Sentenza del 05/12/2019 n. 31808 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. C.T., T.L., D.A., C.A. ricorrono con due motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione delle sentenze nn. 1819/11, 1820/11, 1821/11 e 1822/11 della Commissione Tributaria Centrale, sez. Bologna (di seguito C.T.C.), emesse in data 18/7/2011, depositate il 6 ottobre 2011 e non notificate, che hanno rigettato il ricorso del liquidatore e dei soci della società F. di Lugo s.r.l., posta in liquidazione in data 7/2/1983, dichiarata fallita in data 30/10/1987 e cessata in data 28/1/1991, a seguito di chiusura del fallimento in data 16/1/1991.

2. Con le sentenze impugnate, contenenti identica motivazione, la C.T.C., sul presupposto che ne ricorressero le condizioni, ha ritenuto sussistente la responsabilità dei soci e del liquidatore (T.L.) per il debito d'imposta in seguito all'accertamento, dopo la chiusura del fallimento, di un maggior reddito per l'anno di imposta 1983 a carico della società, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 42.

Secondo la C.T.C., invero, la società, a liquidazione già iniziata, avrebbe indicato in bilancio la perdita sui crediti vantati nei confronti dei soci, con ciò evitando di pagare le imposte in conseguenza dell'immotivata remissione dei crediti verso i soci, i quali sostanzialmente si erano avvantaggiati della distribuzione di somme senza preventivo pagamento delle imposte dirette.

3. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

4. Il ricorso, fissato per la camera di consiglio del 13 dicembre 2018, è stato rimesso alla pubblica udienza del 10/10/2019.

Motivi della decisione

1.1. Preliminarmente, deve rilevarsi che "in sede di contenzioso tributario, ove esistano elementi di consistente connessione, che, benchè solo oggettiva, riflettano lo stretto collegamento esistente tra le pretese impositive, è ammissibile l'impugnativa collettiva e cumulativa (proposta da più soggetti ed avverso diverse sentenze), trovando applicazione anche in appello la disciplina del litisconsorzio facoltativo, in virtù del combinato disposto degli artt. 103 e 359 c.p.c., richiamati dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2 e art. 49" (Sez. 5, Sentenza n. 22657 del 24/10/2014; vedi anche nn. 4490/13 e 7940/16).

Il ricorso, quindi, deve ritenersi ammissibile, poichè proposto dai soci e dal liquidatore della stessa società, avverso identiche sentenze, emesse dal medesimo collegio in pari data e basate

su di un'unica motivazione, in cui si affrontano identiche questioni, relative all'applicabilità del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, alla fattispecie concreta, comune a tutti i ricorrenti.

Passando all'esame del primo motivo, i ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo i ricorrenti, la C.T.C. avrebbe erroneamente ritenuto applicabile alla fattispecie in esame il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, senza che ne ricorressero i presupposti, cioè la distrazione di attività a vantaggio di liquidatori e soci, a fini diversi dal pagamento delle imposte.

Nel caso di specie, invero, non vi sarebbe la sussistenza di attività nel patrimonio sociale distolte dai fini liquidativi, nè l'attribuzione di tali attività ai soci a scapito del credito dell'erario, trattandosi di perdite su crediti (vantati dalla società nei confronti dei soci e riportate nella dichiarazione dei redditi della società per l'anno 1983), recuperate a tassazione perchè prive di giustificazione e non risultanti da elementi "elementi certi e precisi", come richiesto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5.

In sintesi, i ricorrenti lamentano la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, in quanto nella sentenze impugnate non vi sarebbe traccia dei presupposti per la declaratoria di responsabilità dei soci e dei liquidatori, che ricorrerebbe solo in presenza di elementi obiettivi di sussistenza delle attività e della distrazione di tali attività a finalità diverse dal pagamento delle imposte dovute.

Evidenziano, altresì, che il bilancio della società, contenente la perdita su crediti, non era stato impugnato da alcun creditore, nè dal curatore fallimentare, per cui doveva ritenersi incontestabile l'inesigibilità dei crediti verso i soci, riportati al passivo.

Con il secondo motivo, i ricorrenti denunciano l'omessa e insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, circa un punto decisivo, rappresentato dall'impiego delle attività di liquidazione in favore del liquidatore e dei soci ed a discapito dei crediti tributari.

1.2. I motivi sono infondati e vanno rigettati.

1.3. Invero, secondo la giurisprudenza di legittimità, richiamata dall'Agenzia controricorrente, "l'Amministrazione finanziaria può legittimamente pretendere che venga fornita la prova della corrispondenza fra operazioni contabili e realtà economica: il bilancio delle società di capitali, debitamente approvato e non contestato dai soci, costituisce infatti la base per la definizione dei rapporti tra questi ultimi, ma non produce identici effetti nei confronti dei terzi, ed in particolare dell'Amministrazione finanziaria" (Sez. 5, Sentenza n. 3009 del 12/02/2007).

Il fatto che, nel caso di specie, la società creditrice, dopo aver riportato le perdite su crediti in fase di liquidazione, sia fallita, non impedisce all'Amministrazione l'accertamento del maggior reddito della società sul presupposto dell'indeducibilità delle perdite su crediti, non sufficientemente giustificate e prive dei requisiti di certezza, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 66, comma 3 (ora art. 101, comma 5).

Inoltre, è stato anche detto che "la disciplina fiscale della perdita su crediti, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 101, comma 5, stabilisce che l'inesigibilità del credito deve risultare da "elementi certi e precisi", sicchè, ove la perdita derivi da rinuncia al credito, occorre che l'atto unilaterale di rinuncia sia giustificato da un'effettiva irrecuperabilità del credito, rientrando diversamente negli atti di liberalità indeducibili a fini fiscali" (Sez. 5, Sentenza n. 7860 del 20/04/2016).

Nel caso in esame, l'Amministrazione finanziaria, sul presupposto che la società contribuente non avesse dimostrato l'inesigibilità dei crediti verso i soci riportati in perdita nell'anno di imposta 1983, ha ritenuto di emettere separati avvisi di responsabilità nei confronti dei soci e del liquidatore, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36.

A mente del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, applicabile ratione temporis, "i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti".

Per quanto riguarda i soci o associati, lo stesso articolo prevede che se "hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al comma 1 nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile".

La responsabilità del liquidatore prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, al pari del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, abrogato art. 265, trova la sua fonte in un'autonoma obbligazione legale, che sorge quando ricorrono gli elementi obiettivi della sussistenza di attività nel patrimonio della società e della distrazione di tali attività a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute (vedi per tutte S.U. sent. n. 2079/1989).

Per quanto riguarda gli ex-soci, essi rispondono del pagamento delle imposte relative alla società, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, comma 3, solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni.

Dunque, il presupposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, è che i soci abbiano ricevuto dai liquidatori o dagli amministratori denaro ed altri beni sociali, ivi compresa l'assegnazione di valori mobiliari, tra i quali rientrano certamente i crediti, risultando indifferente, nella fattispecie in esame, che vi sia stata una cessione del credito ai soci o la remissione del debito dei soci verso la società (riportata in bilancio quale "perdite su crediti verso soci"), in presenza di pesanti esposizioni verso il fisco e di una situazione pre-fallimentare.

Invero, nel caso di specie, in conseguenza della remissione da parte del liquidatore della società dei crediti verso i soci (indicati come perdita in assenza dei necessari presupposti), vi è stato un indubbio arricchimento per questi ultimi, che hanno evitato di pagare gli importi dovuti alla società, conseguentemente sottraendo i valori mobiliari, costituiti dai crediti, all'attivo della società e distogliendo gli stessi dal pagamento dell'imposta dovuta.

L'Amministrazione finanziaria, quindi, sul presupposto che la società contribuente non avesse dimostrato l'inesigibilità dei crediti verso i soci riportati in perdita nell'anno d'imposta 1983, ha ritenuto di emettere separati avvisi di responsabilità nei confronti dei soci e del liquidatore, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36.

Come ritenuto dal giudice di appello, gli avvisi risultano emessi legittimamente, ricorrendo i presupposti di legge, poichè, in conseguenza della remissione da parte del liquidatore della società dei crediti verso i soci, vi è stato un vantaggio per questi ultimi, che sono stati liberati dall'obbligo di versare le somme dovute, e la sottrazione delle somme corrispondenti dall'attivo della società, senza previa soddisfazione dei crediti tributari.

Il ricorso deve, quindi, essere complessivamente rigettato, poichè la sentenza impugnata non incorre nella denunciata violazione di legge, nè in carenze motivazionali su elementi decisivi e controversi.

2.1. Atteso il rigetto del ricorso, le parti ricorrenti devono essere condannate in solido al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, come liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti in solido al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro13.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 10 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza