

# Sentenza del 08/02/2023 n. 3882 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

B.B. e A.A. impugnavano rispettivamente due e quattro avvisi di accertamento notificati loro con riguardo ai periodi di imposta 2006 e 2007 poichè gli stessi erano stati soci rispettivamente al 5% e al 95% delle società Cogest Srl e Progetto parquet Srl ; A.A. era stato anche liquidatore di entrambe prima della loro cessazione.

Le ridette società erano ritenute dall'Ufficio soggetti emittenti o fatture per operazioni oggettivamente inesistenti; in capo alle stesse l'ufficio individuava anche ricavi non dichiarati e costi non deducibili ai fini Ires Irap e iva.

Gli avvisi di accertamento erano notificati non alle due società - nel frattempo cessate - bensì ai sopradetti A.A. e B.B. nelle loro qualità di liquidatore e di socio, oltre che a C.C. quale amministratore di fatto delle società stesse.

A A.A. erano notificati inoltre due avvisi di accertamento ai fini Irpef e addizionali per i medesimi periodi di imposta con i quali l'Ufficio richiedeva 1/3 dei maggiori utili extracontabili delle due società stante alla ristretta base sociale sussistente; due analoghi avvisi di accertamento erano notificati a B.B. per le medesime ragioni.

I ricorrenti contribuenti impugnavano tali atti ma le loro doglianze erano respinte dalla CTP di Padova; gli appelli conseguenti erano parimenti rigettati con la sentenza qui impugnata dalla CTR del Veneto, sezione staccata di Mestre.

Ricorrono ora a questa Corte A.A. e B.B. con unico ricorso affidato a sette motivi di impugnazione; l'Amministrazione finanziaria resiste con controricorso.

### Motivi della decisione

Il primo motivo di impugnazione denuncia la nullità della sentenza gravata per violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione con l' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42; la L. n. 212 del 2000, art. 7; in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; omessa e carente motivazione in relazione all' art. 360 c.p.c. in ogni caso nullità radicale della sentenza in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in relazione all' art. 112 c.p.c., per avere la CTR motivato la propria decisione in ordine alle responsabilità dei ricorrenti in maniera sostanzialmente omessa e meramente apparente senza illustrare l'iter logico giuridico seguito per ritenere perfezionata la sussunzione della fattispecie concreta in quella astratta.

Il motivo è inammissibile.

Invero, per costante giurisprudenza (tra molte, Cass. Sez. 1, Ordinanza n. 7090 del 03/03/2022) in seguito alla riformulazione dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost., comma 6, che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purchè il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Nel presente caso, la motivazione della sentenza, nel suo argomentare chiaro e connesso ai fatti di causa, si colloca ben al di sopra del c.d. "minimo costituzionale".

Il secondo motivo di ricorso censura la pronuncia gravata per violazione dell' art. 112 c.p.c., il D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, 3, 7 e 36; 7 della L. n. 212 del 2000; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42; art. 111 Cost., comma 2, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; denuncia la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere il giudice del gravame mancato di operare le distinzioni necessarie tra le due posizioni di socio e di liquidatore in capo ai contribuenti, pronunciando tuttavia su una domanda mai ritualmente proposta in causa statuendo sulla responsabilità di entrambi i ricorrenti (e quindi anche dello A.A.) quali soci mentre gli accertamenti gli sono stati notificati nella sua esclusiva qualità di liquidatore.

Il motivo è infondato.

Invero, diversamente da quanto dedotto in ricorso, la CTR ha accertato come "in merito agli avvisi personalmente indirizzati al sig. A.A. ai fini Irpef e relativi addizionali non possono che essere confermate le conclusioni dei primi giudici che hanno citato la consolidata giurisprudenza di legittimità tra questo proposito: "... nel caso in esame sussistono tutti i requisiti per presumere la distribuzione di utili extracontabili; il coinvolgimento delle società in operazioni fittizie è stato ampiamente dimostrato e gli accertamenti a carico delle medesime e dei soci risultano perfettamente legittimi e la ristrettezza della base sociale legittima altresì la presunzione di distribuzione di utili extracontabili visto anche il vincolo di solidarietà e di reciproco controllo che esisteva nella gestione delle società in discussione..." (pag. 6 e pag. 7 della pronuncia gravata).

Pertanto, l'Ufficio prima e la CTR poi, correttamente, hanno attribuito a A.A. sia i maggiori tributi a suo carico per quanto riguarda la sua responsabilità in veste di liquidatore, sia i maggiori tributi da costui dovuti per quanto riguarda la sua responsabilità quale socio, in forza della presunzione operante nei casi di ristretta base societaria.

Il giudice dell'appello ha sul punto fatto corretta applicazione dei principi indicati da questa Corte, secondo la quale (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 1947 del 24/01/2019) in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base societaria, è ammessa la presunzione

di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria.

Il terzo motivo di ricorso, quanto alla responsabilità dei soci, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto dell' art. 2495 c.c., art. 2697 c.c. nonché del D.P.R. n. 600 del 1973, art. dal 57 al 41 e 41 bis, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; censura la nullità della sentenza impugnata per assenza di motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360 c.p.c. n. 5 per avere la CTR ritenuto che i ricorrenti siano chiamati ad assolvere i debiti tributari della società come da previsioni nei limiti del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, senza considerare che tale previsione si coordina con quella dell' art. 2495 c.c., e quindi mancando di valutare che sarebbe aspettato all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare l'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale, limite alla responsabilità dei soci. La censura in esame può esaminarsi congiuntamente con il quarto motivo, al quale è strettamente congiunta, che si incentra sulla nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36; art. 2697 c.c. nonché del D.P.R. n. 600 del 1973, art. dal 37 al 41 e 41 bis, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; denuncia la nullità della sentenza impugnata per assenza di motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere erroneamente il giudice dell'appello ritenuto sussistente le responsabilità del ricorrente in forza dell'art. 36 appena sopra citato senza ritenere necessaria la prova che il socio ricorrente liquidatore abbia ricevuto e riscosso in concreto somme di denaro da parte dell'amministratore in forza della mera presunzione di distribuzione di parte degli utili extracontabili; inoltre la CTR non ha ritenuto di limitare la pretesa alla sola Ires contestata nel limite delle somme ricevute dal socio in assegnazione.

I motivi risultano privi di fondamento.

La giurisprudenza di questa Corte si è andata ormai consolidando (in termini Cass. Sez. 5, n. 1376 del 18/01/2022) nell'affermare che "i soci abbiano goduto, o no, di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione non è dirimente (...) ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire del Fisco creditore" (così Cass. n. 9094/2017). Sicchè l'assenza nel bilancio di liquidazione della società estinta di ripartizioni agli ex soci non esclude "l'interesse dell'Agenzia a procurar- si un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti" (conf. Cass. n. 12953/2017, Cass. n. 9672/2018, Cass. n. 17243/2018, Cass. n. 29117/2018).

Ne consegue che il limite di responsabilità dei soci di cui all' art. 2495 c.c., non incide sulla loro legittimazione processuale rispetto all'atto di accertamento emesso nei loro confronti ma, al più, sull'interesse ad agire dei creditori sociali, interesse che, tuttavia, non è di per sè 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"." (Cass. Sez. Unite n. 619 del 2021). A questa recente decisione dev'essere data continuità anche nella presente fattispecie per le medesime motivazioni compiutamente ivi espresse e sopra riportate, profondamente razionali, secondo cui anche l'eventuale assenza di riparto e anche di massa da ripartire agli ex soci non esclude l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei costoro, in ragione della natura dinamica dell'interesse ad agire.

Il quinto motivo di ricorso denuncia ancora la nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, il D.L. n. 269 del 2003, artt. 7 e 53 in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; dell'art. 2495 comma 2 c.c. in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere la CTR illegittimamente addossato al socio e al liquidatore le sanzioni dovute dalle società di capitali cancellati dal registro delle imprese pur mancando la prova che i soci avessero percepito una quota dell'attivo in fase di liquidazione.

Questo motivo è invece fondato, con le precisazioni che seguono.

Va premesso che l'intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie rappresenta una questione rilevabile d'ufficio dal giudice, poichè attiene alla fattispecie costitutiva del diritto dell'Erario di irrogare le stesse (arg. da Cass., Sez. 5, 24.7.2019, n. 19988, nonchè, Cass., Sez. 5, 7.4.2017, n. 9094, in motivazione, alla p. 8, sub p. 6.1).

In forza del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 8 e il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, conv., con modif., in L. n. 326 del 2003, la CTR doveva attenersi al principio per cui, a seguito dell'estinzione della società, le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non sono trasmissibili ai soci ed al liquidatore, trovando applicazione proprio l'art. 8 cit., che sancisce l'intrasmissibilità delle stesse agli eredi, in armonia con il principio della responsabilità personale, codificato dall'art. 2, comma 2, del detto decreto, nonchè, in materia societaria, con il D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, conv., con modif., in L. n. 326 del 2003, che ha introdotto la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie ( Cass., Sez. 5, 7.4.2017, n. 9094 e ancora di recente Cass. Sez. 6, 22.11.2022 n. 34273).

Pertanto, in accoglimento del motivo in parola, la sentenza è sul punto cassata con rinvio al giudice del merito per nuovo esame nel rispetto dei sopra richiamati principi.

Il sesto motivo, quanto alla responsabilità del liquidatore, deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36; art. 2697 c.c., nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. dal 37 al 41 e 41 bis, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; nullità della sentenza impugnata per assenza di motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere erroneamente ritenuto subentrato il liquidatore nel rapporto di imposta sebbene al momento della cancellazione della società del registro delle imprese l'attività di accertamento non fosse ancora iniziata e quindi l'imposta non fosse già stata accertata in capo alla società; in ogni caso per non avere limitato la pretesa alla sola IRES così come previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36.

Il motivo è fondato, nella sua prima articolazione.

Va premesso che cosa ben distinta rispetto dalla responsabilità dei soci per tributi della società (in forza della ristretta base societaria) e la responsabilità del liquidatore per le obbligazioni sociali della società estinta, responsabilità che ha natura civilistica e non tributaria ( Cass. n. 29474 del 21/10/2021; Cass. n. 15377 del 20/07/2020), sicchè il liquidatore non succede alla società ( Cass. n. 17020 del 25/06/2019) e non è legittimato passivamente in caso di estinzione della società ( Cass. n. 29969 del 19/11/2019), dovendo la sua responsabilità essere autonomamente accertata e provata.

Sotto il primo profilo dedotto, quindi, trova applicazione la giurisprudenza di questa Corte secondo la quale ( Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 14570 del 26/05/2021) in materia tributaria, la responsabilità dei soci ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, comma 3, è di tipo legale, in quanto prevista "ex lege", e insorge al verificarsi delle condizioni poste dalla norma, indipendentemente dal dolo o dalla colpa, ma secondo le norme di cui agli artt. 1176 e 1218 c.c., postulando l'esistenza e la definitività del debito tributario della società, la sussistenza di attività della liquidazione, la distrazione dei beni e l'assegnazione ovvero il percepimento di beni o somme di denaro in un determinato arco temporale, nonchè l'infruttuosa riscossione della società. Essa inoltre è autonoma, sebbene dipendente dalla responsabilità degli amministratori e liquidatori ed è solidale ex art. 1294 c.c..

Detta responsabilità dei liquidatori e degli amministratori per le imposte non pagate con le attività della liquidazione, prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, trova la sua fonte in un'obbligazione civile propria "ex lege" in relazione agli artt. 1176 e 1218 c.c., sicchè, non avendo natura strettamente tributaria, a carico dei predetti non vi è alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari per effetto della cancellazione della società dal registro delle imprese (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17020 del 25/06/2019).

Anche sotto il secondo profilo il motivo è fondato.

Con riguardo ai tributi per i quali sussiste - in presenza degli altri requisiti di legge - la responsabilità dei liquidatori, osserva la Corte che invero, sino al 12 dicembre 2014 solo le imposte dirette erano richiamate dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 19, che includeva l'art. 36 in esame tra le disposizioni afferenti la riscossione la cui applicazione era limitata a dette imposte, con esclusione quindi dell'IRAP e dell'IRAP (cfr. D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 19 "le disposizioni previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, artt. 14, 15, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 41, 41-bis, 43-bis, 43-ter, 44 e 44 bis, si applicano alle sole imposte sui redditi"). Il rinvio all'art. 36 è stato poi abrogato dal D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 7, lett. a, entrato in vigore il 13 dicembre 2014, per cui, da quella data la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, si estende a tutte le imposte (Cass., sez. 6-5, 14 settembre 2020, n. 19008).

Ne deriva che con riguardo ai periodi di imposta in contestazione (2006 e 2007) effettivamente la responsabilità dei liquidatori che qui interessa comunque non può sussistere se non quanto all'IRES. Il settimo motivo, quanto alla pretesa IRPEF nei confronti del socio, denuncia la nullità della sentenza in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 in relazione all' art. 112 c.p.c.; la violazione falsa applicazione degli artt. 2697, 2727, 2729 e 2729 c.c. in relazione all' art. 360

c.p.c., comma 1, n. 3; la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 47, comma 1, artt. 114, 115, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 2, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per avere la CTR ritenuto legittima la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in capo ai soci, onerando il socio di fornire la prova che detti i maggiori utili non siano stati ripartiti ritenendo così legittima la presunzione di distribuzione peraltro secondo quote diverse da quelle di partecipazione societaria perchè in concreto più favorevole al contribuente; inoltre per avere applicato in modo erroneo il principio della trasparenza fiscale (ex art. 115 e 116 TUIR).

Il motivo è infondato.

Quanto alla legittimità della presunzione posta a base dell'accertamento, la CTR ha correttamente attribuito al socio A.A. e al socio B.B. le quote parti degli utili extracontabili accertati in capo alle società da costoro partecipate (delle quali era socio lo A.A. nella misura del 95% e l'B.B. nella misura del 5%) stante la ristrettezza della base societaria.

Come è noto per costante giurisprudenza di questa Corte (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 1947 del 24/01/2019) in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, è ammessa la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria.

L'applicabilità del meccanismo presuntivo, fondato sul fatto certo costituito dalla ristretta base societaria e bilanciato dalla possibilità per i soci di fornire pur sempre la prova contraria, fa sì che ( Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 16913 del 11/08/2020) ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opera la presunzione di loro distribuzione "pro quota" ai soci, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su elementi di riscontro tesi a verificare, attraverso l'analisi delle loro movimentazioni bancarie, l'intervenuto acquisto di beni di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati.

Neppure era necessario, in questo caso, come si adombra sia pur assai sinteticamente in ricorso, rideterminare l'utile extracontabile da attribuirsi ai soci "inserendo tra i redditi da capitale il 40% di quegli utili" (pag. 24 del ricorso per cassazione).

Come si chiarito di recente, secondo questa Corte ( Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 26317 del 19/11/2020) nel caso di società a ristretta base, non opera la presunzione ex art. 47 TUIR di attribuzione ai soci degli utili extracontabili in quanto, essendo conseguiti in evasione di imposte e non essendo mai pervenuti nella contabilità societaria, non vi è alcun obbligo di mitigare una doppia imposizione che non v'è stata, non avendoli la società mai dichiarati.

Riguardo, infine, alla diversa dosimetria dell'attribuzione, che è avvenuta in misura di un terzo quanto allo A.A. e all'B.B., così come quanto all'amministratore di fatto, C.C. (che non è parte del

presente giudizio), l'operazione compiuta dalla CTR appare tutt'altro che arbitraria.

Essa ha tenuto conto della partecipazione sostanziale al governo delle società, al quale è connessa la ripartizione degli utili, che ha accertato non esser limitata ai soci "formali" della stessa (A.A. e B.B.) ma "de facto" estesa anche a C.C., amministratore di fatto; ne deriva quindi che correttamente fra tutti e tre detti soggetti va ripartito l'utile extracontabile.

Conclusivamente, vanno accolti il quinto e il sesto motivo di ricorso nei termini di cui alla motivazione; il primo motivo va dichiarato inammissibile; i restanti motivi sono rigettati; la sentenza impugnata è cassata limitatamente ai motivi accolti con rinvio al giudice dell'appello per nuovo esame del merito alla luce dei principi sopra illustrati.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso; accoglie il quinto e il sesto motivo nei termini di cui alla motivazione; rigetta i restanti motivi; cassa la sentenza impugnata limitatamente ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria del Veneto, sez. staccata di Mestre, in diversa composizione, che statuirà anche quanto alle spese del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 8 febbraio 2023

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza