

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. CAMPANILE Pietro - Presidente -  
Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -  
Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -  
Dott. GIUDICEPIETRO Andreina - Consigliere -  
Dott. DI MARZIO Paolo - rel. Consigliere -

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

C.F. e C.S., rappresentati e difesi, come da procura speciale stesa in calce al ricorso,  
dall'Avvocato [REDACTED]

[REDACTED], alla piazza Cinque giornate n. 2 in Roma;

- ricorrenti -

Agenzia delle Entrate, [REDACTED]

[REDACTED] Roma;

- controricorrente -

Avverso la sentenza n. [REDACTED], pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di  
Milano il 25.1.2012, e pubblicata il 31.1.2012;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;  
esaminata la memoria difensiva depositata dai ricorrenti;  
la Corte osserva.

FATTI DI CAUSA

C.F. e C.S. hanno ricevuto dall'Agenzia delle Entrate la notifica di cinque avvisi di accertamento, attinenti ai tributi IRAP, IRES ed IVA, in relazione agli anni 2006 e 2007, in qualita' di soci della societa' Rodom Srl, cancellata dal registro delle imprese in data 27.12.2007. La societa' era stata ritenuta coinvolta in frodi fiscali, finalizzate all'occultamento di valori imponibili, in quanto partecipata del gruppo Mythos, ed accertata per una maggiore imposta IRES ed una indebita detrazione dell'IVA, oltre accessori. La Commissione Tributaria di Milano rigettava il ricorso osservando, per quanto ancora di interesse, che pure a seguito della estinzione e cancellazione della societa' dal registro delle imprese, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 1 e del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. e), legittimati a ricevere gli atti impositivi sono i soci, responsabili dell'evasione fiscale e beneficiari della stessa.

C.F. e C.S. proponeva impugnazione, che era pero' respinta dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano osservando che "l'evasione fiscale accertata dall'Ufficio a carico della societa' Rodom e le sanzioni amministrative ad esse connesse non possono non essere ricondotte ai soci che, come evidenziato dall'Ufficio, sono gli artefici delle violazioni e gli effettivi beneficiari della frode. In merito i contribuenti non forniscono alcun elemento probatorio sull'effettivita' delle operazioni contestate" (sent. CTR, p. 3).

Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano hanno proposto ricorso per cassazione C.F. e C.S., affidandosi a tre motivi, resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate. I ricorrenti hanno anche depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Occorre preliminarmente osservare che la controricorrente Agenzia delle Entrate ha domandato dichiararsi inammissibile il ricorso, introdotto da C.F. e C.S., "per carenza del requisito dell'autosufficienza, dal momento che non reca la necessaria riproduzione degli atti di causa nelle parti necessarie a comprendere l'esatto tenore delle censure proposte, che rimangono quindi prospettate in termini del tutto generici". La richiesta deve valutarsi infondata. Le critiche proposte dai ricorrenti appaiono infatti chiaramente intellegibili e non mancano di sufficienti riferimenti agli atti di causa, in considerazione dei motivi di ricorso introdotti.

1.1. - I ricorrenti, mediante il primo motivo di ricorso, contestano il vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione all'art. 2495, comma 2 e art. 2697 c.c., nonché al D.P.R. n. 603 del 1972, art. 26, ed agli artt. 100 e 111 c.p.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale impugnata trascurato che, per espressa Disp. di legge, a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese interviene l'immediata estinzione dell'ente collettivo, ed i soci possono essere chiamati a rispondere dei debiti sociali soltanto nei limiti delle somme effettivamente riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

1.2. - I ricorrenti censurano con il loro secondo motivo, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, la violazione o falsa applicazione degli artt. 112 e 345 c.p.c., e comunque il vizio di motivazione della sentenza impugnata, in ordine ad un fatto decisivo della controversia, per essere stato consentito all'Amministrazione finanziaria di mutare in corso di causa la propria causa petendi, avendo in primo grado affermato che le proprie pretese risultavano fondate sul disposto di cui all'art. 2495 c.c., comma 2, ed avendo successivamente sostenuto, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale, che il fondamento della responsabilità per i debiti sociali dei ricorrenti dovesse affermarsi in base al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 1.

1.3. - Con il terzo motivo di ricorso gli impugnanti, argomentando ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in conseguenza della violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, anche in relazione all'art. 2967 c.c., contestano alla Commissione Tributaria Regionale di aver ritenuto applicabile, per affermare la responsabilità dei soci di società cancellata ed estinta per i debiti tributari della società, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11.

2.1. - Con il primo motivo di impugnazione i ricorrenti censurano la decisione adottata dalla Commissione Regionale perché i soci di una società estinta, per espressa previsione dell'art. 2495 c.c., non acquistano la veste di successori a titolo universale della società, dovendo perciò rispondere di ogni debito di questa, anche tributario, ma succedono solo se ed in quanto abbiano percepito somme all'esito della liquidazione, e nei limiti di queste. Nel caso di specie risulta incontestato che i soci ricorrenti non hanno percepito alcuna.

L'art. 2495 c.c., comma 2, prevede che "dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione...". La Commissione Tributaria Regionale ha fondato la propria decisione, di affermare la responsabilità dei soci ricorrenti per i debiti fiscali gravanti sulla società, sul disposto del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 1, e del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. e). La prima disposizione prevede che l'autore della violazione di norme tributarie è obbligato solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso. Nel caso di specie, però, non emerge dagli atti che gli odierni ricorrenti si siano resi personalmente responsabili della violazione di norme tributaria. Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1,

lett. e), prevede poi che "e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualita' di amministratore, liquidatore o rappresentante della societa', enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla societa', all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce" (evidenza aggiunta). Anche a proposito di questa seconda disposizione, pertanto, deve osservarsi come non emerge dagli atti di causa, e non risulti neppure prospettato, che gli odierni ricorrenti abbiano rivestito la funzione di amministratore, liquidatore o rappresentante della societa' Rodom Srl.

Tanto premesso, questa Suprema Corte ha, invero, gia' avuto modo di precisare che "la cancellazione della societa' dal registro delle imprese, pur provocando, dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, l'estinzione della societa', non determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, verificandosi un fenomeno di tipo successorio "sui generis", in cui la responsabilita' dei soci e' limitata alla parte di ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione, sicche' l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entita' vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della societa', secondo il normale riparto dell'onere della prova", Cass. sent. 26.6.2015, n. 13259. Dalla decisione della Commissione Tributaria Regionale impugnata non emerge che i soci odierni ricorrenti abbiano percepito alcunché in conseguenza del bilancio di liquidazione della societa' Rodom, e C.F. e C.S. hanno negato la circostanza (ric., p. 2), senza incontrare replica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ne discende che, non risultando accertato, e neppure allegato, che gli odierni ricorrenti siano stati gli autori dell'evasione fiscale per conto della societa', o che fossero della stessa amministratori, liquidatori o rappresentanti, mentre risulta incontestato che gli impugnanti, nella loro qualita' di soci, nulla hanno ricevuto per effetto del bilancio di liquidazione della societa', essi non sono tenuti a rispondere dei debiti contratti dall'ente collettivo, neppure se di natura tributaria.

Il motivo di ricorso risulta pertanto fondato e deve percio' essere accolto.

2.2. - Con il secondo motivo di ricorso C.F. e C.S. criticano la Commissione Tributaria Regionale impugnata per aver consentito all'Agenzia delle Entrate di modificare la causa petendi della propria domanda in grado di appello, avendo in primo grado affermato che le proprie pretese risultavano fondate sul disposto di cui all'art. 2495 c.c., comma 2, ed avendo invece sostenuto innanzi alla Commissione Tributaria Regionale che il fondamento della responsabilita' per i debiti sociali dei ricorrenti dovesse affermarsi in base al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 1.

Il motivo di ricorso appare infondato, per piu' motivi. Innanzitutto la causa petendi invocata dall'Agenzia delle Entrate non e' mutata nel corso del giudizio. L'Ente impositore ha sempre affermato che C.F. e C.S., in quanto soci della estinta societa' Rodom, avrebbero dovuto rispondere dei debiti sociali, la causa petendi, in conseguenza, non e' mai mutata. Inoltre, l'individuazione della corretta normativa da applicare alla fattispecie concreta e' compito del giudice, a prescindere dalle indicazioni fornite dalle parti. A tanto deve aggiungersi che la Commissione Tributaria Regionale da' atto nella propria decisione che la Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto l'opposizione proposta dagli odierni ricorrenti (anche) ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, lett. e), e non e' quindi possibile affermare che la Disp. normativa sia stata valutata nel processo soltanto a seguito di un mutamento di linea difensiva, cui l'Amministrazione avrebbe proceduto in secondo grado.

Il motivo di ricorso risulta pertanto infondato e deve, in conseguenza, essere rigettato.

2.3. - Con il terzo motivo di ricorso i contribuenti criticano la decisione della Commissione Tributaria Regionale impugnata per aver ritenuto applicabile, al fine di affermare la responsabilita' dei soci per i debiti tributari di societa' cancellata ed estinta, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, che invece si riferisce alle sole sanzioni, e comunque attribuisce una responsabilita' solidale con la societa' dell'autore della violazione, mentre non vi e' prova della partecipazione dei ricorrenti alle operazioni fraudolente contestate alla Rodom Srl. Del resto la norma di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, non risulta neppure richiamata negli avvisi di accertamento notificati agli odierni ricorrenti.

Il motivo rimane assorbito in conseguenza dell'accoglimento del primo motivo di ricorso.

Deve pertanto essere accolto il primo motivo di ricorso, rigettato il secondo ed assorbito, in conseguenza dell'accoglimento del primo, il terzo motivo di impugnazione e, decidendo nel merito, deve essere cassata la decisione contestata e devono essere annullati gli avvisi di accertamento impugnati.

Tenuto conto dello svolgimento del processo, dell'esito della decisione e delle peculiarita' delle questioni affrontate, appare equo dichiarare interamente compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso proposto da C.F. e C.S., rigettato il secondo ed assorbito il terzo motivo e, decidendo nel merito, annulla gli avvisi di accertamento impugnati.

Dispone la compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 31 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 gennaio 2019