Sentenza del 13/12/2022 n. 36295 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A., nella qualità di ex socio della società (---) Srl in liquidazione, cessata il (---), proponeva ricorso contro l'avviso di accertamento n. (--) relativo a maggiori redditi della società per l'anno di imposta 2007, a lui notificato, deducendone l'inesistenza perchè intestato alla società, soggetto giuridicamente inesistente in conseguenza dell'avvenuta cancellazione, e contestando il proprio difetto di legittimazione passiva.

2. La Commissione tributaria provinciale di Salerno accoglieva il ricorso con sentenza n. 315/15/13.

3. Con sentenza n. 5230/5/2016, emessa in data 5 ottobre 2015 e pubblicata in data 7 giugno 2016, la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate.

La CTR osservava, in particolare, che l'atto impositivo era inesistente poichè l'estinzione di un soggetto giuridico non apre alcuna successione nè a titolo universale nè a titolo particolare, tanto meno in favore dei soci, con conseguente difetto di legittimazione passiva del ricorrente destinatario dell'avviso, potendo i creditori rivalersi nei confronti degli ex soci solo se ove questi abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta, segnalando che la necessità di accertare tali circostanze avrebbe comportato un ampliamento, non consentito, del thema decidendum.

4. Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo un solo motivo.

Resiste con controricorso il contribuente.

Con ordinanza emessa in data 17 luglio 2018 e pubblicata in data 16 ottobre 2018, la sesta sezione di questa Corte ha rimesso la causa alla pubblica udienza, fissata al 14 ottobre 2022 e trattata nelle forme di cui al D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, convertito dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, udienza per la quale il Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte e il controricorrente ha depositato una prima memoria e una memoria integrativa.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, dell'art. 2495 e dell'art. 2697 c.c., sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, censurando la sentenza dei giudici di appello sia in relazione all'affermazione che

all'estinzione della società non consegua alcun fenomeno successorio sia in relazione ai presupposti applicativi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, sia, infine, invocando il disposto del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4.

2. Il ricorso è fondato, nei termini che seguono, in riferimento alla dedotta violazione dell'art. 2495 c.c., mentre si rivelano impropri i cumulativi riferimenti in esso contenuti al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 e D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4.

2.1. Occorre premettere in fatto che risulta dagli atti (è stato acquisito il fascicolo di merito) e del resto l'avviso, in parte qua, è stato trascritto dal controricorrente, che l'avviso di accertamento sia intestato alla società in liquidazione e sia stato notificato all'odierno ricorrente, espressamente indicato come suo ex socio, in data 11 giugno 2012, nonchè che la società era stata cancellata dal Registro delle imprese in data (Omissis), circostanza di cui pure dava atto lo stesso avviso.

2.2. In primo luogo, il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, prevede che "Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c., ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese".

La disposizione (la cui legittimità costituzionale, con riferimento agli artt. 3 e 24 della Cost., la Corte Cost., con la sentenza n. 142 del 2020, ha confermato), in forza di consolidata giurisprudenza di questa Corte (per prima Cass. 02/04/2015, n. 6743, poi tra le tante Cass. 21/02/2020, n. 4536), reca una norma di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, efficacia retroattiva; pertanto, il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina, ossia a decorrere dal 13 dicembre 2014.

Trattasi quindi di disposizione non applicabile al caso di specie, ove la società si è estinta in data (Omissis).

2.3. In secondo luogo, occorre evidenziare che appaiono impropri i riferimenti al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, pure contenuti nel ricorso (e invero anche nella parte finale della motivazione della sentenza, ove, sebbene tale disposizione non sia richiamata, i riferimenti sostanziali alla responsabilità dei soci, "se abbiano ricevuto beni dagli amministratori negli ultimi due periodi di imposta o dai liquidatori nel corso della liquidazione", e dei liquidatori, ne ricalcano le previsioni); come di recente ribadito da questa Corte (Cass. 26/05/2021, n. 14570) la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di società in liquidazione, in presenza dell'integrazione delle distinte fattispecie di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, nella formulazione vigente ratione temporis, è responsabilità per obbligazione "propria" ex lege (per gli organi, in base agli artt. 1176 e 1218 c.c., e per i soci di natura sussidiaria); 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 inadempiute 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.

Essa ha natura civilistica e non tributaria, non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno allorchè la società sia cancellata dal registro delle imprese (Cass. 20/07/2020, n. 15377; Cass. 19/11/2019, n. 29969; Cass. 25/06/2019, n. 17020; Cass. 11/05/2012, n. 7327; Cass., Sez. U., 4/05/1989, n. 2079). Si tratta di una obbligazione che sussiste in relazione agli elementi "obiettivi" costituiti da quanto esistente nel patrimonio societario e da atti di distrazione dell'attivo compiuti a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute dalla società. Si prescinde, poi, dall'avvenuta estinzione della società, a differenza di quanto accade con l'art. 2495 c.c. (Cass. 11/05/2012, n. 7327; Cass., Sez. U., n. 2079 del 1989) e deve essere accertata dall'ufficio con atto motivato da notificare ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, verso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario ex art. 36 cit., penultimo e u.c. (Cass. 20/07/2020, n. 15377; Cass. 11/05/2012, n. 7327).

Nel caso di specie, l'avviso è relativo ai debiti della società e non contiene riferimenti a tale previsione.

2.4. In relazione all'art. 2495 c.c., comma 2, occorre invece richiamare i consolidati arresti di questa Corte.

L'art. 2495 c.c., comma 2, nel testo modificato dalla riforma societaria del 2003, applicabile ratione temporis, 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, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi", norma questa riversata nel successivo comma 3 del medesimo articolo, per effetto del D.L. n. 76 del 2020, art. 40, comma 12-ter, lett. b), conv. dalla L. n. 120 del 2020, irrilevante nella specie.

Cass., Sez. U., 22/02/2010, n. 4060 ha avuto modo di stabilire che in tema di società di capitali, a seguito della riforma delle società, la cancellazione dal registro delle imprese determina l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo. Ciò opera soltanto nel caso in cui tale adempimento abbia avuto luogo in data successiva all'entrata in vigore del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, art. 4, che, modificando l'art. 2495 c.c., comma 2, ha attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione: a tale disposizione, infatti, non può attribuirsi natura interpretativa della disciplina previgente, in mancanza di un'espressa previsione di legge; ne segue però che, non avendo essa efficacia retroattiva e

dovendo tutelarsi l'affidamento dei cittadini in ordine agli effetti della cancellazione in rapporto all'epoca in cui essa ha avuto luogo, per le società cancellate in epoca anteriore all'1 gennaio 2004 l'estinzione opera solo a partire dalla predetta data.

Successivamente Cass., Sez. U., 12/03/2013, n. 6070 e n. 6071 hanno ribadito il principio che l'iscrizione della cancellazione di una società di capitali dal Registro delle imprese ha valore costitutivo e produce un effetto estintivo della persona giuridica; le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali rispondono dei debiti nei limiti della responsabilità per essi prevista pendente societate, senza che l'attribuzione di una somma in sede di liquidazione possa costituire condizione della successione.

Secondo le Sezioni Unite si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificherebbe 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, ancorchè 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.

Nella sostanza, dunque, in caso di estinzione della società, i soci subentrano, con dette limitazioni, nel medesimo debito della società stessa, debito che conserva "intatta la propria causa e la propria originaria natura giuridica".

Da un punto di vista processuale, il medesimo arresto delle Sezioni Unite ha altresì evidenziato che la cancellazione della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio (con la sola eccezione della fictio iuris contemplata in materia fallimentare); pertanto, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 c.p.c. e segg., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c.; qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe stato più possibile, l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena di inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso (ex plurimis: Cass. 02/03/2021, n. 5605; Cass. 04/08/2017, n. 19580; Cass. 25/05/2017, n. 13183; Cass. 08/03/2017 n. 5988; Cass. 05/11/2014, n. 23574; Cass. 06/11/2013, n. 24955).

In tale quadro, occorre ribadire che l'utile partecipazione alla distribuzione dell'attivo liquidato non costituisce presupposto costitutivo della successione del socio: la tesi, affacciatasi in alcune pronunce successive alle citate Sezioni Unite del 2013 (in particolare, Cass. 26/06/2015, n. 13259; Cass. 23/11/2016, n. 23916; Cass. 31/01/2017, n. 2444; Cass. 22/06/2017, n. 15474), si pone in

realtà non in linea con l'insegnamento delle Sezioni Unite, come correttamente evidenziato, anzitutto, da Cass. 8/03/2017, n. 5988 (ove si evidenzia un possibile inconsapevole contrasto, sul punto), nonchè da Cass. 7/04/2017, n. 9094, che sottolinea come il socio sia comunque destinato a subentrare nella posizione debitoria, e che la mancata utile partecipazione non consenta neanche di escludere a priori lo stesso interesse ad agire del creditore (si veda anche Cass. 9/10/2015, n. 20358: il fenomeno successorio non può essere escluso in base al solo esame del bilancio di liquidazione).

La giurisprudenza successiva s'è assestata in questo ultimo senso (tra le tante, Cass. 16/06/2017, n. 15035; Cass. 19/04/2018, n. 9672; Cass. 5/06/2018, n. 14446; Cass. 16/01/2019, n. 897; Cass. 20/06/2020, n. 12758 e, da ultimo, Cass., Sez. U., 15/01/2021, n. 619; Cass. 21/10/2021, n. 29277; Cass. 20/10/2021, n. 29156; Cass. 5/11/2021, n. 31904; Cass. 28/04/2022, n. 13247), tanto da potersi considerare ormai "diritto vivente".

E d'altro canto, è stato più volte osservato (in particolare le già citate Cass. n. 9094 del 2017, Cass. n. 9672 del 2018, e Cass., Sez. U., n. 619 del 2021, in motivazione) che la sussistenza dell'interesse ad agire del creditore sociale non può valutarsi in forza di una prospettiva meramente statica, la responsabilità del socio non potendo di per sè escludersi nè sulla sola base di quanto emergente dal bilancio di liquidazione, nè dalla mera circostanza che egli non abbia partecipato utilmente alla ripartizione finale, "potendo ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ai soci" (Cass., Sez. U., n. 619 del 2021, cit.).

2.5. Questa Corte ha più volte precisato poi che la cancellazione dal registro delle imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio, in quanto la stessa è priva, oramai, della capacità di stare in giudizio, con la conseguenza che è ad essa preclusa la possibilità di proporre impugnazione (Cass., Sez. U., 12/03/2013, n. 6070; Cass. 9/10/2018, n. 24853; Cass. 19/12/2016, n. 26196); pertanto, la cancellazione della società dal registro delle imprese e la conseguente estinzione prima della notifica dell'avviso di accertamento e della instaurazione del giudizio di primo grado determinano il difetto della sua capacità processuale ed il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex legale rappresentante (tanto che l'accertamento del difetto di legitimatio ad causam sin da prima che venga instaurato il primo grado di giudizio, secondo giurisprudenza costante, esclude ogni possibilità di prosecuzione dell'azione limitatamente alla società: Cass. 19/04/2019, n. 11046; Cass. 11/3/2015, n. 4853; Cass. 8/10/2014, n. 21188; Cass. 3/11/2011, n. 22863).

2.6. Deve, pertanto, ritenersi valida la notifica effettuata nei confronti dei soci dopo l'estinzione a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, poichè, analogamente a quanto previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 65, comma 4, per il caso di morte del debitore e di notifica effettuata impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso, con effetti valevoli nei confronti degli eredi, essa trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo della citata disciplina, che è quello di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società (Cass. 31/03/2022, n. 10300; Cass. 15/03/2022, n.

8299; Cass. 15/03/2021, n. 7168; Cass. 28/12/2017 n. 31037; Cass. 12/10/2018, n. 25487 che precisa che la notifica al socio dell'atto impositivo intestato alla società "trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo della citata disciplina, che è quello di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società"; da ultimo Cass. 31/03/2021, n. 7545 in motivazione).

2.7. Alla luce di tali principi, cui occorre dare continuità, deve ritenersi che la CTR abbia errato nel negare in radice che alla estinzione della società faccia seguito una successione, sebbene nei termini sopra precisati, in favore dei soci, che opera anche in assenza di prova dell'avvenuta distribuzione di somme in sede di liquidazione, la cui percezione determina solo il limite della responsabilità del singolo socio, ma che non condiziona la successione e non incide sulla legittimazione in giudizio.

Nel caso di specie, l'avviso, benchè intestato alla società, ormai estinta, è stato notificato al socio, in tale sua espressa qualità e dando atto che la società era stata cancellata, e tale circostanza comporta la legittimità della pretesa fatta valere nei confronti del medesimo, quale soggetto legittimato passivo in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono, venendo altrimenti sacrificato ingiustamente il diritto dei creditori sociali, ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti "pendente societate".

3. La sentenza va pertanto cassata e la causa rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, che, in diversa composizione, deciderà in base ai principi esposti ai paragrafi 2.4 e 2.6, provvedendo altresì al governo delle spese.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza