la liquidazione delle quote, al fine di distribuire gli eventuali utili tra i soci.



Invero, l'estinzione della società si articola in due fasi, ossia il verificarsi di una causa di scioglimento ed il successivo procedimento di liquidazione, attuato nelle modalità previste dal contratto sociale o tramite uno o più liquidatori all'uopo nominati.

Questa Corte ha, in proposito, chiarito che il verificarsi di una causa di scioglimento della società - non comportando l'estinzione dell'ente, ma unicamente l'instaurazione del procedimento di liquidazione, al cui esito potrà seguire l'estinzione - non produce l'automatico trasferimento dei beni sociali in capo ai soci, i quali non ne divengono comproprietari (Cassazione civile, Sez. I, sentenza n. 16288 del 10 luglio 2009).

Lo scioglimento, quindi, non comporta anche l'estinzione della società, che è determinata, invece, soltanto dalla effettiva liquidazione dei rapporti giuridici pendenti, che alla società facevano capo, e dalla definizione di tutte le controversie giudiziarie in corso con i terzi per ragioni di dare e avere (Cassazione civile, Sez. I, sentenza n. 12553 del 8 luglio 2004; conf. Sez. 1, Sentenza n. 18600 del 07/07/2008).

Da quanto precede deriva che la società continua ad esistere con la stessa individualità, struttura e organizzazione, sia pure con un restringimento della capacità, derivante dalla modificazione dello scopo, che non è più quello dell'esercizio dell'impresa, bensì quello della sua liquidazione, attraverso la definizione dei rapporti di credito e di debito con i terzi (Cassazione civile, Sez. II, sentenza n. 3221 del 2 aprile 1999).

A riprova di ciò, ove mai ce ne fosse bisogno, la società cooperativa ha, in data 9.9.2020, proposto in proprio il ricorso per cassazione, indicando l'originaria partita Iva.

Alla stregua delle considerazioni che precedono, sussisteva in capo alla società contribuente la soggettività passiva ai tributi ed alle sanzioni.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione degli artt.39, comma 1, lett. d), dPR n. 600/1973, 54, comma 2, dPR n. 633/1972, 116 c.p.c. e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per averle la CTR addebitato di non aver fornito la prova contraria senza aver prima verificato se l'Ufficio avesse dato la dimostrazione che le fatture afferissero



ad operazioni inesistenti.

2.1. Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

Rappresenta un principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che, in tema di I.V.A., la fattura è documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa, attesa la disciplina del suo contenuto di cui all'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sicché in ipotesi di fatture che ritenga relative ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione ha l'onere di provare che l'operazione commerciale oggetto della fattura non è stata posta in essere. Tale prova, ai sensi degli artt. 39, comma primo, lett. d), e 40 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54, comma secondo, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, potrà essere fornita anche mediante presunzioni semplici, nel qual caso passerà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, a norma dell'art. 2697, secondo comma, c.c. Pertanto il giudice tributario, qualora ritenga gli elementi adottati dall'Amministrazione dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza (tenendo presente che le dette presunzioni possono derivare dalle stesse risultanze di fatto attinenti al ruolo di "cartiera" del cedente), deve passare a valutare la prova contraria offerta dal contribuente (Sez. 5, Sentenza n. 9108 del 06/06/2012; conf. Sez. 5, Sentenza n. 23560 del 20/12/2012, Sez. 5, Sentenza n. 25775 del 05/12/2014 e Sez. 5, Sentenza n. 25778 del 05/12/2014).

Da ciò deriva che, in tema di prova presuntiva, il giudice è tenuto, ai sensi dell'art. 2729 c.c., ad ammettere solo presunzioni "gravi, precise e concordanti", laddove il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza", richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia – di regola – desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde



scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (cd. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi.

Ne consegue che la denuncia, in cassazione, di violazione o falsa applicazione del citato art. 2729 c.c., ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., può prospettarsi solo quando il giudice di merito affermi che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota, e non anche quando la critica si concreti, come nel caso di specie, nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma (cfr., di recente, Sez. 2, Ordinanza n. 9054 del 21/03/2022).

Nella fattispecie in esame la ricorrente, dopo aver ricostruito sul piano normativo e giurisprudenziale lo stato dell'arte, ha riportato sinteticamente le circostanze sulle quali la CTR ha basato il proprio convincimento in ordine alla emissione di fatture per operazioni inesistenti poi portate in detrazione, cercando di inficiarne la portata.

Ma, al di là del fatto che la valutazione della portata probatoria delle presunzioni va operata complessivamente e non atomisticamente, non vi è chi non veda che, a ben vedere, la ricorrente sollecita una rivalutazione delle risultanze istruttorie, preclusa nella presente sede di legittimità.

Ciò non senza tralasciare che: 1) in ordine all'assenza di prova che la contabilità societaria sia stata effettivamente distrutta accidentalmente in un allagamento (peraltro non denunciato alle competenti autorità), la contribuente non deduce alcunché; 2) la inesistenza delle fatture emesse dalla (omissis) nei confronti della (omissis) s.r.l. è stata desunta dalla CTR non solo dalla pronuncia sul ricorso proposto dalla (omissis) s.r.l. (che



aveva intrattenuto rapporti con la (omissis), ma anche, e soprattutto, dall'analisi complessiva compiuta dalla Guardia di Finanza (analizzando anche la contabilità delle altre società) e dall'assenza di valida confutazione ad opera della contribuente, che avrebbe dovuto farsi parte diligente per offrire la ricostruzione del reddito e della contabilità; 3) in ordine alle dichiarazioni rese dai dipendenti, in tema di accertamento dell'IVA, ove l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di importi documentati da fatture relative ad operazioni di cui risulti in modo certo e diretto l'inesistenza, in quanto poste in essere con ditte costituite ai soli fini della creazione di falsi documenti contabili, la mera circostanza che detta inesistenza emerga da dichiarazioni rese da terzi non è sufficiente a far escludere la sussistenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, in quanto, spettando alla commissione tributaria valutare la fondatezza della pretesa tributaria, occorre che la stessa sia ulteriormente verificata, al fine di accertare l'entità delle riprese effettuate, non potendosi consentire, in presenza di un sicuro utilizzo di documentazione apparente, la rinuncia da parte del giudice di merito ad una verifica della reale portata di tale documentazione (Sez. 5, Sentenza n. 1569 del 24/01/2007).

3. In conclusione, il ricorso non merita accoglimento.

Le spese relative al presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

### **P.Q.M.**

La Corte

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro 10.200,00 per compensi, oltre 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 del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1- bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata in data 28 settembre 2022.





Numero registro generale 24253/2020

Numero sezionale 8459/2022

Numero di raccolta generale 32180/2022

Data pubblicazione 02/11/2022

**IL PRESIDENTE**

**Dott. Lucio Napolitano**

