

Accertamento al socio receduto dall'ente a ristretta base azionaria: invalida la motivazione *per relationem*

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Napolitano, Est. Federici - Ord. n. 4239 del 9 luglio 2021, dep. il 10 febbraio 2022)

Accertamento - Società a ristretta base azionaria - Recesso del socio tra l'anno d'imposta accertato e il momento di notifica alla società - Accertamento motivato *per relationem* - Nullità - Allegazione della documentazione o dell'atto di accertamento societario - Necessità

In tema di accertamento nei confronti del socio di società a ristretta partecipazione sociale, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento ed il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo il socio sia receduto dalla compagine sociale, è nullo l'avviso di accertamento a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando per relationem alla motivazione dell'avviso di accertamento indirizzato alla società, manchi dell'allegazione della documentazione citata o della riproduzione dei suoi contenuti essenziali.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRPEF, anno 2006)

Fatto

Rilevato che:

P.A. ricorre per la cassazione della sentenza n. 6098/20/2014, depositata il 24 novembre 2014 dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Riferisce che il contenzioso ha tratto origine dalla notifica alla Perfetisol Sud S.r.l., società a ristretta base partecipativa, di cui il ricorrente deteneva una quota pari al 50% del capitale, dell'avviso di accertamento con il quale per l'anno 2006 erano recuperate a tassazione maggiori imposte. L'atto impositivo nei confronti della società diveniva definitivo. L'Agenzia notificò conseguentemente al P. altro avviso di accertamento, con il quale rideterminò l'imponibile e le imposte per i maggiori dividendi presuntivamente distribuiti ai soci e non dichiarati, oltre interessi e sanzioni.

Il contribuente, premettendo di essere receduto dalla compagine sociale in epoca anteriore alla notifica dell'avviso di accertamento alla società, adì la Commissione tributaria provinciale di Milano contestando la mancata conoscenza del suddetto atto, neppure allegato dall'Ufficio all'avviso di accertamento a lui indirizzato, l'insufficienza della prova presuntiva di distribuzione dei maggiori utili ai soci, in ogni caso nel merito il fondamento della pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria. Il giudice di primo grado, con sentenza n. 400/18/2013, accolse il ricorso del P. La decisione fu appellata dall'Agenzia delle entrate dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che con la sentenza ora al vaglio della Corte, accogliendo l'impugnazione, riformò la statuizione di primo grado e rigettò il ricorso introduttivo del contribuente. Il giudice d'appello ha ritenuto privo di rilievo che il socio, che prima della no-

tificazione dell'atto impositivo alla società aveva già esercitato la facoltà di recesso dalla compagine sociale, avesse lamentato la compromissione del diritto di difesa per mancata allegazione al proprio atto impositivo di quello già notificato alla società.

Il ricorrente ha censurato la sentenza con tre motivi, chiedendo la cassazione della pronuncia, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Nell'adunanza camerale del 9 luglio 2021 la causa è stata discussa e decisa sulla base degli atti depositati dalle parti, da ultimo memoria del contribuente *ex art. 380-bis2 c.p.p.*

Diritto

Considerato che:

il contribuente ha dedotto:

con il primo motivo la violazione della Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perché la pronuncia ha escluso che la mancata conoscenza dell'avviso di accertamento, notificato alla società, viziassero l'atto impositivo a lui notificato;

con il secondo motivo la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa decisione sulla questione proposta dal contribuente relativa alla carenza probatoria sulla presunta distribuzione degli utili societari;

con il terzo motivo la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omesso esame delle difese proposte dal contribuente sulla presunta distribuzione di utili extracontabili.

Giurisprudenza

Con il primo motivo il P. sostiene che l'atto impositivo notificatogli sarebbe viziato per violazione dell'art. 7 dello statuto del contribuente e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42. Entrambe le norme prescrivono che per l'ipotesi in cui la motivazione dell'atto impositivo faccia riferimento ad altro atto, questo vada allegato, o riprodotto nell'atto notificato. L'art. 42 cit. espressamente sanziona la mancata allegazione, o la mancata riproduzione del contenuto essenziale dell'atto richiamato, con la nullità dell'avviso di accertamento (comma 3).

Il motivo è fondato.

Innanzitutto va escluso che l'avviso d'accertamento notificato al contribuente contenesse i passaggi essenziali dell'atto impositivo notificato alla società, come pretende la controricorrente. Il mero accenno alle voci di maggior imponibile accertato in capo alla società non sopperisce al procedimento logico-motivazionale su cui regge l'avviso di accertamento che ha attinto la compagine sociale.

Ciò chiarito, questa Corte ha affermato che in materia di accertamento tributario di un maggior reddito nei confronti di una società di capitali, organizzata nella forma della società a responsabilità limitata ed avente ristretta base partecipativa, e di accertamento consequenziale nei confronti dei soci, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi notificati ai soci è soddisfatto anche mediante rinvio *per relationem* alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società, anche se solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex art. 2476 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Cass., 2/10/2020, n. 21126; cfr. anche 28/11/2014, n. 25296; 4/06/2018, 14275; 18/02/2020, n. 3980, queste ultime richiamano il diritto di controllo della documentazione sociale da parte dei soci, previsto dall'art. 2261 c.c.). Questo condivisibile orientamento incontra tuttavia il limite della persistente posizione di socio, facente capo al partecipante alla ristretta compagine sociale, e dunque al facile accesso alla conoscenza e comunque alla conoscibilità degli atti che attingono la società.

Nel caso di specie invece il ricorrente, ancora socio nell'anno d'imposta sottoposto a verifica fiscale, nello spazio temporale tra tale annualità e quella in cui l'Amministrazione finanziaria ha dato corso all'attività accertativa nei riguardi della compagine sociale, e successivamente nei suoi confronti, era receduto. Se è indiscutibile che astrattamente può rispondere anch'egli della presunta distribuzione degli utili extracontabili accertati in via definitiva in capo alla società, è tutt'altro che scontato che, ceduta la propria partecipazione sociale ed uscito da quella compagine sociale, egli sia stato ancora in condizione di accedere alla documentazione della società, e, prima ancora, abbia potuto conoscere dell'attività di verifica cui la società medesima è stata sottoposta. Per conseguenza ci si deve chiedere se quella giurisprudenza di legittimità, afferente il socio della società a ristretta base partecipativa, possa adagiarsi anche all'ipotesi del socio già receduto dalla società. Oppure, al contrario, se la prescrizione della Legge n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 debba trovare piena applicazione, con l'effetto della nullità dell'avviso di accertamento indirizzato al socio receduto, motivato mediante rinvio all'atto impositivo precedentemente notificato alla società, senza allegazione o riproduzione dei suoi contenuti essenziali nell'atto impositivo che attinge il socio.

Questo Collegio ritiene corretta la seconda interpretazione. Se infatti è corretta l'interpretazione che riconosce in capo al socio la conoscibilità degli atti indirizzati alla società,

anche per la peculiare ristrettezza della compagine sociale, non può certo affermarsi che il socio receduto abbia accesso agli atti e alla documentazione sociale, così come prevede gli artt. 2261 e 2320 c.c. per le società di persone, oppure l'art. 2476 c.c., comma 2, per le società a responsabilità limitata. Ci si troverebbe in altri termini di fronte ad un soggetto che, ricevuta notificazione di un avviso d'accertamento con il quale gli si ridetermina il reddito da partecipazione in una società, di cui non è più socio, ma relativamente ad una annualità in cui tale era, deve apprestare nei successivi sessanta giorni la propria difesa (o anche solo valutare se ciò convenga), senza alcuna garanzia di accesso alla documentazione notificata alla società, cui *per relationem* fa rinvio l'atto impositivo ricevuto.

Deve pertanto affermarsi che a tale ipotesi non si ataglia la giurisprudenza pur invocata dall'Agenzia delle entrate. Conseguentemente l'avviso di accertamento notificato al P., che ai fini della motivazione ha fatto rinvio all'avviso di accertamento indirizzato alla società, doveva essere corroborato dalla allegazione della documentazione citata, o dalla riproduzione dei suoi contenuti essenziali.

Il giudice regionale, al contrario ritenendo irrilevante e non compromesso il diritto di difesa del contribuente, non si è attenuto a tale principio, in contraddizione con le regole di garanzia che presidiano la motivazione dell'atto impositivo. Il motivo trova dunque accoglimento, dovendosi affermare il seguente principio di diritto: "in tema di accertamento nei confronti del socio di società a ristretta partecipazione sociale, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento ed il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo il socio sia receduto dalla compagine sociale, è nullo l'avviso di accertamento a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando *per relationem* alla motivazione dell'avviso di accertamento indirizzato alla società, manchi dell'allegazione della documentazione citata o della riproduzione dei suoi contenuti essenziali".

L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo ed il terzo. La sentenza va dunque cassata.

Non essendo peraltro necessario alcun ulteriore accertamento di fatto, la causa può essere decisa nel merito. A tal fine la carenza di allegazione o riproduzione degli atti cui l'atto impositivo impugnato faceva rinvio *per relationem* vizia la sua stessa validità. Di esso ne va dunque dichiarata la nullità, con conseguente accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente.

Le spese processuali vanno regolate con la compensazione dei gradi di merito e la condanna dell'Agenzia delle entrate alla rifusione di quelle relative al giudizio di legittimità, nella misura specificata in dispositivo. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere Amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo, assorbe il secondo ed il terzo. Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del P.A. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese sostenute dal ricorrente nel giudizio di legittimità, che si liquidano in euro 7.800,00 per competenze, euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali nella misura forfettaria del 15% e accessori come per legge. Compensa le spese processuali dei gradi di merito.

Commento

di Antonino Russo

L'ordinanza n. 4239/2022 della Suprema Corte in commento completa il quadro giurisprudenziale sorto intorno l'obbligo motivazionale dell'accertamento notificato al socio di ente a ristretta base azionaria.

Come è noto, tale modalità di accertamento trova ragione nella ristrettezza della compagine sociale e nella presunzione che i ricavi in nero, ascrivibili alla stessa, siano stato ripartiti tra i soci, in proporzione alle quote possedute (1). Il socio può superare tale presunzione, attraverso la (non facile) prova che i maggiori ricavi attribuiti alla società non siano stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società stessa.

Per quel che riguarda l'obbligo motivazionale e il rapporto tra l'atto impositivo rivolto alla società e quello del socio, la giurisprudenza ha rappresentato come i due accertamenti siano collegati e dipendenti (2) con la conseguente legittimità dell'accertamento al socio (per il tramite di una motivazione resa con mero rinvio *per relationem* ai redditi della società) (3) anche se costui non abbia partecipato alla fase accertativa svolta nei confronti della società.

Tale indirizzo ha sempre giustificato il suo fondamento in nome dei poteri, concessi ai soci *ex artt.* 2261 e 2476 c.c., di consultare la documentazione contabile, di partecipare attivamente agli accertamenti che riguardano la società, prendendo così visione sia degli atti accertativi già emessi, sia dell'eventuale documentazione giustificativa.

L'ordinanza in esame sostanzialmente:

1) afferma che, nel caso di specie, l'Ufficio non aveva richiamato i passaggi essenziali dell'avviso di accertamento notificato alla società;

2) affronta il caso, peculiare, del socio receduto dalla società nell'intervallo di tempo corrente tra l'anno di imposta oggetto di accertamento e l'avvio dell'attività accertativa, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nei riguardi della società a ristretta base partecipativa.

Ciò - ad avviso di chi scrive - comporta una mera integrazione dell'indirizzo già intrapreso e non certo il suo disconoscimento.

Infatti, il Collegio di piazza Cavour si limita a rappresentare che la descritta fuoriuscita dall'ente comporta che il socio receduto non abbia accesso agli atti e alla documentazione sociale, così come prevedono gli artt. 2261 e 2230 c.c. per le società di persone, oppure l'art. 2476 c.c., comma 2, per le società a responsabilità limitata.

Si tratta quindi di una conclusione non in antitesi ma complementare al granitico orientamento della Cassazione, con il corollario operativo teso ad indurre (solo per la fattispecie concreta in esame) l'allegazione, in capo agli Uffici dell'Agenzia delle entrate, dell'atto di accertamento "societario" all'avviso di accertamento notificato al socio receduto.

Ciò detto, atteso cosa accade sia in costanza della partecipazione del socio nella società, sia a recesso "consolidato", pare opportuno scrutinare il momento (estremamente rilevante) in cui il socio si distacca definitivamente dal suo rapporto con la società, ove tale indagine si rifletta inevitabilmente sulla terza possibilità operativa, cioè quella del socio "recedente".

La ricaduta di questa casistica sul diritto di controllo del socio di società a responsabilità limitata è controversa, in dottrina ed in giurisprudenza, poiché si dibatte su quali siano i limiti dei diritti sociali nel periodo, non certo poco significativo, tra l'esercizio del diritto del recesso ed il momento del rimborso della partecipazione.

Come si spiegherà a breve, si discute se (come indica un certo pensiero) tale diritto di controllo sia inesercitabile a decorrere dal momento in cui la dichiarazione di recesso perviene nella sfera di conoscenza della società, dato che il recesso del socio è un negozio unilaterale recettizio, oppure (secondo un'altra opinione) anche dopo l'esercizio del recesso e fino alla liquidazione, ovvero decorsi 180 giorni dal recesso (4).

Già al tempo della previgente disciplina il dibattito era sorto vigoroso in dottrina. Alla tesi (c.d. contrattualistica) che, traendo le sue premesse dalla regola generale contrattuale di cui all'art. 1373 c.c., individuava nella ricezione della di-

(1) Secondo Cass. n. 2224/2021 la presunzione può essere estesa anche alla rettifica originata da costi indeducibili.

(2) Cass. n. 3980/2020.

(3) Da ultimo, Cass. n. 39285/2021.

(4) V.si art. 2437, comma 3, c.c.

Giurisprudenza

chiarazione di recesso il momento dello scioglimento del vincolo sociale (coincidente con l'impossibilità di far ricorso al diritto di controllo) (5), si contrapponeva l'orientamento (c.d. istituzionalistico) che, osservando la possibilità di revoca della delibera assembleare che dà luogo al recesso, rimandava la cessazione del rapporto sociale al momento del rimborso e, quindi, alla conclusione del procedimento di liquidazione della partecipazione (6).

La riforma del diritto societario, ex D.Lgs. n. 6/2003, ha lasciato irrisolto il problema dello *status* del socio recedente e dei diritti dal medesimo esercitabili. Il legislatore del 2003, infatti, dopo aver stabilito le modalità di esercizio del recesso, si è limitato a prevedere per le S.p.A. e per le S.r.l., rispettivamente negli artt. 2437-*bis*, terzo comma e 2473, quinto comma, c.c., che "il recesso non può essere esercitato e se è esercitato, è privo di efficacia, se [solo per le S.p.A.: entro novanta giorni] la società revoca la delibera che lo legittima ovvero se è deliberato lo scioglimento della società" (7).

Come ricordato in dottrina (8), si sono formati due opposti orientamenti.

Il primo, minoritario in dottrina (9), ma prevalente nella giurisprudenza sia di merito sia di le-

gittimità (10), è nel senso che, attesa la sua natura di atto unilaterale recettizio, al recesso non può che trovare applicazione la norma sui contratti in generale di cui all'art. 1334 c.c., per cui - da quando la società ha legale conoscenza della dichiarazione di recesso - il socio (pur conservando la formale intestazione delle azioni) perde lo *status socii*, trasformandosi *ipso facto* in un creditore della società e la società subentra al socio nell'amministrare le azioni.

Il secondo orientamento, prevalente in dottrina (11), e non privo di adesioni nella giurisprudenza (12), pur ammettendo la natura di atto unilaterale recettizio del recesso del socio, esclude che lo scioglimento del rapporto sociale possa ricondursi alla semplice dichiarazione di recesso; ciò in ragione delle differenze tra il recesso contrattuale (rivolto immediatamente al contratto) e il recesso societario (riguardante il rapporto societario), per cui lo scioglimento del vincolo dovrebbe farsi conseguire unicamente al perfezionamento della vendita (o all'annullamento) delle azioni, ovvero alla materiale liquidazione delle azioni del receduto da parte della società.

(5) L. De Angelis, "Esercizio del diritto di recesso e cessazione dello *status socii*", in *Società*, n. 9/1994, pag. 1230 ss.; Cass. n. 5584/2004 e n. 17012/2004.

(6) F. Chiomenti, *La revoca delle deliberazioni assembleari*, Milano, 1969, pag. 136 ss.

(7) Così ha rammentato S. Luoni, "La legittimazione all'esercizio dei diritti sociali da parte del socio receduto", in *Giur. it.*, n. 12/2019, pag. 2681 ss.

(8) C. Confortini, "Sul recesso dalle società per azioni", in *Contratto e Impr.*, n. 1/2016, pag. 269; F. Attanasio, "Sulla legittimazione all'esercizio dei diritti sociali da parte del socio receduto di S.p.A.", in *Società*, n. 2/2020, pag. 189.

(9) G. Agrusti - R. Marcello, "Il recesso del socio nelle S.r.l.: modalità, termini, efficacia e liquidazione della quota", in *Società*, n. 5/2006, pag. 571 ss.

(10) Trib. Arezzo, 16 novembre 2004, in *Corr. mer.*, n. 3/2005, pag. 279, con nota di C. G. Corvese; Trib. Roma, 11 maggio 2005, in *Società*, n. 1/2006, pag. 54, con nota di E. E. Bonavera; Cass. n. 3151/2001; Cass. n. 5548/2004; Cass. n. 17012/2004.

(11) Tra gli altri F. Chiomenti, op. cit.

(12) Anche se in un *obiter dictum*, Cass. n. 5548/2004, cit.