

Sentenza del 17/07/2023 n. 20605 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

All'esito di verifica fiscale operata dalla Guardia di Finanza - Nucleo di Polizia tributaria di Milano, venivano emessi autonomi processi verbali di constatazione, in particolare in data 17 dicembre 2012 nei confronti della Teletext Srl in liquidazione, e in data 12 marzo 2013 nei confronti della stessa quale socio unico della Waiting 4 Srl (già RRD Radio Televisive Digitali s.p.a.), portanti rilievi in materia di IRES ed IRAP. Sulla base di tali pp.vv.cc., l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale II di Milano notificava a A.A., ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36 tre distinti avvisi di accertamento. In particolare: a) con l'avviso di accertamento n. (Omissis) l'Ufficio - a fronte di fatture per operazioni ritenute inesistenti - rettificava in aumento, ai fini IRES ed IRAP, la dichiarazione della società Teletext Srl (quale socio unico della Waiting 4 Srl) per l'anno 2006; b) con l'avviso di accertamento n. (Omissis) rettificava, sempre ai fini IRES ed IRAP, la dichiarazione dei redditi della Waiting 4 Srl per l'anno 2007; c) con l'ulteriore atto impositivo n. (Omissis), emesso direttamente nei confronti di A.A. D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 36 l'Ufficio accertava la responsabilità del predetto in ordine alle maggiori imposte accertate nei confronti della sola società Teletext Srl, ritenendolo essere un socio occulto di fatto della stessa società.

2. Avverso tali avvisi di accertamento il sig. A.A. proponeva distinti ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, la quale, con sentenza n. 2292/25/2015, previa riunione degli stessi, li accoglieva, dichiarando la nullità degli avvisi di accertamento in questione.

3. Interposto gravame dall'Ufficio, ed appello incidentale dal contribuente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 2040/27/2016, pronunciata il 22 gennaio 2016 e depositata in segreteria l'11 aprile 2016, accoglieva l'appello principale, rigettava l'appello incidentale e, per l'effetto, rigettava i ricorsi proposti in primo grado dal contribuente, compensando le spese di entrambi i gradi di giudizio.

4. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione A.A., sulla base di dodici motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

5. All'udienza pubblica del 22 febbraio 2023 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno rassegnato le proprie conclusioni D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8-bis, conv. in L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Motivi della decisione

6. Il ricorso in oggetto è affidato, come si è detto, a dodici motivi.

6.1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 2495 c.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Deduce, in particolare, il ricorrente che la C.T.R. avrebbe errato nel ritenere legittimi gli atti impositivi impugnati, in quanto i processi verbali di constatazione presupposti erano stati notificati a carico di società estinte (la Teletext Srl e la Waiting 4 Srl), in persona dei liquidatori, poichè cancellate dal registro delle imprese, e ciò avrebbe determinato l'illegittimità degli avvisi di accertamento notificati al A.A., in quanto la motivazione di tali avvisi trovava specifici riferimenti e sostegno nei richiami ai predetti pp.vv.cc., notificati alle società e mai portati a legale conoscenza dello stesso A.A..

6.2. Con il secondo motivo di ricorso il contribuente deduce violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1 e art. 12, comma 7 , nonchè del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi 1, 2 e 3 , e della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Rileva, in particolare, il ricorrente che agli avvisi di accertamento a lui notificati non erano stati mai allegati i processi verbali di constatazione presupposti, ragion per cui i suddetti avvisi di accertamento non erano adeguatamente motivati, basandosi, tale motivazione, per relationem con riferimento ai predetti processi verbali di constatazione. Inoltre, con riferimento a tali pp.vv.cc. il contribuente non era stato messo in condizioni di esercitare i propri diritti L. n. 212 del 2000 , ex art. 12, comma 7.

6.3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, commi 1 e 3 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Rileva, in particolare, il ricorrente che nel caso di specie non fosse applicabile il raddoppio dei termini per l'emissione degli avvisi di accertamento, in quanto la comunicazione di notizia di reato era stata inoltrata successivamente alla scadenza dei termini per l'emissione degli avvisi di accertamento medesimi.

6.4. Con il quarto motivo di ricorso il sig. A.A. eccepisce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25, comma 1 , e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, commi 1 e 3 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Deduce, in particolare, il ricorrente che, con riferimento all'IRAP, non si sarebbe potuta applicare la disciplina relativa al raddoppio dei termini per l'accertamento dell'imposta, in quanto la disciplina penale riguardava unicamente le imposte sui redditi e quella sul valore aggiunto, e non anche l'imposta regionale sulle attività produttive 6.5. Con il quinto motivo di ricorso si eccepisce 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).

Rileva, in particolare, il contribuente che l'affermazione secondo la quale le fatture in contestazione sarebbero tutte relative ad operazioni oggettivamente inesistenti - e quindi indetraibili come costi - non potrebbe trovare fondamento nel D.P.R. n. 602 del 1973 , predetto

art. 36 che disciplina la responsabilità degli amministratori, liquidatori e soci nella fase della riscossione dell'IRES, ma che non ha rilevanza alcuna con riferimento all'accertamento della pretesa.

6.6. Con il sesto motivo di ricorso il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 1 , n. 4), art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4), e art. 118 disp. att. c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

Rileva, in particolare, il contribuente che la qualificazione delle operazioni descritte nelle fatture come oggettivamente inesistenti risultava espressa con motivazione contraddittoria, specie con riguardo alla parte in cui si riferiva all'emissione di fatture per operazioni inesistenti o "pressochè tali che venivano pagate", espressione dalla quale si evinceva che le fatture in questione era state effettivamente pagate, ed al più avrebbero potuto riferirsi ad operazioni soggettivamente inesistenti.

6.7. Con il settimo motivo di ricorso si eccepisce l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), nonchè violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 109 (testo unico delle imposte sui redditi), e del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, commi 1 e 2 , conv. dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Rileva, in particolare, il ricorrente che la C.T.R. non aveva tenuto in alcun conto delle specifiche allegazioni difensive formulate in sede di controdeduzioni in appello e di appello incidentale, con riferimento alla qualificazione delle operazioni poste a base delle fatture come soggettivamente inesistenti, e non già come oggettivamente inesistenti; inoltre, nella specie i costi relativi alle fatture in questione erano stati regolarmente imputati al conto economico nei rispettivi bilanci d'esercizio, ragion per cui essi erano da considerare comunque deducibili.

6.8. Con l'ottavo motivo di ricorso il contribuente deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, commi 1 e 3 , nonchè del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 19 , artt. 23 e 53 Cost. e del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Sostiene, in particolare, il sig. A.A. che erroneamente la C.T.R., con riferimento all'IRAP, aveva ritenuto la propria responsabilità, posto che l'art. 36, comma 1, cit. fa riferimento ai liquidatori delle società soggette alle imposte sui redditi delle persone giuridiche (e quindi non anche ai soci), ed inoltre del D.Lgs. n. 46 del 1999 , l'art. 19 prevedeva che le disposizioni del menzionato art. 36 trovassero applicazione alle sole imposte sui redditi, mentre l'IRAP non era, pacificamente, una imposta siffatta.

6.9. Con il nono motivo di ricorso si deduce violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, commi 1 e 3 , nonchè del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 163, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 38 , 39 e 42 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Rileva, in particolare, il ricorrente che erroneamente la C.T.R. aveva ritenuto la validità degli avvisi di accertamento impugnati, posto che egli aveva aderito all'integrale pagamento della maggiore

IRPEF accertata nei suoi confronti in relazione alle fatture a base dell'accertamento, sicchè era illegittima la successiva pretesa dell'Ufficio di recuperare, a suo carico, seppure a titolo diverso (costi indeducibili ai fini IRES ed IRAP), i medesimi importi di tale fatture, incorrendo così in una duplicazione dell'imposta; inoltre, sempre erroneamente la C.T.R. non aveva tenuto conto del credito d'imposta di Euro 500.000,00, quale IRPEF versata in eccesso a definizione della vertenza con l'Ufficio di Monza.

6.10. Con il decimo motivo di ricorso il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36, comma 3 , e dell'art. 2495 c.c., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), nonchè omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5).

Deduce, in particolare, il contribuente che erroneamente la C.T.R. aveva ritenuto legittimo il recupero, nei suoi confronti, delle maggiore imposte accertate nei confronti della società Teletext Srl , posto che egli aveva sì percepito delle somme ricevute dalla società, ma oltre il biennio precedente decorrente dalla data di messa in liquidazione (come previsto dal citato art. 36, comma 3); inoltre, la C.T.R. non avrebbe preso in considerazione tale circostanza, oggetto di discussione tra le parti e specificamente dedotta con appello incidentale.

6.11. Con l'undicesimo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, comma 5 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), nonchè all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5).

Rileva, in particolare, il ricorrente che, con riferimento all'avviso di accertamento riguardante la società Waiting 4 Srl , in sede di appello incidentale era stata riproposta la questione della nullità di tale avviso, sul rilievo che con tale atto impositivo venivano contestualmente accertate sia maggiori imposte ai fini IRES ed IRAP, sia la responsabilità del sig. A.A. quale socio di fatto, e ciò in violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, comma 5 , laddove stabilisce che la responsabilità del socio è accertata con un autonomo atto motivato, da notificare ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 . Inoltre, sempre secondo il ricorrente, la mancata considerazione di un tale fatto (omessa notifica ex art. 36 cit.), oggetto di discussione tra le parti e decisivo per il giudizio, integrava anche un vizio ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5).

6.12. Con il dodicesimo motivo, infine, il ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3 nonchè dell'art. 12 disp. gen. , comma 1, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1 , conv. dalla L. 24 novembre 2003, n. 326 e del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 19 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Deduce, in particolare, il contribuente che le sanzioni previste per le violazioni tributarie non avrebbero potute essere trasmesse al socio, a seguito dell'estinzione della società.

7. Così riassunti i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

7.1. Il primo motivo è infondato.

Ed invero, i processi verbali di constatazione a base degli accertamenti impugnati sono stati notificati l'uno in data 17 dicembre 2012 alla Teletext Srl , quando la società non era ancora

estinta (essendo questa stata cancellata il 13 maggio 2013), e l'altro in data 12 marzo 2013 alla stessa Teletext Srl , in qualità di socio unico della Waiting 4 Srl (questa cancellata in data 21 gennaio 2011).

In data 20 marzo 2013 venne poi formato, dalla Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle Entrate - un p.v.c. a carico del sig. A.A., e comunicato al suo rappresentante avv. Gabriele Gualeni.

Ne consegue, quindi, che il contribuente era a conoscenza quantomeno del p.v.c. notificato nei suoi confronti, e posto a fondamento degli avvisi di accertamento impugnati, come peraltro è stato verificato - con accertamento di fatto insindacabile in sede di legittimità - dalla C.T.R. (cfr. pag. 10 della sentenza impugnata).

7.2. Il secondo motivo è inammissibile.

Va rilevato, innanzitutto, che dal contenuto del ricorso non si evince quale sarebbe stato il contenuto degli avvisi di accertamento, e se effettivamente questi facessero soltanto riferimento, a fini motivazionali, ai processi verbali di constatazione, ovvero fossero comunque autonomamente motivati. Sotto questo profilo, dunque, il motivo è privo del carattere dell'autosufficienza, in quanto non mette in evidenza l'effettiva necessità della preventiva notificazione ovvero dell'allegazione del processo verbale di constatazione.

Quanto alla seconda parte della censura, relativa alla asserita violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , dal motivo in questione non si evince se gli avvisi di accertamento impugnati siano stati emessi prima del termine di sessanta giorni ivi previsto.

7.3. Il terzo motivo è infondato.

In base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 , nel testo vigente *ratione temporis* al momento dell'accertamento (testo introdotto dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 37, comma 24 , conv. dalla L. 4 agosto 2006, n. 248), "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione".

Nel caso di specie, gli anni di imposta ai quali si riferisce il motivo in questione sono il 2006 e 2007 (ossia quattro anni D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 43, comma 1, nel testo vigente *ratione temporis*), e gli accertamenti avrebbero dovuto effettuarsi entro il 31 dicembre 2011 ed il 31 dicembre 2012, ovvero entro il 31 dicembre 2015 ed il 31 dicembre 2016, in caso di raddoppio dei termini. Gli avvisi di accertamento in questione sono stati notificati nel corso del 2013, ritenendosi applicabile, per l'appunto, il raddoppio dei termini.

Orbene, deve rilevarsi che, ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento, previsto dalle disposizioni suindicate, l'unica condizione prevista è quella dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'adempimento di tale obbligo, e quindi indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo, come peraltro chiarito anche da Corte Cost. 25 luglio 2011, n. 247 (Cass. 15 dicembre

2021, n. 40132; Cass. 2 luglio 2020, n. 13481; Cass. 28 giugno 2019, n. 17586). A maggior ragione, la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato.

Nella fattispecie in esame, essendo configurabili il reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4 (dichiarazione infedele), e allo stesso D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), ricorrevano quindi le condizioni per il raddoppio dei termini per l'accertamento. Nè, peraltro, era necessaria la prova dell'avvenuta effettuazione della denuncia, in quanto - poichè il raddoppio dei termini opera indipendentemente dalla denuncia - era onere della C.T.R. verificare, sulla base delle risultanze dell'avviso di accertamento, se erano configurabili astrattamente dei reati, e quindi se sussisteva l'obbligo di denuncia.

Peraltro, gli avvisi di accertamento in oggetto sono stati notificati prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 2 e della L. 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 132, che hanno previsto la necessità, ai fini del raddoppio dei termini, della presentazione della denuncia penale entro i termini ordinari per l'accertamento.

Sul punto, questa Corte ha già chiarito che "in tema di accertamento tributario, i termini previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 per l'IRPEF e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 per l'IVA, come modificati dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37 conv. dalla L. n. 248 del 2006, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dalla L. n. 208 del 2015, art. 1, commi da 130 a 132, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione del D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 2 nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 5 già notificati, dimostrando un favor del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112 Cost. " (Cass. 19 dicembre 2019, n. 33793; Cass. 14 maggio 2018, n. 11620).

Ne consegue, pertanto, che, nel caso di specie, poichè l'avviso di accertamento è stato notificato prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 128 del 2015, ad esso poteva applicarsi il principio del raddoppio dei termini, indipendentemente dalla presentazione della relativa denuncia.

7.4. Il quarto motivo è invece fondato.

La C.T.R. ha ritenuto la validità degli accertamenti impugnati anche con riferimento all'IRAP, in considerazione del "trattamento dell'IRAP come imposta diretta e di tempestività dell'accertamento relativo, stante la rilevanza penale del contesto in cui è stata evasa".

Deve tuttavia rilevarsi che, secondo il costante orientamento di questa Corte, il cd. "raddoppio dei termini", previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 (nel testo vigente *ratione temporis*), non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poichè le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali (Cass. 3 maggio 2018, n. 10483; Cass. 19 gennaio 2018, n.

1425). Conseguentemente, la C.T.R. avrebbe dovuto, in parte qua, valutare la tempestività dell'emissione dell'avviso di accertamento, in relazione all'imposta in questione.

7.5. Il quinto motivo è da ritenere inammissibile.

Il ricorrente, invero, censura la sentenza impugnata per violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 il quale, ai primi tre commi, così dispone: "1. 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 non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. 2. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori. 3. I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di 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 dell'imposte dovute dai soggetti di cui al comma 1 nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria".

Deve tuttavia rilevarsi che, nel caso di specie, il vizio denunciato, ed i limiti di operatività della disposizione suddetta, non hanno rilevanza concreta, posto che gli obblighi tributari del sig. A.A. sono stati basati dalla C.T.R. facendo leva sull'estinzione delle società e sulla sua posizione di socio unico occulto delle stesse società oggetto dell'accertamento, e quindi quale unico socio successore nei relativi debiti ex art. 2495 c.c..

Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 invero, ha un diverso e più limitato campo di operatività, riguardando la responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci delle società messe in liquidazione, nel mentre, l'art. 2495 c.c. riguarda le società estinte.

Nel caso di specie, per l'appunto, siamo in presenza di società ormai estinte, i cui debiti tributari sono trasferiti ex art. 2495 c.c. all'unico socio; di ciò la C.T.R. è perfettamente consapevole, richiamando proprio "il principio fissato dalla S.C. di Cassazione a S.U., secondo cui passano automaticamente in capo ai soci i rapporti passivi facenti capo alle società estinte che non hanno trovato soddisfacimento nella fase di liquidazione", e quindi facendo riferimento alle note sentenze delle SS.UU. di questa Corte del 2 marzo 2013, nn. 6070 e 6072, secondo le quali "ove una società si estingua a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali rispondono dei debiti nei limiti della responsabilità per essi prevista pendente societate, senza che l'attribuzione di una somma in sede di liquidazione possa costituire condizione della successione".

E' vero che la C.T.R., operando una confusione di piani, richiama in proposito del D.P.R. n. 602 del 1973, l'art. 36 ritenendone possibile una "interpretazione estensiva" che giustifichi, anche in

questo caso, la responsabilità dell'unico socio; è indubbio, tuttavia, che, al di là dei richiami normativi operati dalla corte territoriale, la norma di riferimento del giudizio di quest'ultima è l'art. 2495 c.c. , che ormai si ritiene applicabile anche alle obbligazioni tributarie.

Sul punto, va rilevato che l'art. 2495 c.c. , comma 2, prevede che, dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, i creditori sociali rimasti insoddisfatti possano far valere la propria pretesa nei confronti dei soci "fino alla concorrenza delle somme da questi rimosse in base al bilancio finale di liquidazione".

Orbene, ciò posto, deve evidenziarsi che, secondo un orientamento di questa Sezione (Cass. 23 novembre 2016, n. 23916; Cass. 26 giugno 2015, n. 13259; Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444), a seguito di cancellazione della società dal registro delle imprese consegue: a) la definitiva estinzione dell'ente; b) l'insorgenza di una comunione fra i soci in ordine ai beni residuati dalla liquidazione qualora non fosse stato ripartito l'intero attivo nella fase liquidatoria; c) la successione, in termini giuridici, per l'operare di un meccanismo di tipo "derivativo-successorio" ex art. 110 c.p.c. , degli ex soci nei debiti della società, nei limiti ed alle condizioni previste dalla legge, ossia dall'art. 2495 c.c. (v. anche Cass. 28 settembre 2016, n. 19142; Cass. 26 giugno 2015, n. 13259; Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444).

Altro orientamento di questa Sezione, facendo capo alle citate sentenze delle Sezioni Unite del 12 marzo 2013, nn. 6070 e 6072, che individuano sempre nei soci coloro che sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, perviene a diverse conclusioni, secondo le quali gli ex soci della società estinta sono successori indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto, o no, di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione (cfr., Cass. 7 aprile 2017, n. 9094; Cass. 16 giugno 2017, n. 15035; Cass. 21 gennaio 2018 n. 1713).

In particolare, con la sentenza n. 9094/2017, questa Corte ha affermato che: "La possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono, dunque, di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti".

Questa Corte intende dare continuità a tale ultimo orientamento, anche sulla scorta delle pronunce più recenti, che hanno proprio evidenziato come il limite di responsabilità dei soci ex art. 2495 c.c. , comma 2, non incida sulla loro legittimazione processuale, ma, al più, sull'interesse ad agire dei creditori sociali, interesse che, tuttavia, non è di per sé escluso dalla circostanza che i soci non abbiano partecipato utilmente alla ripartizione finale, potendo, ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ai soci (cfr. Cass. 29 luglio 2022, n. 23730; 28 aprile 2022, n. 13247; Cass. 4 gennaio 2022, n. 2; Cass. 16 gennaio 2019, n. 897; Cass. 5 giugno 2018, n. 14446).

Peraltro, le stesse Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza del 15 gennaio 2021 n. 619, nel condividere l'orientamento espresso dalla sentenza n. 9094/2017, hanno ribadito, con un obiter dictum - svincolato dalla ratio decidendi, riguardante il regolamento di giurisdizione - la legittimità della pretesa azionata dall'Ufficio fiscale nei confronti dell'ex socio della società

cancellata, rimarcando "l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti".

Deve concludersi, dunque, che è sempre ammissibile l'accertamento nei confronti dei soci che sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione.

Peraltro, che i soci abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, non è dirimente neanche ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire del fisco creditore, potendovi essere la possibilità di sopravvenienze attive, o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio, per i quali sorge l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci.

Ne consegue, pertanto, che la legittimazione ad agire o a essere convenuti dei soci non è subordinata alla percezione o meno dell'attivo di liquidazione. Questo aspetto rappresenta, semmai, il limite della responsabilità dei soci, da far valere, eventualmente, in sede di opposizione all'esecuzione.

7.6. Il sesto motivo è invece infondato.

Il ricorrente censura la sentenza impugnata per contraddittorietà della motivazione (tale da non poter ricostruire il percorso logico-giuridico che ha condotto la C.T.R. a ritenere fondate le pretese erariali, e quindi da integrare una motivazione apparente), con particolare riferimento alla qualificazione delle operazioni fatturate come oggettivamente inesistenti.

Orbene, nonostante l'oscura espressione "fatture per operazioni inesistenti o pressochè tali", che si legge nella sentenza (pag. 10), ciò non toglie che, nel suo complesso, la motivazione sia chiara nel fare riferimento ad un sistema di abbattimento del carico fiscale mediante la registrazione di fatture oggettivamente false, ossia non riferentesi ad alcuna effettiva fornitura. In particolare, il riferimento in sentenza alla confessione resa in sede penale, dove appunto questo sistema illecito viene esplicitamente ammesso, rende chiara la volontà della corte territoriale di fare riferimento al fenomeno delle fatturazioni per operazioni oggettivamente inesistenti.

7.7. Il settimo motivo è, per contro, inammissibile.

Con tale motivo, infatti, si deduce l'omesso esame di fatti decisivi ai fini del giudizio, oggetto di discussione tra le parti, consistenti nella circostanza che le fatture contestate riguardavano prestazioni di elaborazione di software funzionali all'attività delle due società, eseguite dallo stesso A.A..

Orbene, tale deduzione, da un lato, si scontra con la citata confessione dello stesso contribuente, che delinea un sistema di fatturazioni per operazioni oggettivamente inesistenti, laddove l'esistenza di prestazioni del A.A. avrebbe dato vita ad operazioni soggettivamente inesistenti.

In ogni caso, per come è formulato il motivo non si verte in tema di omesso esame di un fatto storico decisivo ai fini del giudizio, ma di omessa pronuncia una allegazione difensiva formulata in sede di appello. A tal proposito, è stato più volte affermato da questa Corte che l'omessa pronuncia su un motivo di appello integra la violazione dell'art. 112 c.p.c. , e non già l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in quanto il motivo di gravame non costituisce un fatto principale o secondario, bensì la specifica domanda sottesa alla proposizione dell'appello, sicchè, ove il vizio sia dedotto come violazione dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, nel testo riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 , conv., con modif., dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 , il motivo deve essere dichiarato inammissibile (Cass. 24 maggio 2021, n. 14140; Cass. 16 marzo 2017, n. 6835; Cass. 5 dicembre 2014, n. 25761).

Peraltro, con il motivo in questione viene anche, sostanzialmente, criticata la ricostruzione in fatto operata dai giudici di merito, per cui, anche sotto questo profilo, il motivo è inammissibile.

6.8. L'ottavo motivo è anch'esso inammissibile.

Il ricorrente censura la sentenza impugnata, per avere esteso la responsabilità al socio anche per l'IRAP, nel mentre del D.P.R. n. 602 del 1973 , l'art. 36 estendeva tale responsabilità solo per le imposte sui redditi.

Valgono, tuttavia, a tal proposito, le medesime considerazioni già svolte con riferimento al quinto motivo, con riferimento all'applicabilità, nel caso di specie, dell'art. 2495 c.c. , piuttosto che del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 con la conseguenza che anche il debito per l'IRAP si trasmette all'ex-socio unico, in caso di estinzione della società.

7.9. Il nono motivo è invece infondato.

Il ricorrente lamenta, in particolare, con tale motivo, una illegittima duplicazione di imposte nei suoi confronti, in quanto per le medesime fatture per operazioni oggettivamente inesistenti erano stati accertati anche maggiori dividendi, e quindi maggiori redditi personali ai fini IRPEF, ed egli aveva aderito all'integrale pagamento dell'imposta personale accertata.

Deve tuttavia osservarsi che, nel caso di specie, non si verte in tema di maggiore IRPEF, ma di IRES ed IRAP imputate direttamente ai soci in base all'art. 2495 c.c. , ragion per cui sono differenti i presupposti dell'imposta accertata, ed il titolo dei pagamenti.

Quanto ai dedotti errori di calcolo nel conteggio delle imposte IRES ed IRAP, si tratta di censura di fatto, viziata peraltro da mancanza di autosufficienza, in quanto non viene specificato in che termini il conteggio sarebbe errato, così come una questione di mero fatto è quella legata alla dedotta esistenza di altri soci, cui imputare le quote di partecipazione del reddito e delle imposte.

7.10. Il decimo e l'undicesimo motivo possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, e sono infondati.

Deve ribadirsi che, nel caso di specie, il recupero delle imposte nei confronti del A.A. è stato operato in forza dell'art. 2495 c.c. , quale socio unico (di fatto) della società Teletext Srl , ragion

per cui irrilevanti devono ritenersi le considerazioni in ordine alla asserita mancanza di presupposti per l'applicabilità del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 con riferimento alla percezione di importi dalla società oltre il termine di due anni antecedenti alla messa in liquidazione della società.

Peraltro, come si è già detto, differenti sono i presupposti per l'applicazione dell'art. 2495 c.c. e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 come già evidenziato in relazione al quinto motivo. Ciò esclude anche la necessità della notifica di un autonomo atto di accertamento della responsabilità nei confronti del A.A., D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 36, comma 5, essendo ben possibile che l'avviso di accertamento nei confronti della società estinta fosse notificato all'unico socio, succeduto nella posizione della stessa ex art. 2495 c.c., tanto più che, nel caso di specie, non era ancora intervenuto del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, l'art. 28, comma 4, secondo il quale, ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese.

Da ciò deriva anche l'irrilevanza della mancata considerazione di tale allegazione da parte della C.T.R..

7.11. Il dodicesimo motivo, infine, è fondato.

Ed invero, il ricorrente lamenta l'addebito delle sanzioni anche a carico del socio.

In senso contrario, tuttavia, deve rilevarsi che, con riferimento alle sanzioni amministrative tributarie, l'estinzione della società determina l'intrasmissibilità della sanzione (D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 8), regola che costituisce corollario del principio della responsabilità personale, codificato nell'art. 2, comma 2, del medesimo D.Lgs., sia ai soci, sia ai liquidatori (Cass. n. 9094/2017 cit.).

8. In conclusione, quindi, vanno accolti il quarto ed il dodicesimo motivo di ricorso, mentre per il resto il ricorso deve essere rigettato.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale procederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto ed il dodicesimo motivo di ricorso; rigetta nel resto.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza