

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16362 Anno 2020

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 30/07/2020

6038
2019

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 11252 del ruolo generale dell'anno 2012, proposto

da

Spartaco Rubagotti rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, dall'avv.to Giorgio Maggi, dall'avv.to Domenico D'Arrigo e dall'avv.to Alessandro De Belvis, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'ultimo difensore in Roma, Via G.B. Tiepolo n. 21;

-ricorrente-

Contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria
regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, n.
67/66/2011, depositata in data 14 marzo 2011, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 28
novembre 2019 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati
Viscido di Nocera.

Rilevato che

-con sentenza n. 67/66/2011, depositata in data 14 marzo 2011, non
notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia,
sezione staccata di Brescia, accoglieva l'appello proposto dalla
Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, nei
confronti di Spartaco Rubagotti, avverso la sentenza n. 4/14/2005
della Commissione tributaria provinciale di Brescia che aveva accolto
il ricorso proposto dal suddetto contribuente avverso la cartella di
pagamento n. 02220040011899210001 notificata l'11.06.2004 a
quest'ultimo, quale liquidatore di Coniglicoltura S.Leonardo s.r.l. in
liquidazione e coobbligato in solido con la società, con la quale
l'Ufficio di Brescia 2 aveva iscritto a ruolo, per l'anno 1987, il debito
Iva di complessivi euro 176.484,25, inclusi interessi e sanzioni, sulla
base di previo avviso di rettifica del 5/2/90 prot.n. 183/90 con il
quale l'Ufficio Iva di Brescia aveva contestato alla società
Coniglicoltura S.Leonardo s.r.l. in liquidazione, la violazione
dell'obbligo di registrazione e di dichiarazione Iva, per l'anno 1987, in
relazione alle cessioni di due immobili concretanti, ad avviso
dell'Amministrazione, operazioni imponibili Iva;

-in punto di fatto il giudice di appello ha premesso che:1) la controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di rettifica Iva emesso, per l'anno 1987, nei confronti di Coniglicoltura S.Leonardo s.r.l. in liquidazione, in relazione a due atti di vendita di beni immobili, concretanti, ad avviso dell'Ufficio, operazioni imponibili ai fini Iva, era stata definitivamente decisa con sentenza della Corte di cassazione n. 23609 del 2008 che aveva rigettato il ricorso della società contribuente; 2) a seguito dell'emissione del predetto avviso di rettifica Iva nei confronti della società, veniva notificata a Spartaco Rubagotti, quale liquidatore coobbligato in solido della società, cartella esattoriale 02220040011899210001 con la quale veniva iscritto a ruolo l'importo di euro 176.484,25 a titolo di Iva, interessi e sanzioni; 3) avverso la cartella di pagamento veniva proposto dal suddetto contribuente ricorso alla CTP di Brescia che, con sentenza n. 4/14/2005, veniva accolto; 4) avverso la sentenza di primo grado, l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello dinanzi alla CTR della Lombardia, sezione di Brescia e aveva controdedotto il contribuente; 5) sospeso il gravame- in attesa della pronuncia della Corte di cassazione nel giudizio avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di rettifica Iva- veniva ripreso a seguito della emissione della sentenza n. 23609 del 2008;

- in punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che: 1) l'appello dell'Ufficio andava accolto anche alla luce della sentenza n. 23609 del 2008 della Corte di cassazione in base alla quale le cessioni degli immobili (macello e capannone) non avevano concretato una cessione di azienda ma una cessione di beni strumentali soggetta ad Iva e la dichiarazione integrativa (c.d. condono) ex lege n. 413/91, art. 50 era da considerarsi invalida in quanto proposta dopo la notifica della rettifica; 2) sussistevano chiari indizi della colpevolezza del contribuente, quale liquidatore della società, avendo venduto, per conto di questa, gli immobili dichiarando al notaio trattarsi di cessioni soggette ad Iva, pagata e detratta dall'acquirente, incassata dalla società-cedente ma non versata

³ 

all'erario; 3) il liquidatore fornendo al notaio una dichiarazione errata aveva consentito un illecito arricchimento delle società intervenute ed era quindi pienamente colpevole ai sensi dell'art. 2456 c.c., potendo, a fronte di un possibile dubbio in ordine alla alternanza tra Iva e imposta di registro, rivolgere previo interpello all'Amministrazione finanziaria;

- avverso la sentenza della CTR, il contribuente - quale ex liquidatore di Coniglicoltura S.Leonardo s.r.l. in liquidazione- ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi, cui ha resistito, con controricorso, l'Agenzia delle entrate;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

-con il primo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. in merito alla eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio per violazione dell'art. 53, comma 2, del d.lgs. n. 546/92 stante la mancata notifica del gravame al concessionario della riscossione che aveva partecipato al primo grado di giudizio;

- con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. in merito alla censura - dedotta in primo grado e riproposta in appello- di nullità della cartella di pagamento per violazione degli artt. 7, comma 1 e 17 della legge n. 212 del 2000;

-con il terzo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 2456, comma 2 (nel testo vigente *ratione temporis*) c.c. per avere la CTR ritenuto sussistere la responsabilità del liquidatore ex art. 2456 c.c. per mancato

pagamento di tributi dovuti dalla società ancorché questi ultimi non fossero stati definitivamente accertati;

- con il quarto motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. in merito alla censura – dedotta in primo grado e riproposta in appello- di nullità della cartella di pagamento per violazione degli artt. 12 della legge n. 4 del 1929 e 98 del d.P.R. n. 602 del 1973, stante l'insussistenza di responsabilità solidale tra il liquidatore e la società;

- con il quinto motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. in merito alla censura – dedotta in primo grado e riproposta in appello- di nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 secondo cui la responsabilità per le sanzioni è configurabile solo in capo alla persona giuridica;

- con il sesto motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. in merito alla censura – dedotta in primo grado e riproposta in appello- di nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 57, comma 6, della legge n. 413 del 1992, stante l'avvenuta presentazione di istanza di sanatoria in tal senso da parte del contribuente;

- con il settimo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. in merito alla censura – dedotta in primo grado e riproposta in appello- di nullità della cartella di pagamento per violazione degli artt. 16 del d.lgs. n. 471 del 1997 e 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, stante la mancata applicazione del principio del favor rei;

-con l'ottavo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. in merito alla eccezione – dedotta in primo grado e riproposta in appello- di prescrizione dell'azione di riscossione delle somme iscritte a ruolo e di conseguente nullità della cartella di pagamento per violazione degli artt. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 2948 n. 4 c.c.;

-sul pacifico presupposto di fatto che, nella specie, il debito Iva iscritto a ruolo è un debito contratto dalla società nel 1987 in relazione alla mancata dichiarazione e versamento Iva su cessioni di beni immobili e che la società è stata cancellata dal registro delle imprese in data 27 luglio 1988 (pag. 2 del ricorso), nonché sulla considerazione in diritto che per l'art. 2495 c.c. nel testo novellato dall'art. 1 Dlgs. n. 6/03 con la cancellazione dal registro delle imprese, la società si estingue, è preliminare esaminare se sussista tuttora la legittimazione sostanziale e quella *ad causam* del contribuente, quale ex liquidatore di Coniglicoltura S. Leonardo s.r.l. in liquidazione e assunto coobbligato in solido ex art. 2945, comma 2, c.c. (previgente art. 2456, comma 2 c.c.), in ordine alla cartella di pagamento derivante dal presupposto avviso di rettifica Iva nei confronti della società;

-orbene - come è stato affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte (4060/10; 4061/10; 4062/10) – la cancellazione della società dal registro delle imprese ne determina *ipso facto* l'estinzione, avendo assunto la formalità della cancellazione a seguito della vicenda riformatrice la medesima efficacia costitutiva che per le società di capitali riveste la formalità dell'iscrizione, e ciò, con un significativo mutamento di rotta rispetto all'orientamento giurisprudenziale prevalente sino ad allora, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo. Poiché peraltro al novellato art. 2495 c.c. (nel testo risultante dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, la cui entrata in vigore è

fissata al 1° gennaio 2004) che afferma il detto principio non è attribuibile natura interpretativa della disciplina previgente, in mancanza di un'espressa previsione di legge, le SS.UU. reputano che, non avendo esso 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 al 1 gennaio 2004 l'estinzione opera solo a partire dalla predetta data;

- con riguardo all'effetto estintivo delle società (sia di persone che di capitali) derivante dalla cancellazione dal registro delle imprese questa Corte ha precisato che il "D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 28, comma 4, in quanto recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa (neppure implicita) né efficacia retroattiva, sicché il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c. c., comma 2 — 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 — 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 di detto D.Lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente" (Cass. sez. V, 6743/15, 7923/16, 8140/16; sez. VI-5, 15648/15, 19142/16, 11100/17);

- questa Corte ha altresì ripetutamente chiarito, con riferimento sia a diverse tipologie di enti collettivi (società di capitali, società di persone, associazioni non riconosciute) che a diverse tipologie di atti (avvisi di accertamento, cartelle di pagamento), che "in tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicché eliminandosi

ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento senza rinvio ex art. 382 c.p.c., della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito" trattandosi di impugnazione "improponibile, poiché l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio (Cass. sez. V, 5736/16, 20252/15, 21188/14), non essendovi spazio per ulteriori valutazioni circa la sorte dell'atto impugnato, proprio per il fatto di essere stato emesso nei confronti di un soggetto già estinto (Cass. sez. V, n. 4778/17, (arg. *a contrario* n. 4786/17), n. 2444/17; Cass. sez. VI-5, n. 19142/16; v. anche, implicitamente, Cass. Sez. U., n. 3452/17, p.to 1.1; cfr. Cass. nn. 23029/17, 4853/15, 21188/14, 22863/11, 14266/06, 2517/00);

- hanno invero ulteriormente chiarito le SS.UU. (6070/13; 6071/13; 6072/13) che a seguito dell'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, viene a determinarsi un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono - il che sacrificerebbe ingiustamente i diritti 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 società. Ne discende che i soci peculiari successori della società, subentrano, altresì, nella legittimazione processuale facente capo all'ente — la cui estinzione è in parte equiparabile alla morte della persona fisica, ai sensi dell'art. 110 c.p.c — in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero sia a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale (21188/14). Se dunque a seguito dell'estinzione della società e della conseguente perdita della capacità processuale che ciò determina il processo avrebbe dovuto continuare nei confronti dei Soci, costituendo costoro la giusta parte processuale abilitata, in ragione del fenomeno latamente successorio che si realizza a seguito della cancellazione, ad assumere la veste di legittimo contraddittore

nel successivo svolgimento del rapporto processuale, va da sé che nessuna persistente legittimazione può ravvisarsi in capo al liquidatore, *poiché l'art. 2495, comma secondo, c.c. consente ai creditori sociali insoddisfatti di agire nei confronti del liquidatore solo "se il mancato pagamento è dipeso da questi"*. Come precisato da questa Corte infatti *"il liquidatore di una società estinta per cancellazione dal registro delle imprese può ben essere destinatario di una autonoma azione risarcitoria, ma non della pretesa attinente al debito sociale, onde è inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti del medesimo con riguardo alla sentenza relativa a quel debito, atteso che la posizione del liquidatore non è quella di successore processuale dell'ente estinto"* (7676/12);

- nella specie, dall'esame del ricorso si evince che la "Coniglicoltura S.Leonardo s.r.l." era stata cancellata dal registro delle imprese in data 27 luglio 1988 per cui alla data dell'1.1.2004 la capacità processuale della società doveva ritenersi essere venuta meno con l'ovvia conseguenza che l'ex liquidatore nei confronti del quale è stata notificata la cartella di pagamento in data 11 giugno 2004, quale coobbligato ai sensi dell'art. ~~2945~~²⁴⁴⁵, comma 2, c.c. (previgente art. 2456, comma 2 c.c.) sin dalla data della instaurazione del giudizio di primo grado non disponeva più di alcuna legittimazione processuale a rappresentare in giudizio le sorti della società trattandosi di pretesa attinente al debito sociale, e non già di un'autonoma azione risarcitoria, considerando che la posizione di quest'ultimo non è quella di successore processuale dell'ente estinto;

- pertanto, essendo il liquidatore, a far tempo dal 1.1.2004 privo di legittimazione sostanziale in proprio e quindi privo di legittimazione ad causam, pronunciandosi sul ricorso, va cassata la sentenza impugnata senza rinvio ex art. 382 c.p.c., perché la causa non poteva essere proposta in primo grado;

- le spese del giudizio di legittimità vanno dichiarate irripetibili perché la società era priva della legittimazione ad agire sin dal primo grado e

le spese di giudizio delle fasi di merito vanno compensate in ragione delle modifiche normative succedutesi negli anni;

P.Q.M.

La Corte pronunciando sul ricorso, cassa la sentenza impugnata senza rinvio; dichiara irripetibili le spese del giudizio di legittimità e compensa le spese di giudizio delle fasi di merito.

Così deciso in Roma, in data 28 novembre 2019.