

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24895 Anno 2020

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 06/11/2020

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26150/13 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso cui è elettivamente domiciliata, in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *ricorrente* -

contro

DI CAVOLO DANIELE, quale socio unico della Supermercati GRA s.r.l., cancellata dal registro delle imprese, rappresentato e difeso, giusta procura a margine della memoria di nomina di nuovo difensore, dall'avv. Anna Domenica Gabriella Buda, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Giovanni Iaria, in Roma, via Alessandro Malladra, n. 31, scala C, int. 15;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia n. 260/17/12 depositata in data 26 settembre 2012;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23 luglio 2020 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

#### **Ritenuto che:**

1. L'Agenzia delle Entrate, a seguito di mancata risposta al questionario, rilevata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno

2066  
2020

d'imposta 1997, emetteva avviso di accertamento nei confronti della società Supermercati GRA s.r.l., accertando induttivamente, ai sensi degli artt. 39, secondo comma, e 41-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973, maggiori redditi imponibili, con conseguente recupero a tassazione di IRPEG e ILOR.

2. Impugnato l'avviso di accertamento da parte della contribuente per difetto di motivazione e per parziale infondatezza della pretesa impositiva, la Commissione tributaria provinciale di Catania rigettava il ricorso, disattendendo l'eccezione di nullità dell'atto impositivo per violazione dell'art. 42, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, atteso che dalla documentazione depositata dall'Amministrazione emergeva che il soggetto che aveva firmato l'avviso di accertamento era a ciò delegato.

3. La sentenza veniva impugnata dalla contribuente che eccepiva la tardività della produzione documentale effettuata dall'Ufficio solo nel corso dell'udienza di trattazione e la conseguente sua inutilizzabilità ai fini della decisione.

All'esito della costituzione dell'Agenzia delle entrate, la quale replicava che l'appello difettava della specificità dei motivi richiesti dall'art. 53 d.lgs. n. 546 del 1992 ed insisteva nella legittimità del proprio operato, ribadendo che gli avvisi di rettifica erano stati sottoscritti dal capo dell'ufficio, la Commissione tributaria regionale della Sicilia, in riforma della sentenza impugnata, accoglieva l'appello della contribuente, ritenendo che l'atto impositivo fosse stato sottoscritto da soggetto non legittimato.

Affrontando la questione della ritualità e tempestività della produzione documentale effettuata dall'Agenzia delle entrate, rilevava che il mancato rispetto del termine perentorio previsto dall'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992 impediva di utilizzare detta documentazione, con la conseguenza che la decisione di primo grado che aveva fondato il proprio convincimento proprio su tale documentazione era errata; osservava, altresì, che l'Ufficio, costituendosi nel giudizio di secondo grado, non aveva prodotto alcuna specifica documentazione relativa alla prova della legittimità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento impugnato e, pertanto, sia in ragione della inutilizzabilità della documentazione tardivamente introdotta nel giudizio di primo grado, sia in ragione della mancanza di ulteriore

documentazione che lo stesso Ufficio avrebbe potuto legittimamente produrre in occasione della costituzione in appello, dichiarava illegittimo l'avviso di accertamento ed assorbite tutte le altre censure mosse alla decisione di primo grado.

4. Ricorre per la cassazione della suddetta decisione l'Agenzia delle entrate con due motivi. Resiste con controricorso Daniele Di Cavolo, socio unico della società contribuente, cancellata dal registro delle imprese in data 25 settembre 2013. Il controricorrente ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

**Considerato che:**

1. In controricorso, in via preliminare, il socio unico eccepisce l'inammissibilità del ricorso per cassazione per assoluta genericità nell'identificazione del controricorrente, sottolineando che l'Agenzia delle entrate ha genericamente proposto il ricorso contro il «sig. Di Cavolo Daniele quale unico socio della società di capitali Supermercati GRA s.r.l. cancellata il 25.9.2013», senza indicare le generalità e il codice fiscale del destinatario dell'atto.

L'eccezione va disattesa.

Ai sensi dell'art. 366 cod. proc. civ., il ricorso per cassazione è inammissibile qualora manchi o vi sia incertezza assoluta sull'identificazione delle parti contro cui esso è diretto; ai fini dell'osservanza della norma predetta, non è necessario che le relative indicazioni siano premesse all'esposizione dei motivi d'impugnazione o che siano altrove esplicitamente formulate, essendo sufficiente, analogamente a quanto previsto dall'art. 164 cod. proc. civ., che esse risultino in modo chiaro e inequivoco, anche se implicitamente, dal contesto del ricorso, nonché dal riferimento ad atti dei precedenti gradi del giudizio, da cui sia agevole identificare con certezza la parte intimata. Ne consegue che il vizio consistente nell'omessa indicazione nel ricorso della parte nei cui confronti è proposto non è sanato dalla relazione di notificazione, che è la dichiarazione dell'ufficiale giudiziario descrittiva dell'operazione di conoscenza avente ad oggetto il documento incorporante il ricorso da notificare, ed è, quindi, atto da quest'ultimo soggettivamente ed

oggettivamente distinto (Cass., sez. 3, 3/09/2007, n. 18512; Cass., sez. 2, 7/09/2009, n. 19286; Cass., sez. 6-2, 26/09/2013, n. 22046).

Ciò comporta che, ai fini della sussistenza del requisito della indicazione delle parti, prescritto, a pena d'inammissibilità del ricorso per cassazione, dall'art. 366, primo comma, n. 1, cod. proc. civ., non è richiesta alcuna forma speciale, essendo sufficiente che le parti medesime, pur non indicate, o erroneamente indicate, nell'epigrafe del ricorso, siano con certezza identificabili dal contesto del ricorso stesso, dalla sentenza impugnata, ovvero da atti delle pregresse fasi del giudizio, sicché l'inammissibilità può farsi discendere soltanto dall'incertezza assoluta che residui in esito all'esame di tali atti (Cass., sez. 5, 3/01/2005, n. 57; Cass., sez. 1, 12/04/2005, n. 7551, Cass., sez. 2, 2/02/2016, n. 1989).

Nella fattispecie, ritiene questo Collegio, alla luce dei superiori principi, che non possa essere ravvisata alcuna incertezza assoluta sulla identificazione del soggetto intimato, atteso che dall'esame del ricorso nessun dubbio residua in ordine al fatto che l'impugnazione è rivolta contro il socio unico della società Supermercati GRA s.r.l., parte del giudizio di appello, cancellata dal registro delle imprese in data successiva alla pubblicazione della sentenza in questa sede impugnata. Infatti, nel frontespizio del ricorso per cassazione la controparte risulta chiaramente indicata come «Di Cavolo Daniele quale unico socio della società di capitali Supermercati GRA s.r.l. cancellata il 25.9.2013», e tale qualità non viene contestata in questa sede.

2. Il controricorrente ha pure eccepito l'inammissibilità del ricorso per difetto di legittimazione passiva.

Premesso che la cancellazione della società, intervenuta in data successiva all'entrata in vigore dell'art. 4 del d.lgs. n. 6 del 2003, che, modificando l'art. 2495, secondo comma, cod. civ., ha attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione, determina l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti ad essa facenti capo, sostiene che il ricorso per cassazione proposto nei confronti del socio è comunque inammissibile nel caso in cui questi non abbia riscosso somma alcuna in base al bilancio finale di liquidazione o nel caso in cui il creditore sociale non dimostri l'avvenuta riscossione di tali somme; emergendo

dall'esame della documentazione allegata al controricorso (bilancio di liquidazione, nota integrativa al bilancio, piano di riparto, verbale di assemblea ordinaria) la mancata riscossione di somme, non può che derivarne il difetto di legittimazione passiva.

Anche tale eccezione è infondata.

Occorre ribadire che, a seguito della riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificerebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che *pendente societate*, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo (Cass., Sez. U, n. 12/03/2013, n. 6070).

Sul piano processuale, pertanto, la cancellazione della società dal registro delle imprese priva la società della capacità di stare in giudizio e, qualora l'estinzione intervenga in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ. (Cass., Sez. U, 12/03/2013, n. 6070). Le Sezioni Unite, in particolare, hanno chiarito che a seguito dell'estinzione della società, «la legittimazione sostanziale e processuale, attiva e passiva, si trasferisce automaticamente, ex art. 110 c.p.c. ai soci, che, per effetto della vicenda estintiva, divengono, se

le

ritualmente evocati in giudizio, parti di questo, pur se estranei ai precedenti gradi del processo»).

Nella specie, dunque, a fronte della cancellazione della società dal registro delle imprese in data 25 settembre 2013, la legittimazione processuale è passata in capo al socio unico, odierno controricorrente.

È ben vero che, in forza dell'art. 2495, secondo comma, cod. civ. (che prevede che «ferma restando l'estinzione della società, 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»), parte della giurisprudenza di legittimità ritiene che i soci subentrano nel lato passivo del rapporto, dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, sicché l'accertamento di tale circostanza costituisce presupposto della assunzione, in capo agli stessi, della qualità di successori e, conseguentemente, della *legitimatio ad causam* ai fini della prosecuzione del processo (Cass., sez. 5, 26/06/2015, n. 13259; Cass., sez. 6-5, 23/11/2016, n. 23916; Cass., sez. 5, 31/01/2017, n. 2444), sicché l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per il recupero dei pregressi debiti tributari della società, in applicazione degli ordinari criteri di riparto dell'onere della prova (Cass., sez. 5, 26/06/2015, n. 13259; Cass., sez. 6-5, 22/03/2018, n. 7236).

Va, tuttavia, evidenziato che, secondo altro orientamento giurisprudenziale formatosi a seguito della pronuncia delle Sezioni Unite n. 6070 del 2013 citata, la legittimazione passiva, in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese, spetta ai soci, indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto di una distribuzione di attivo nel riparto effettuato in base al bilancio finale di liquidazione (Cass., sez. 5, 7/04/2017, n. 9094; Cass., sez. 5, 8/03/2017, n. 5988; Cass., sez. 5, 24/01/2018, n. 1713).

A tale riguardo, le Sezioni Unite hanno escluso che la cancellazione della società dal registro delle imprese determini la «estinzione» dei debiti rimasti insoddisfatti che la società aveva nei confronti di terzi ed hanno piuttosto

aderito alla tesi che ritiene che detti debiti si trasferiscano sui soci, con un meccanismo di tipo successorio, anche se resta fermo per il socio il diritto di opporre al creditore il limite di responsabilità, con la precisazione che «se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire ... ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo».

Nel caso in esame, l'avviso di accertamento è stato emesso nei confronti di società a responsabilità limitata con un unico socio e pertanto, in applicazione dei principi enunciati dalle Sezioni Unite con la sentenza sopra richiamata, delle obbligazioni sociali sorte risponde, illimitatamente, il socio unico, ai sensi dell'art. 2497, secondo comma, cod. civ., nel testo in vigore *ratione temporis*.

3. Con i motivi articolati la difesa erariale deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione degli artt. 32 e 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., nonché contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

Sostiene che i giudici di appello, da una parte, hanno ritenuto che la documentazione attestante la legittimità della sottoscrizione fosse stata prodotta tardivamente in primo grado, sicché della stessa non si poteva tenere conto, e, dall'altra, che in grado di appello non fosse stata prodotta la medesima documentazione, pur essendo ciò consentito ai sensi dell'art. 58, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992; trattandosi di documentazione ormai acquisita agli atti del processo, erroneamente la Commissione tributaria regionale ha ritenuto di addossarle l'onere di produzione di un documento che era già presente agli atti del processo.

3.1. I motivi dedotti si sottraggono alle censure di inammissibilità per difetto di specificità e di autosufficienza rivolte dal controricorrente, in quanto la parte ricorrente non ha solo enunciato le norme processuali violate, ma ha anche specificato le ragioni della violazione, in coerenza con quanto prescritto dal dettato normativo, precisando che la documentazione prodotta all'udienza di trattazione del giudizio di primo grado per dimostrare la legittimazione

1  
b

attiva in capo al Capo Area controllo è un ordine di servizio attestante la delega conferita dal Direttore dell'Ufficio (si veda pag. 4 del ricorso per cassazione); ha in tal modo indicato l'esatta fase processuale del giudizio di merito in cui la produzione è avvenuta ed il contenuto del documento ritenuto dalla C.T.R. non utilizzabile ai fini della decisione.

3.2. Non è in contestazione tra le parti ed emerge dalla stessa sentenza impugnata che il contribuente, in primo grado, aveva sostenuto l'illegittimità dell'atto impositivo impugnato per difetto di valida sottoscrizione, in violazione dell'art. 42, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e che, al fine di contrastare tale eccezione, l'Ufficio, soltanto all'udienza di trattazione, e, quindi, oltre il termine di cui all'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, aveva prodotto documentazione volta a dimostrare la validità dell'atto impugnato.

La Commissione tributaria regionale, nel riconoscere fondate le censure del contribuente, che contestava la tardività della documentazione prodotta dall'Agenzia delle entrate e la sua inutilizzabilità ai fini della decisione, e nel ritenere errata la decisione dei giudici provinciali che sulla stessa documentazione avevano fondato il loro convincimento, ha poi rilevato, sotto altro profilo, che l'Ufficio, costituendosi nel giudizio di secondo grado, non aveva prodotto «alcuna specifica documentazione relativa alla prova della legittimità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento impugnato», concludendo per l'illegittimità dell'avviso di accertamento «vuoi per la inutilizzabilità della documentazione introdotta dall'Ufficio, nel giudizio di primo grado, in maniera irrituale, vuoi per mancanza di ulteriore documentazione che, peraltro, lo stesso Ufficio avrebbe potuto legittimamente produrre in occasione della costituzione nel giudizio di appello».

Si impone dunque di verificare se la documentazione tardivamente introdotta in primo grado dall'Ufficio sia stata correttamente ritenuta non utilizzabile dal giudice di appello.

A tal fine, tralasciando le argomentazioni su cui poggia la decisione di primo grado, che è stata sostituita da quella di secondo grado qui impugnata, poiché è con riferimento a quest'ultima che occorre stabilire se i documenti potessero essere o meno utilizzati, occorre tenere presente che, nel processo



tributario, è riconosciuta la possibilità di produrre documenti in appello, avuto riguardo alla specifica disposizione dettata, in deroga all'art. 345 cod. proc. civ., dall'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

La produzione di documenti in appello va, tuttavia, esercitata, stante il richiamo operato dall'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme relative al giudizio di primo grado, entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, avendo tale termine, anche in assenza di espressa previsione di legge, natura perentoria, in ragione dello scopo che persegue e della funzione che adempie (Cass., sez. 5, 30/01/2007, n. 1915; Cass., sez. 5, 16/11/2012, n. 20109; Cass., sez. 5, 15/01/2014, n. 655; Cass., sez. 5, 24/02/2015, n. 3661).

Nel processo tributario, che si distingue dal processo civile ordinario di cognizione, i fascicoli di parte sono inseriti in modo definitivo nel fascicolo di ufficio, ai sensi dell'art. 25, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, sino alla sentenza passata in giudicato e, quindi, le parti non hanno facoltà, come nel giudizio civile, di ritirare i rispettivi fascicoli di parte in sede di precisazione delle conclusioni, ai sensi degli artt. 168 e 169 cod. proc. civ.. Piuttosto, l'art. 25 citato dispone che «I fascicoli di parte restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono ad esse restituiti al termine del processo» e le parti possono soltanto ottenere copia autentica degli atti e dei documenti contenuti nei fascicoli di parte e d'ufficio, ma non la restituzione dei fascicoli in originale, se non dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Ciò comporta che la documentazione depositata tardivamente dall'Agenzia all'udienza di trattazione nel giudizio di primo grado, proprio in ragione di quanto previsto dall'art. 25 del d.lgs. n. 546 del 1992, era ormai entrata automaticamente nel procedimento di appello (con il deposito del fascicolo di primo grado in sede di gravame al momento della costituzione) e ben poteva essere utilizzata dai giudici di appello ai fini della decisione.

Questa Corte ha, al riguardo, affermato il principio secondo cui il documento irrualmente prodotto in primo grado può essere nuovamente prodotto in secondo grado nel rispetto delle forme previste dall'art. 87 disp. att. cod. proc. civ. (o, nel processo tributario, dell'art. 32 del d.lgs. n. 546 del

te

1992); tuttavia, ove il documento sia inserito nel fascicolo di parte di primo grado e questo sia depositato all'atto della costituzione unitamente al fascicolo di secondo grado, si deve ritenere raggiunta – anche se le modalità della produzione non corrispondono a quelle previste dalla legge – la finalità di mettere il documento a disposizione della controparte, in modo da consentirle l'esercizio del diritto di difesa, onde l'inosservanza delle modalità di produzione documentale deve ritenersi sanata (Cass., sez. 5, 15/10/2010, n. 21309; Cass., sez. 5, 24/02/2015, n. 3661; Cass., sez. 5, 30/11/2016, n. 24398; Cass., sez. 6-5, 19/12/2017, n. 30537; Cass., sez. 5, 7/03/2018, n. 5429; Cass., sez. 6-5, 25/06/2018, n. 16652).

Ciò comporta che i documenti tardivamente depositati nel giudizio di primo grado devono essere esaminati nel giudizio di appello, ove acquisiti al fascicolo processuale, dovendosi ritenere comunque prodotti in grado di appello ed esaminabili da tale giudice purché depositati entro il termine perentorio sancito dall'art. 32, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, applicabile anche al giudizio di appello, come ribadito anche da Cass. n. 5429 del 7 marzo 2018.

La decisione impugnata non si pone in linea con i superiori principi richiamati, in quanto la Commissione tributaria regionale, ritenuta irrituale la produzione documentale effettuata dall'Ufficio in primo grado, ha considerato non utilizzabile tale documentazione in appello e, in difetto di produzione di ulteriore documentazione da parte dell'Ufficio idonea a provare la validità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, ha dichiarato l'illegittimità dello stesso.

I giudici di appello sono quindi incorsi nella dedotta violazione dell'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1996 e, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, che dovrà procedere a nuovo esame attenendosi ai principi richiamati nel § 3.2, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa

composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 23 luglio 2020.

Il Presidente

Federico Sorrentino

