

Sentenza del 24/06/2024 n. 17398 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 29 aprile 2016 la Guardia di Finanza-Nucleo operativo di La Spezia notificava a A.A., B.B. e C.C. PVC contenente rilievi per gli aa.ii. 2011 e 2012 in relazione a EDIL D.D. Srl, messa in liquidazione volontaria il 21.08.2013 e cancellata dal registro delle imprese il successivo 11.09.

In sede di verifica, infatti, era emersa la contabilizzazione, nel 2012, di fatture emesse da EDILGIS Srl per complessivi Euro 411.520,00, da considerarsi relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, a fronte delle quali EDIL D.D. non aveva mai corrisposto alcuna somma di denaro.

L'Ufficio, quindi, integralmente condiviso il PVC, ai sensi degli artt. 39, comma 2, lett. d bis), e 41-bis D.P.R. n. 600 del 1973, emetteva l'avviso di accertamento n. (Omissis), con il quale rettificava l'ultima dichiarazione presentata da Edil D.D. in liquidazione, accertando un maggior reddito ed un maggior valore della produzione netta e recuperando maggiori imposte dirette ed indirette, con interessi e sanzioni.

"L'Ufficio" - come da ricorso (p. 3) - "notificava tale avviso di accertamento al Sig. A.A., ex liquidatore della società, nonché al Sig. B.B. e alla Sig.ra C.C., ex soci della società Edil D.D. Srl. L'accertamento notificato con raccomandata del 05.10.2016 al Sig. A.A. (che aveva domicilio fiscale coincidente con quello della società estinta) veniva depositato per temporanea irreperibilità presso l'Ufficio postale, con attestazione dell'agente postale sull'A/R di avvenuta spedizione della C.A.D. il 10.10.2016 e successiva attestazione di mancato ritiro dell'atto depositato dall'11.10.2016 al 22.10.2016 (da intendersi quindi notificato a tale ultima data). L'accertamento notificato al Sig. B.B. con raccomandata estera del 06.10.2016 veniva consegnato al destinatario il 19.10.2016. L'accertamento notificato alla Sig.ra C.C. con raccomandata del 05.10.2016 veniva ritirato il successivo 10.10.2016, con attestazione dell'avvenuta spedizione in pari data della prescritta raccomandata informativa".

2. I contribuenti proponevano distinti ricorsi dinanzi alla CTP di La Spezia, la quale, riunitili, li accoglieva, condividendo l'eccezione preliminare in essi sollevata con riguardo all'inapplicabilità retroattiva dell' art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014, essendo Edil Ferrari stata cancellata dal registro delle imprese anteriormente all'entrata in vigore della novella.

3. L'Ufficio proponeva appello alla CTR della Liguria, rilevando come i primi giudici avessero ommesso di considerare che l'Ufficio medesimo "aveva notificato l'avviso di accertamento agli ex soci della stessa. chiamandoli a rispondere dei debiti tributari della società anche ai sensi dell'art. 2495 e dell' art. 36 del D.P.R. 602/1973" (p. 8 ric.).

4. La CTR respingeva l'appello, ribadendo l'irretroattività dell' art. 28 , comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014 e soggiungendo:

La società Edil D.D. Srl è stata cancellata l'11 settembre 2013, sicché l'avviso d'accertamento emesso nell'autunno del 2016 nei confronti della società - e non dei soci contrariamente a quanto sostenuto nel motivo d'appello - è nullo".

5. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con due motivi. Resistono i contribuenti con controricorso.

Con requisitoria scritta datata 24 aprile 2024, il Sostituto Procuratore Generale, in persona del Dott. Alberto Cardino, chiede l'accoglimento del ricorso.

All'odierna pubblica udienza il medesimo Sostituto Procuratore Generale si riporta a detta requisitoria.

Le difese erariale e privata insistono nelle conclusioni di cui ai rispettivi atti.

Motivi della decisione 1. Primo motivo: "Violazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., con riferimento all'omessa pronuncia sul motivo di gravame proposto dall'Amministrazione finanziaria avente ad oggetto la responsabilità degli ex soci, ai sensi dell' art. 2495 c.c., e del liquidatore, ai sensi dell' art. 36 del D.P.R. 601/1973 ".

1.1. La CTR si è limitata "ad una mera riproduzione del contenuto della sentenza di prime cure, avente ad oggetto l'(in)applicabilità al caso di specie dell' art. 28 del D.Lgs. 175/2014 "; nondimeno l'appello agenziale articolava specifiche censure, di cui la CTR non si è avveduta, riguardanti la responsabilità degli ex soci e del liquidatore ex artt. 2495 cod. civ. e 36 DPR n. 600 del 1973 .

2. Secondo motivo: "Violazione del combinato disposto dell' art. 132 , comma 2, n. 4, c.p.c., dell' art. 118 disp. att. c.p.c. e dell' art. 36 , comma 2, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4, c.p.c., con riferimento alla motivazione apparente fornita dalla CTR in ordine all'infondatezza dell'appello proposto dall'Ufficio".

2.1. "In subordine, per la denegata e non creduta ipotesi che la motivazione della C.T.R. possa essere ritenuta sufficiente ad escludere il vizio di omessa pronuncia. in ragione del laconico riferimento ai "motivi d'appello" formulati dall'Ufficio, si evidenzia che il "decisum" di gravame sarebbe comunque manifestamente nullo, in ragione della mera apparenza della motivazione, consistente in una sterile riproposizione della sentenza di prim(a) cur(a) (...)".

3. Il primo motivo è fondato e merita accoglimento, con assorbimento del secondo.

3.1. Il ricorso, a fini di autosufficienza, riassume (con indicazione delle pagine corrispondenti) le posizioni assunte dall'Ufficio in primo grado (pp. 5 e 6) e riassume, altresì riproducendone le parti rilevanti, le doglianze dal medesimo mosse alla sentenza di primo grado (pp. 8-10).

La tesi della natura procedimentale dell' art. 28 , comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014 integrava soltanto una delle prospettazioni difensive spiegate dall'Ufficio. In aggiunta alla stessa, l'Ufficio assumeva infatti la responsabilità sia dei soci, in forza della successione alla società, sia del liquidatore, in forza dell'attività compiuta, ai sensi degli artt. 2495 cod. civ. e dell' art. 36 DPR n. 600 del 1973 .

La CTR, ritenuta, peraltro correttamente, l'irretroattività dell' art. 28 , comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014 , su tale fondamento, è pervenuta alla conclusione dell'annullamento dell'"avviso di accertamento emesso nell'autunno del 2016 nei confronti della società", essendo questa "stata cancellata l'11 settembre 2013".

In tal guisa, la CTR ha pretermesso che il titolo delle responsabilità fatte valere già negli avvisi, notificati a ciascuno dei contribuenti, riguardava, come confermato dal controricorso, quanto a B.B. e C.C., la loro qualifica di ex soci e, quanto a A.A., la sua qualifica di ex liquidatore: donde l'espressamente dedotta violazione, in appello, degli artt. 2495 cod. civ. e dell' art. 36 D.P.R. n. 600 del 1973 .

Ora, su tali doglianze, la CTR non ha risposto, limitandosi a rilevare che ineccepibilmente la CTP aveva già osservato non avere l' art. 28 , comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014 efficacia retroattiva.

Ma l' art. 28 , comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014 , cui si commisura l'irretroattività, riguarda esclusivamente la "fictio" del differimento quinquennale dell'estinzione della società (esso, infatti, recita: "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' articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese").

Del tutto distinti e, per quel che viene in rilievo nel presente giudizio, non minimamente investiti da questioni di rilevanza temporale collegate all'entrata in vigore dell' art. 28 , comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014 , sono invece i piani della responsabilità dell'ex socio e dell'ex liquidatore.

3.1.1. Quanto all'ex socio, come rilevato, recentemente, da Cass. n. 753 del 09/01/2024 , considerato che "l'estinzione (della società) determina un peculiare fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale i soci subentrano nelle medesime obbligazioni inadempite della società, rispondendone illimitatamente o nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione, a seconda che, "pendente societate", fossero illimitatamente o limitatamente responsabili per i debiti sociali", "l'atto impositivo intestato a società di persone o di capitali estinta è valido ed efficace, anche se notificato agli ex soci collettivamente ed impersonalmente nell'ultimo domicilio della società (analogamente a quanto previsto dall' art. 65 , comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 in caso di morte del debitore) o singolarmente a taluno di essi, non essendo necessaria l'emissione di specifici atti intestati e diretti ai medesimi".

Siffatto principio espressamente riprende l'insegnamento di Cass., Sez. U, n. 6070 del 2013 , secondo cui, "dopo la 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 (...)); insegnamento il quale, a sua volta, si pone in linea di continuità con quello di Cass., Sez. U, n. 4060 del 2010 , secondo cui, a seguito della modifica dell' art. 2495 , comma 2, cod. civ., è venuta realizzandosi una tendenziale equiparazione tra società di capitali e società commerciali di persone.

Ne deriva che la responsabilità dell'ex socio è del tutto avulsa dalla "fictio" dell' art. 28 , comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014 .

3.1.2. Identica conclusione vale per l'ex liquidatore, sebbene, pacificamente, "nel caso di liquidazione e successiva cancellazione della società dal registro delle imprese, non si realizz(i) alcuna successione del liquidatore nei debiti tributari della società contribuente"; nondimeno, egli risponde "per il titolo autonomo di responsabilità derivante dalla carica rivestita, di natura civilistica, ai sensi degli artt. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 e 2495 c.c., di cui il debito tributario della società costituisce mero presupposto" (Cass. n. 29969 del 2019 ; Cass. n. 7327 del 2012). Più precisamente, "la responsabilità del liquidatore ex art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 , che trae titolo per fatto proprio ex lege, ha natura civilistica e non tributaria, con la conseguenza che, ai fini della legittimità dell'atto di accertamento emesso nei suoi confronti ai sensi del comma 5 dello stesso art. 36, non costituisce condizione necessaria la preventiva iscrizione a ruolo e che il predetto, col ricorso avverso tale avviso, può contestare, innanzi agli organi della giustizia tributaria, la sussistenza dei presupposti dell'azione intrapresa nei suoi confronti, ivi compreso il debito della società per le imposte" (Cass., Sez. U, n. 32790 del 2023).

Talché anche la responsabilità dell'ex liquidatore ai sensi dell' art. 36 D.P.R. n. 600 del 1973 , ricorrendone le condizioni, si prospetta indipendentemente dall'estinzione della società ed "a fortiori" dall'inapplicabilità retroattiva della predetta "fictio".

4. In definitiva, in accoglimento del primo motivo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, per nuovo esame e per le spese, comprese quelle del grado.

P.Q.M. Accoglie il primo motivo, assorbito il secondo.

Per l'effetto, cassa in relazione la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria per nuovo esame e per le spese.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza