

# Sentenza del 02/08/2024 n. 21848 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata e dagli atti di parte, nel 2011 l'Agenzia delle entrate aveva notificato a A.A., quale ex legale rappresentante della estinta Pamar Immobiliare Srl in liquidazione, avviso di accertamento per l'anno di imposta 2006 recante la determinazione di un maggior reddito di impresa e maggiori imposte IRES, IVA e IRAP in relazione a due vendite immobiliari il cui prezzo di vendita era stato ricalcolato dall'Ufficio, che aveva contestato l'antieconomicità delle operazioni e l'incongruenza tra il prezzo delle vendite ed i corrispondenti valori correnti in commercio.

2. La stessa Agenzia, nel 2012, aveva emesso nei confronti dello stesso A.A., di E.E. nonché di B.B., C.C. e D.D., eredi di F.F., separati avvisi di accertamento con i quali contestava loro la responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 per i medesimi debiti tributari della società.

3. Tutti gli atti impositivi venivano impugnati e la Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Massa Carrara accoglieva i ricorsi dichiarando nullo l'atto emesso nei confronti della società estinta e illegittimi gli atti nei confronti dei soci, in quanto l'azione ex art. 36 cit. richiedeva certezza e definitività dell'accertamento del debito fiscale verso la società e comunque le pretese nei loro confronti erano state notificate oltre il termine di decadenza di cui all' art. 43 D.P.R. n. 600/1973 .

4. L'appello erariale, con cui si deduceva anche la violazione e falsa applicazione dell' art. 2495 c.c., veniva rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Toscana la quale, avuta la costituzione degli appellati che eccepivano l'inammissibilità del gravame nella parte in cui si erano introdotte domande nuove, osservava che la domanda verso gli ex soci andava formulata deducendo la percezione da parte di questi di somme o benefici al momento dell'estinzione della società.

5. L'Agenzia proponeva ricorso per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi: con il primo si deduceva la "violazione dell' art. 28 , D.Lgs. n. 175/2014 , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.", per avere il giudice d'appello ritenuto nullo l'avviso di accertamento notificato al liquidatore della società, dopo la sua cancellazione dal registro delle imprese ma entro i successivi cinque anni, senza fare applicazione del menzionato ius superveniens; con il secondo si lamentava la "nullità della sentenza per violazione dell' art. 36 del Dlgs. n. 546/1992 e art. 132 , n. 4) c.p.c., e dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4), c.p.c.", per omessa pronuncia sul thema decidendum riguardante l'applicazione dell' art. 36 , D.P.R. n. 602/73 .

6. Questa Corte, con ordinanza n. 18789/2016, rigettato il primo, accoglieva il secondo motivo osservando che l'estrema sinteticità della motivazione della sentenza impugnata ridondava nella lamentata omessa pronuncia laddove il giudice d'appello si era "limitato a negare, in termini del tutto generici, la "responsabilità dei soci della società di capitali che sia stata liquidata nelle forme di legge", in quanto "la richiesta agli eredi andava formulata deducendo la avvenuta percezione da parte loro di qualche somma o beneficio al momento della estinzione della società"". Secondo la Corte, il collegio regionale aveva omesso di esprimersi, in concreto, sulle ragioni in base alle quali gli atti impositivi erano stati emessi anche nei confronti dei soci (nonché degli eredi di uno di essi, deceduto), ai sensi dell' art. 36 , D.P.R. n. 602/73 , con particolare riguardo al riscontro di "operazioni attive non contabilizzate per 96.096,00 rilevanti ai fini IRES, IRAP ed IVA", sulle quali era stata fondata la presunzione di distribuzione di utili ai soci, in considerazione della condotta antieconomica contestata dall'amministrazione finanziaria.

7. La Corte cassava, quindi, con rinvio alla CTR Toscana, segnalando che si sarebbe dovuto tener conto anche dei "recenti arresti nomofilattici (in particolare, di Cass. s.u. n. 6070/13 )" in tema di società estinta nonché dei principi relativi alla ripartizione dell'onere della prova, secondo cui compete al creditore la prova della "reale percezione delle somme" da parte dei soci - nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero durante il tempo della liquidazione, a norma del D.P.R. n. 602/73 , art. 36 , comma 3 - e della "entità di tali somme".

8. La causa veniva riassunta dai contribuenti e la CTR Toscana, con la sentenza n. 1501/2/17, secondo quanto riportato in dispositivo, in parziale accoglimento del ricorso in riassunzione, confermava gli avvisi di accertamento impugnati "solo rispetto ai soci nei termini di cui in motivazione".

9. Il Giudice del rinvio, escluso l'eccepiteo giudicato interno sulla insussistenza della responsabilità del A.A. come ex amministratore nel biennio 2006-2007 e sulla limitazione all'IRES della responsabilità ex art. 36 cit., ha osservato, quanto all'applicabilità dell'art. 36 cit., che l'accertamento nei confronti della società non costituisce presupposto logico e giuridico per l'accertamento nei confronti dei soci mentre con riguardo al liquidatore vi era stata l'iscrizione a ruolo provvisoria delle somme oggetto di accertamento nei confronti della società; ha aggiunto che la ripresa a tassazione si fondava su operazioni antieconomiche eseguite dalla società su cui l'Ufficio aveva assolto l'onere di prova suo carico; infine, ha rilevato che non ricorreva l'eccepitea decadenza in quanto trovava applicazione il termine ordinario di prescrizione.

10. In motivazione la CTR concludeva, quindi, per l'accoglimento del ricorso limitatamente all'avviso di accertamento nei confronti della società e per la conferma di tutti gli altri avvisi di accertamento "emessi nei confronti dei soci, liquidatore ed amministratori (e loro eredi)".

11. Avverso questa sentenza hanno proposto ricorso per cassazione A.A. nonché B.B., C.C. e D.D., quali eredi di F.F., che si sono affidati a tredici mezzi, illustrati con memoria.

12. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate, è rimasto intimato E.E.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, secondo rubrica, si deduce quanto segue: A) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per omessa pronunzia ex art. 112 c.p.c. sull'eccezione di nullità degli avvisi sottoscritti dal Direttore Reggente dott. G.G., privo della qualifica di dirigente; B) in alternativa, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 20 comma 1 lett. a e b del D.P.R. n. 266/1987 , dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1983, dell' art. 56 comma 1 del D.P.R. n. 633/1972 , dell' art. 25 comma 1 del D.Lgs. n. 446/1997 nonché dell' art. 21 septies della L. n. 241/1990 per vizio di sottoscrizione degli atti impositivi; C) in subordine, ai sensi dell' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti avendo il Giudice omesso di rilevare che gli ordini di servizio depositati erano inidonei a comprovare che il dott. G.G. avesse il potere di sottoscrivere gli atti impositivi impugnati.

1.1. Il motivo deve essere disatteso.

1.2. Non vi è stata omessa pronunzia, come denunziato sub 1.A, ma rigetto implicito della questione, stante l'incompatibilità del suo accoglimento con la decisione assunta (per tutte, Cass. n. 12131 del 2023 ); tale rigetto va condiviso essendo infondate o inammissibili le doglianze sub 1.B e 1.C.

1.3. I ricorrenti contestano il potere di firma in capo al funzionario (dott. G.G.) che aveva sottoscritto gli atti impugnati, perché le deleghe di firma prodotte solo in corso di causa erano impersonali e "in bianco" ovvero non indicavano il nominativo del soggetto delegato e la sua qualifica ma attribuivano il potere di firma alla carica in ragione del valore dell'imposta (capo area accertamento, capo ufficio); si aggiunge che il G.G. era stato illegittimamente nominato "Reggente fiduciario" durante l'assenza "per ferie" del Direttore Provinciale - evenienza che non consente la "reggenza" - e che a seguito della sentenza della Corte cost. n. 37/2015 i dirigenti che non erano stati nominati a seguito di concorso, come il dott. G.G., rivestono illegittimamente tale carica.

1.4. Peraltro, va considerato, in primo luogo, che in tema di avviso di accertamento, se il contribuente contesta la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'atto, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare, in omaggio al principio di ed. vicinanza della prova, il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega, che è solo di firma e non di funzioni ( Cass. n. 19190 del 2019 ; Cass., 5200 del 2018 ; Cass., 15781 del 2017 ; Cass., 12781 del 2016 ; Cass., 332 del 2016 ; Cass., 12781 del 2016 ; Cass., 14877 del 2016 ).

1.5. Inoltre, in tema di accertamento tributario, ai sensi dell' art. 42 , commi 1 e 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 , gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell' art. 8 , comma 24, del D.L. n. 16 del 2012 , convertito nella L. n. 44 del 2012 ( Cass. n. 22810 del 2015 ; Cass. n. 5177 del 2020 ).

1.6. Ancora, la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa ( Cass. n. 11013 del 2019 ; Cass. n. 8814 del 2019 ).

1.7. Infine, del tutto irrilevante, e quindi inammissibile, è la questione della illegittimità della "reggenza fiduciaria" posto che, secondo quanto riportato nello stesso ricorso, quell'incarico venne

conferito al dott. G.G. per alcuni giorni di febbraio 2012 ma l'atto impugnato venne sottoscritto nel gennaio 2012; la questione è pure infondata atteso che l'art. 42 cit. individua nel capo dell'ufficio, per il solo fatto di essere stato nominato tale, l'agente capace di manifestare la volontà dell'amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna ( Cass. n. 18515 del 2010 ), restando irrilevante l'eventuale illegittimità di tale nomina ( Cass. n. 22810 del 2015 , in motivazione).

2. Con il secondo motivo si deduce in relazione all' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c. omesso esame circa un fatto che è stato oggetto di discussione tra le parti, per aver il giudice del rinvio omesso di rilevare che gli avvisi relativi ai debiti tributari della società per il 2006 furono emessi e notificati ai soci nel 2012, quando erano già scaduti i termini di accertamento e rettifica della dichiarazione riguardante la società.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Affrontando il tema sotto il profilo della responsabilità del liquidatore ex art. 36, le Sezioni Unite di questa Corte hanno recentemente confermato la natura civilistica (già affermata da Cass. n. 14570 del 2021 ; Cass. n. 31904 del 2021 ; Cass. n. 3311 del 2022 ; Cass. n. 2906 del 2023 ) e non tributaria della responsabilità ex art. 36 cit. che non richiede il preventivo accertamento della pretesa nei confronti della società; i presupposti della responsabilità, ivi necessariamente compresa l'esistenza a carico della società di imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, sono accertati dall'Amministrazione con l'atto motivato di cui all'art. 36 comma 5 cit., ricorribile innanzi agli organi di giustizia tributaria dal liquidatore, cosicché in tale sede e non al di fuori di essa, verrà acquisita la certezza del debito della società nei confronti del liquidatore, il quale potrà ivi esercitare pienamente il proprio diritto di difesa, contestando la sussistenza dei presupposti della proprie responsabilità invocata dall'Erario ( Cass. sez. un. n. 32700 del 2023 ). Identica disciplina vale per la responsabilità del socio ex art 36 comma 3 che ha la medesima natura di quella del liquidatore "in altre parole, la responsabilità del liquidatore, dell'amministratore o del socio, regolata dall'art. 36 cit., consegue all'esistenza di una o più obbligazioni sociali tributarie rimaste inadempite sul piano fisiologico, e ad essa si affianca, quanto ai soci specialmente, in ottica di recupero e di garanzia (lato sensu intesa) in favore del fisco. Detta responsabilità, dunque, sorge "ex lege", alla sussistenza dei presupposti di

cui allo stesso art. 36, ossia, riguardo agli stessi soci, l'aver essi percepito, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o l'aver avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore dei beni stessi, fatte salve le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Così come per i liquidatori e gli amministratori (..) dunque, non è revocabile in dubbio come anche l'obbligazione del socio, ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 abbia natura civilistica e non tributaria, (..) ciò giustifica, a ben vedere, non solo la previsione di cui al comma 5, circa la necessità di emissione di autonomo avviso di accertamento, ma anche quella di cui al comma 6, circa l'impugnabilità di detto avviso in sede tributaria (previsione altrimenti pleonastica)" ( Cass. n. 31904 del 2021 ). Ne deriva, come già affermato da questa Corte con riferimento, in particolare, all'azione nei confronti del liquidatore, l'applicazione dell'ordinario termine decennale di prescrizione ( Cass. n. 12546 del 2001 ) e l'irrilevanza della decadenza dal potere di accertamento nei confronti della società.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione degli artt. 324, 329

comma 2, 384, 394 c.p.c. e 2909 c.c., "Vizio in procedendo per mancato riconoscimento del giudicato interno e per erronea esecuzione da parte del giudice del rinvio dei compiti affidati dalla Cassazione in funzione rescindente", essendosi formato il giudicato interno in ordine alla esclusione della responsabilità ai sensi dell' art. 36 comma 4 D.P.R. n. 602/1973 del A.A. quale ex amministratore nel biennio, in quanto l'Agenzia aveva proposto appello avverso questa sentenza evocando il A.A. soltanto nella "qualità di socio e liquidatore" (come risulta dall'atto d'appello e dalla sua relata di notifica);

sotto lo stesso motivo si eccepisce il giudicato sulla delimitazione della pretesa all'IRES come statuito dalla CTP, la cui sentenza sul punto non era stata gravata dall'appello dell'Agenzia.

3. Il motivo è parzialmente infondato.

3.1. Si è formato il giudicato interno sull'assenza di responsabilità del A.A. come amministratore perché l'Agenzia aveva proposto appello contro la sentenza rivolgendosi al A.A. soltanto come liquidatore e socio della Pamar Srl e risultanze diverse non emergono dal gravame: i passaggi dell'atto d'appello in cui l'Ufficio aggredisce la motivazione dei primi giudici, che avevano richiesto, ai fini dell'applicazione dell'art. 36 cit., la "presenza di debiti tributari certi, definitivi ed iscritti a ruolo a carico della società", non recano alcun preciso riferimento alla responsabilità dell'amministratore ("non è dato comprendere in base a quale normativa i giudici massesi abbiano dedotto che tale debito deve essere anche certo e definitivo"). Appare, quindi, errata la decisione dei giudici del rinvio che hanno escluso il giudicato interno solo perché altrimenti "la cassazione non avrebbe rinviato alla CTR enunciando il principio di diritto, tenuto peraltro conto che l'interpretazione dell'art. 36 cit. (nella sua interezza e a tutti i fini) era questione riproposta in tutte le sedi giudiziarie". Proprio perché l'art. 36 cit. riguarda la responsabilità di una pluralità di soggetti, il riferimento ad essa in termini generali non implica che tutte le fattispecie ivi contemplate siano sub iudice e resta quindi da verificare, sulla base degli atti processuali, il perimetro del thema decidendum anche sotto il profilo soggettivo.

3.2. Quanto all'IRES, invece, manca un univoco comportamento acquiescente alla statuizione dei giudici di prime cure da parte dell'appellante (la quale aveva aggredito anche quella decisione osservando, soltanto in via subordinata, una responsabilità secondo codice civile), cosicché deve escludersi la ricorrenza di un giudicato interno sul punto.

4. Con il quarto motivo si deduce: A) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione degli artt. 384 , 394 e 112 c.p.c., vizio di extrapetizione ed ultrapetizione laddove la CTR ha accertato la responsabilità del liquidatore ai sensi dell' art. 36 comma 1 D.P.R. n. 602/1973 , mai contestata al A.A., in quanto l'avviso di accertamento notificatogli in proprio (N. Omissis) accertava la sua responsabilità solo "nella qualità di socio" e "in qualità di amministratore unico in carica nel biennio 2006-2007"; B) in subordine, 1) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione degli artt. 384 , 394 , 345 , 115 , 116 , 88 c.p.c., degli artt. 63, 57, 58 comma 1 e 2 del D.P.R. n. 546/1992 nonché dell' art. 10 della L. n. 212/2000 in quanto il Giudice del rinvio ha basato l'accertamento della iscrizione a ruolo di debito societari su documenti nuovi, prodotti solo nel giudizio di rinvio; 2) sempre in subordine, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell' art. 36 D.P.R. n. 602/1973 , dell' art. 2697 c.c., 115, 116 c.p.c., e il travisamento della informazione probatoria desumibile dal suddetto documento nuovo che non dimostrava l'iscrizione a ruolo, trattandosi di una mera proposta di iscrizione prodotta automaticamente dal sistema.

4. Il motivo, come formulato in via principale, è fondato.

4.1. Premesso che l'atto impositivo ha la funzione di garantire una difesa certa anche con riferimento alla delimitazione del thema decidendum ( Cass. n. 21997 del 2014 ; Cass. n. 28056 del 2009 ; Cass. n. 1905 del 2007 ), va osservato che, in questo caso, non è contestata al A.A. alcuna responsabilità quale liquidatore.

4.2. Già l'intestazione dell'atto impugnato, riportato per autosufficienza in ricorso, delimita il suo oggetto alla "responsabilità dei soci e/o amministratori per il pagamento delle imposte dovute dalla società PA.MAR. IMMOBILIARE Srl in liquidazione ai sensi dell' art. 36 del DPR 602/1973 ...".

4.3. La motivazione, poi, gravita sull'accertamento di "parte di ricavi non contabilizzati che si presume percepita nel 2006" da parte dei soci "in ragione della propria quota di partecipazione societaria" e, pur equiparandosi "l'amministratore o il liquidatore", si osserva che la "... responsabilità trova fondamento nel compimento, sempre nel biennio precedente alla messa in liquidazione, di operazioni di liquidazione ovvero occultamento di attività sociali, anche mediante omissioni nelle scritture contabili. Dall'accertata omessa contabilizzazione (...) deriva pertanto in capo all'amministratore una responsabilità in proprio nel pagamento delle imposte dovute dalla società medesima, pari all'intero ammontare dei ricavi occultati nel biennio precedente la messa in liquidazione". Quindi, la responsabilità è argomentata con riguardo alla figura dell'amministratore, affermandosi la ricorrenza delle condizioni previste dall'art. 36 comma 4 cit. nella versione applicabile ratione temporis, mentre nulla è detto in ordine al liquidatore e alla ricorrenza dei presupposti della sua responsabilità ex art. 36 comma 1 cit.

4.4. La parte dispositiva, infine, "ai sensi dell' art. 36 comma 3 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 , accerta a carico del sig.

A.A., in qualità di socio, la responsabilità in proprio per il pagamento delle imposte dovute dalla PA.MAR. IMMOBILIARE Srl IN LIQUIDAZIONE ... Inoltre, (..) ai sensi dell' art. 36 comma 4 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 , accerta a carico del sig. A.A., in qualità di amministratore unico in carica nel biennio 2006-2007, la responsabilità in proprio per il pagamento delle imposte dovute dalla PA.MAR. IMMOBILIARE Srl IN LIQUIDAZIONE ...", omettendo qualunque riferimento alla posizione del A.A. quale liquidatore.

5. Con il quinto motivo si deduce: A) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione dell' art. 36 comma 2 n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 nonché dell' art. 132 n. 4 c.p.c. e dell' art. 118 disp. att. c.p.c., dell' art. 111 Cost. per omessa motivazione e/o per contrasto irriducibile con il dispositivo laddove la CTR, nella totale assenza dei presupposti di cui all'art. 36 comma 4 cit., riconosce nella parte espositiva la responsabilità dell'ex amministratore che non viene riportata in dispositivo; B) in subordine, 1) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione degli artt. 63 , 57, 58 commi 1 e 2 del

D.Lgs. n. 546/1992 , degli artt. 394 , 345 , 116 , 88 c.p.c., dell' art. 10 L. n. 212/2000 nonché, 2) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e/o falsa applicazione dell' art. 36 D.P.R. n. 602/1973 , dell' art. 2697 c.c. e degli artt. 115 , 116 c.p.c., laddove si volesse ritenere che il termine "liquidatore" sia stato utilizzato per riferirsi all'"amministratore".

5.1. Questo motivo resta assorbito nell'accoglimento del terzo motivo, con riguardo al giudicato formatosi sull'insussistenza della responsabilità del A.A. come amministratore.

6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e/o falsa applicazione dell' art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 , dell' art. 19 D.Lgs. n. 46/1999 , dell' art. 28 comma 7 del D.Lgs. n. 175/2014 nonché dell' art. 384 c.p.c. laddove la CTR ha statuito che la responsabilità dei soci ai sensi dell'art. 36 cit. è automatica e riguarda tutte le imposte e non soltanto l'IRES.

6.1. Il motivo è fondato.

6.2. La CTR ha motivato la responsabilità per le imposte diverse dall'IRES sul "fenomeno successorio automatico (per tutte le imposte che la società avrebbe dovuto corrispondere ...)", determinato dalla "società estinta per cancellazione", riferendosi, evidentemente, all' art. 2495 c.c. ed erroneamente equiparando, in sostanza, questa fattispecie a quella di cui all'art. 36 cit. sulla base della quale l'Ufficio aveva proceduto. Non si dubita che "almeno nel sistema antecedente al D.Lgs. n. 175/2014 , altro è la responsabilità ex art. 2495 , comma 2, c.c., altra cosa è quella ex art. 36, comma 3, cit." ( Cass. n. 31904 del 2021 ). Soltanto l' art. 2495 c.c. presuppone l'estinzione della società e prevede un meccanismo di tipo successorio degli ex soci nei debiti della società estinta ( Cass. sez. un. n. 6070 del 2013 ) mentre la responsabilità ex art. 36 cit. è per una obbligazione "propria" ex lege, avente natura "civilistica" e non tributaria, non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno allorché la società sia cancellata dal registro delle imprese ( Cass. n. 14570 del 2021 ; Cass. n. 15377 del 2020 ; Cass. n. 29969 del 2019 , 17020 del 2019 ; Cass. sez. un., 4 maggio 1989, n. 2079 ).

6.3. Prima delle modifiche introdotte dall' art. 28 comma 7 del D.Lgs. n 175/14 , non applicabile nel caso di specie, l'art 36 cit. riguardava soltanto l'imposta IRES non assolta dalla società (cfr. Cass. n. 27488 del 2016 ; Cass. n. 7327 del 2012 , Cass. n. 11968 del 2012 ) e non le altre imposte, né l'IRAP - che non è una imposta sul reddito (v. Cost. n 156 del 2001) - né UVA e neppure gli interessi o le sanzioni (cfr. Cass n 13730 del 2015 ).

7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione ali art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. e dell' art. 24 Cost., vizio di extrapetizione e di ultrapetizione per aver la CTR pronunciato su domanda mai proposta in causa, ossia in merito all'accertamento della responsabilità sussidiaria dei soci per i debiti della società, secondo l' art. 2495 c.c., in virtù del riparto di utili in base al bilancio finale di liquidazione.

7.1. Il motivo è inammissibile essendosi travisato l'oggetto del decisum perché la CTR ha pronunciato la responsabilità dei soci non sulla base dell' art. 2495 c.c. ma ex art. 36 cit., come più volte precisato dalla stessa CTR, secondo quanto contestato dall'Ufficio con gli avvisi di accertamento impugnati: "Venendo al merito della questione ossia all'applicabilità dell'art. 36 cit. agli accertamenti inerenti i soci ..." e ancora "la stessa Cassazione nel rinviare ha imposto al Collegio di fare applicazione dei principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità come maturata nel tempo in tema di art. 36 ...".

8. Con l'ottavo motivo si deduce A), in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione degli artt. 384 , 394 , 345 , 115 , 116 c.p.c. e degli artt. 63 , 57, 58 comma 1 e 2 del D.Lgs. n. 546/1992 nonché nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell' art. 36 commi 2 e 4 D.Lgs. 546/1992 nonché dell' art. 132 n. 4 c.p.c., dell' art. 118 disp. att. c.p.c. e dell' art. 111 Cost., per "motivazione apparente su un fatto controverso e decisivo in merito all'avvenuta riscossione degli utili in base a bilancio finale di liquidazione") B) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e/o falsa applicazione dell' art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 , degli artt. 2495 , 2702 , 2375 , 2697 , 2490 , 2492 c.c., degli artt. 115 , 116 c.p.c., per "errore di sussunzione (e quindi motivazione apparente su fatto controverso decisivo)" in merito all'avvenuta riscossione da parte di soci di somme in base a bilancio finale di liquidazione perché la documentazione, prodotta tardivamente, non era idonea a provare le suddette circostanze; C) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti per aver la CTR omesso di accertare in concreto l'effettiva percezione di utili in base al bilancio finale di liquidazione.

8.1. In sostanza, secondo i ricorrenti, la CTR aveva deciso in base a documenti nuovi, depositati per la prima volta nel giudizio di rinvio, quali il progetto di liquidazione, la relazione al bilancio finale di liquidazione e verbali di assemblea, mentre nel corso del giudizio era stato prodotto dai contribuenti solo il progetto finale di liquidazione, neppure sottoscritto, da cui non risultava l'effettiva distribuzione delle somme indicate, come utili da ripartire, ai soci, somme che oltretutto erano inferiori a quelle accertate a carico dei soci negli avvisi di accertamento.

8.2. Anche questo motivo si fonda sull'incomprensione della sentenza e va disatteso. Come sopra osservato, la CTR ha deciso non in base all' art. 2495 comma 3 c.c., secondo cui i soci rispondono dei debiti della società estinta "fino alla concorrenza delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione" ma secondo l'art. 36 comma 3 cit., il quale prevede che "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 delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile". In questo caso, secondo l'accertamento, i beni sociali assegnati coincidevano con "la parte di ricavi non contabilizzati che si presume percepita nell'anno 2006, in ragione della quota di partecipazione societaria". La CTR ha ritenuto fondata la ripresa derivante da "operazioni antieconomiche eseguite dalla società come diffusamente descritte dall'Ufficio e menzionate negli atti impositivi", in quanto dotata di "supporto probatorio grave, preciso e concordante dal quale emerge la non congruità e non coerenza nell'attività svolta dall'impresa negli anni 2006-2007, tenuto conto anche della ristretta base partecipativa da cui era connotata la Pamar e dalla circostanza che la liquidazione si è conclusa con la distribuzione di utili (v. bilancio finale in atti)".

8.3. Tanto premesso, è infondata la censura di inammissibilità della documentazione prodotta nel giudizio di rinvio, stante la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "In tema di istruttoria nel processo tributario, l' art. 58 , comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , che fa salva la produzione di nuovi documenti, non si applica nel giudizio riassunto a seguito di cassazione con rinvio della sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado, trovando applicazione la disciplina specifica del successivo art. 63, comma 4, in base al quale, essendo sostanzialmente chiusa l'istruttoria, è preclusa l'acquisizione di nuove prove, in particolare documentali, salvo che sia giustificata da fatti sopravvenuti riguardanti la controversia in decisione, da esigenze istruttorie derivanti dalla sentenza di annullamento o dall'impossibilità di produrli in precedenza per causa di forza maggiore" ( Cass. n. 28976 del 2023 ; Cass. n. 27736 del 2022 ; Cass. n. 26108 del 2018 ); in questo caso, le produzioni erano giustificate da esigenze istruttorie derivanti dall'ordinanza di rinvio che aveva posto in capo al creditore la prova della "reale percezione delle somme" da parte dei soci - nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero durante il tempo della liquidazione, a norma del D.P.R. n. 602/73 , art. 36 , comma 3 - e della "entità di tali somme".

8.4. Ancora, la distribuzione di utili secondo il bilancio finale di liquidazione ha rappresentato, nel contesto della motivazione,

soltanto uno degli elementi sulla base dei quali i Giudici di merito hanno accertato l'assegnazione degli utili extra contabili contestati dall'Ufficio. E' inammissibile la censura di quella parte della motivazione sub n. 5 dell' art. 360 comma 1 c.p.c., che introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, ossia di un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico- naturalistico, la cui esistenza risulti dalla sentenza o dagli atti processuali, che ha costituito oggetto di discussione tra le parti e che abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia) ( Cass. n. 13024 del 2022 ; Cass. n. 14802 del 2017 ); non possono considerarsi tali né le singole questioni decise dal giudice di merito, né i singoli elementi di un accadimento complesso, comunque apprezzato, né le mere ipotesi alternative, né le singole risultanze istruttorie, ove comunque risulti un complessivo e convincente apprezzamento del fatto svolto dal giudice di merito sulla base delle prove acquisite

nel corso del relativo giudizio ( Cass. n. 10525 del 2022 ); l'affermazione della distribuzione di utili ai soci, invero, non ha costituito un "fatto decisivo" nei termini sopra precisati ma ha rappresentato una valutazione istruttoria inserita in un più ampio apprezzamento del fatto.

8.5. Le stesse questioni relative al rilievo probatorio del progetto di distribuzione, sollevate sub n. 3 dell' art. 360 comma 1 c.p.c., sono inammissibili perché sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, si mira in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito ( Cass., Sez. Un., n. 34476 del 2019 ), che da quella documentazione ha tratto l'accertamento della distribuzione di utili a favore dei soci. Si deve segnalare, in proposito, che - "Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione" ( Cass. n. 9097 del 2017 ).

9. Con il nono motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., dell' art. 36 comma 2 n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 , dell' art. 132 n. 4 c.p.c., dell' art. 118 disp. att. c.p.c. e dell' art. 111 Cost. per "motivazione apparente e/o per certi versi contraddittoria su un fatto controverso e decisivo quale la sussistenza del debito di imposta in capo alla società, nonché in merito all'effettiva percezione da parte dei soci di somme in sede di liquidazione".

9.1. Il motivo è fondato.

9.2. La motivazione sulla sussistenza dei maggiori utili extracontabili è generica, non indicando alcun elemento su cui la CTR ha fondato quel giudizio a fronte di un quadro di elementi difensivi, sia documentali sia logici, assai ampio (v., in particolare pag. 74 nota 3 del ricorso). La motivazione resa (v. supra) è per un verso meramente apodittica, posto che il giudizio di non congruità e non coerenza non poggia su puntuali e coerenti elementi di riscontro, e per altro verso pare contraddittoria laddove fa convivere, senza alcuna spiegazione, antieconomicità della gestione e avvenuta distribuzione di utili.

10. Restano assorbiti nell'accoglimento del nono motivo, il decimo, l'undicesimo e il dodicesimo, che presuppongono tutti l'accertamento degli utili extracontabili da parte della CTR già cassato con il motivo precedente. Con il decimo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti perché la CTR "ha omesso di esaminare che la documentazione contabile della società era complessivamente attendibile e non confliggeva con i criteri della ragionevolezza", in quanto i prezzi dichiarati erano veritieri e non simulati e in linea con i valori di mercato dell'epoca. Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 , 2697 c.c., art. 39 comma 1 lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 , dell'art.

54 del D.P.R. 633/1973, dell' art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 , perché la CTR ha ritenuto provata l'esistenza di un maggior reddito sulla base di elementi indiziari privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Con il dodicesimo motivo si deduce: A) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 2729 , 2697 c.c., dell' art. 116 del TUIR , degli artt. 38 e 32 del D.P.R. n. 600/1973 , dell' art. 36 del D.P.R. n. 600/1973 , nullità della sentenza per violazione degli artt. 384 , 394 c.p.c., 63 del D.Lgs. n. 546/1992 , in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., laddove la CTR non si è attenuta al principio di diritto fissato dalla Suprema Corte ritenendo che il Fisco avesse assolto all'onere probatorio di dimostrare la reale percezione delle somme da parte dei soci nei due periodi di imposta precedenti la messa in liquidazione; B) in alternativa, in relazione all' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c. omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, risultando dimostrato che "i soci non hanno percepito dall'amministratore in carica nell'anno 2006 utili extra bilancio".

11. Va disatteso, infine, il tredicesimo motivo con cui si deduce quanto segue: A) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., nullità della sentenza per motivazione apparente e contraddittoria sul fatto controverso e decisivo riguardante i presupposti ed il termine per accertare la responsabilità dei soci ai sensi dell' art. 36 comma 3 del D.P.R. n. 602/1973 in violazione dell' art. 36 comma 2 n. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 , dell' art. 132 n. 4 c.p.c., dell' art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. Ili Cost., laddove la CTR statuisce che la responsabilità dei soci è di natura civilistica e soggiace all'ordinario termine di prescrizione decennale e, contraddittoriamente, osserva che i soci succedono nei debiti fiscali dell'ente estinto, il che porterebbe all'applicazione del termine di decadenza di cui all' art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 ; B-C) in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.P.R. n. 600/1973 , dell' art. 2495 c.c. in combinato disposto con l' art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 nonché violazione e falsa applicazione dell' art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 in combinato disposto con gli artt. 2949 , 2041 , 2697 c.c. laddove la CTR afferma che la pretesa tributaria nei confronti dei soci ha natura civilistica e soggiace alla prescrizione ordinaria, dovendo invece trovare applicazione l'art. 43 cit..

11.1. Il motivo è infondato laddove si pone in contrasto con quanto già osservato con riferimento al secondo motivo: da un lato la responsabilità ex art. 36 è di natura civilistica ed è soggetta all'ordinario termine prescrizionale decennale, d'altro lato non è richiesto l'accertamento fiscale nei confronti della società per poter procedere ex art. 36 cit. (v. par. 2). Quanto alla contraddizione riscontrata nella sentenza della CTR, essa trova causa nella errata equiparazione della responsabilità ex art. 2495 c.c. dei soci della società estinta alla responsabilità dei soci ex art. 36 comma 3 cit., già rilevata (v. par. 6.2.) ma non ha alcuna incidenza, una volta chiarito che il thema decidendum riguarda soltanto l'azione ex art. 36 comma 3 cit. nei confronti dei soci.

12. Conclusivamente, accolti il terzo motivo nei limiti di cui in motivazione, il quarto, il sesto e il nono motivo, assorbiti il quinto, il decimo, l'undicesimo e il dodicesimo, rigettati gli altri, deve cassarsi di conseguenza la sentenza impugnata con rinvio al giudice del merito.

P.Q.M. accoglie il terzo motivo nei limiti di cui in motivazione, il quarto, il sesto e il nono motivo, assorbiti il quinto, il decimo, l'undicesimo e il dodicesimo, rigettati gli altri; cassa di conseguenza

la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza