

Civile Ord. Sez. 5 Num. 14570 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 26/05/2021

ORDINANZA

MR
u u
sul ricorso iscritto al n. 22063/2014 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma,
Via dei Portoghesi n. 12

- *ricorrente* -

contro

Mazzalveri Roberto

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n.

1

Cons.Est.Luigi D'Orazio

747/27/2014, depositata l'11 febbraio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10 febbraio 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1.La Commissione tributaria regionale della Lombardia respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 270/43/11), che aveva accolto il ricorso presentato da Roberto Mazzalveri, socio della Spaim s.r.l., società cancellata dal registro delle imprese, contro una cartella esattoriale emessa, ex art. 2495 c.c., quale "successore" della società, per l'anno 2005, con ruolo straordinario, ai sensi degli artt. 11, comma 3 e 15 bis del d.P.R. n. 602 del 1973, nei suoi confronti a seguito di un avviso di accertamento notificato alla società (R1P032F00432) e divenuto definitivo, con sentenza passata in giudicato della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 371/46/11, che aveva rigettato il ricorso della società.

2.In parallelo, era stata contestata al Mazzalveri la sua "responsabilità", quale socio, ai sensi dell'art. 36, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1973, con atto di contestazione ai sensi del comma 5 di tale norma. Tale procedimento è però estraneo al presente giudizio, che attiene in via esclusiva alla "successione" del socio alla società di capitali estinta, ai sensi dell'art. 2495 c.c.

3.Tuttavia, per il giudice d'appello, che si occupava della "successione" del socio nei debiti della società estinta, ai sensi dell'art. 2495 c.c., e della conseguente cartella emessa con ruolo straordinario ex artt. 11 e 15 bis del d.P.R. n. 602/1973, la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di società in liquidazione, ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, per l'ipotesi di mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche, è di natura civilistica e non tributaria, trattandosi di obbligazione propria ex lege, ai sensi degli articoli 1176 e 1218 c.c. Una volta liquidata e cancellata la società dal registro delle imprese, dunque, la legge non prevede

alcun subentro automatico di liquidatori, amministratori o soci, nel rapporto con l'amministrazione finanziaria. Tale responsabilità deve essere accertata dall'ufficio con atto motivato. Pertanto, qualora l'Erario intenda agire nei confronti del socio è tenuto a dimostrare il presupposto della responsabilità di questi, e cioè che in concreto vi sia stata la distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa oppure che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla norma fiscale. Con la cancellazione della società, allora, non si realizza una semplice modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio con l'Amministrazione, dovendo questa accertare in capo ai soci i requisiti prescritti dalla legge per la responsabilità diretta. Inoltre, secondo il giudice di appello, la pretesa violazione dell'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 non attiene alla fattispecie in esame, in quanto, secondo quanto affermato dall'ufficio, la cartella oggetto del contenzioso risulta essere stata emessa a seguito della notifica dell'avviso di accertamento impugnato dalla società, poi cancellata, mentre nei confronti del socio amministratore è stato iniziato altro e distinto procedimento ai sensi del citato art. 36. Peraltro, la cartella è stata notificata a seguito di iscrizione a ruolo straordinario emesso nei confronti del contribuente, quale coobbligato solidale, senza alcun presupposto impositivo e, quindi, in assenza di un titolo nei confronti del contribuente.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.
3. Resta intimato il contribuente.

CONSIDERATO CHE:

1. Con un unico motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione o falsa applicazione dell'art. 2495, comma secondo, c.c., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.", in quanto è pacifico che, al momento della notifica della cartella esattoriale, la Spaim Srl era stata cancellata dal registro delle imprese. Pertanto, l'ufficio aveva agito, con la cartella, nei confronti del socio ai sensi dell'art. 2495 c.c. La responsabilità del Mazzalveri era stata, dunque, invocata per la sua qualità di ex socio di società estinta, con conseguente successione a titolo universale della persona all'ente, salva la limitazione della responsabilità, come da sentenza della Cassazione, a sezioni unite, 12 marzo 2013, n. 6070. La

limitazione della responsabilità, peraltro, doveva essere eccepita dall'interessato. Ha errato, poi, la Commissione regionale, laddove ha ritenuto che l'Erario, qualora volesse agire nei confronti del socio, sarebbe tenuto a dimostrare il presupposto della responsabilità di quest'ultimo, e cioè che, in concreto, vi sia stata distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa, ovvero che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla norma fiscale. Tali circostanze di fatto, infatti, costituiscono presupposto per l'attivazione della responsabilità di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, ma non anche per la successione nel debito ai sensi dell'art. 2495 c.c., ai fini della quale rileva esclusivamente la qualità di socio.

1.1. Il motivo è fondato nei termini di cui in motivazione.

1.2. Invero, è pacifico tra le parti che l'avviso di accertamento emesso il 23 marzo 2010 nei confronti della Spaim Srl (R1P032F00432), con riferimento all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti per euro 8.400.000, nell'anno 2005, è ormai definitivo, in quanto la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 371/46/11 del 23 dicembre 2011), che ha rigettato il ricorso della società, è passata in giudicato. Pertanto, è legittimo l'avviso di accertamento notificato alla società con la determinazione di un maggior reddito, rilevante ai fini Ires ed Irap, pari ad euro 2.404.500, dal quale è derivata una maggiore imposta Ires di euro 820.912,00 ed una maggiore imposta Irap di euro 102.531,00. Inoltre, ai fini Iva, poiché l'imposta è dovuta anche se riferita a fatturazioni per operazioni inesistenti, ai sensi dell'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, la maggiore imposta era di euro 1.680.000,00.

1.3. Costituisce fatto altrettanto pacifico che la società è stata cancellata nel corso del giudizio relativo all'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società.

1.4. Successivamente, l'Ufficio ha contestato, con atto del 24 maggio 2010, notificato il 27 maggio, la responsabilità "personale" del Mazzalveri, quale socio, ai sensi dell'art. 36, commi 3 e 5, del d.P.R. n. 602 del 1973. In particolare, si è fatto riferimento all'avviso di accertamento emesso nei confronti della società in liquidazione (R1P032F00432/2010) e all'atto di contestazione n. R1PCO2F00151/2010), notificato alla società Spaim Srl in liquidazione, con cui

è stata irrogata la sanzione di euro 504.000,00 per omessi versamenti Iva. Si è aggiunto che tali atti erano stati notificati al Mazzalveri, in qualità di "firmatario della dichiarazione e socio coobbligato ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 102". Si è evidenziato che, ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono "responsabili" del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Pertanto, si è accertato nei confronti di Roberto Mazzalveri, ai sensi dell'art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, la responsabilità diretta e personale ai fini del pagamento delle somme recuperate con l'avviso di accertamento e l'atto di contestazione sopra richiamati.

Tale atto di contestazione è stato impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, con ricorso notificato il 29 luglio 2010, e il giudice di prime cure ha accolto il ricorso, mentre l'Ufficio ha proposto appello.

1.5. La presente controversia, invece, muove dall'originario avviso di accertamento emesso nei confronti della società (n. R1P032F00432), con iscrizione a carico del contribuente Mazzalveri della somma da esso riportata nei ruoli straordinari ai sensi degli artt. 11, comma 3 e 15-bis del d.P.R. n. 602 del 1973. Successivamente, il concessionario ha notificato al contribuente la cartella esattoriale ingiuntiva del pagamento. Tale atto è oggetto del presente giudizio, in quanto il contribuente ha impugnato la cartella di pagamento, sostenendo che nessuna norma prevede la responsabilità dei soci delle persone giuridiche.

1.6. Pertanto, deve distinguersi la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, collegata all'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, che è di natura civile e non tributaria e sorge ex lege, dalla responsabilità dei soci in caso di cancellazione e conseguente estinzione della società ai sensi dell'art. 2495, secondo comma, c.c.

1.7. Con riferimento ai liquidatori, infatti, l'art. 36, comma primo, del d.P.R. n. 602 del 1973, razione temporis, prima delle modifiche di cui al d.lgs. 175/2014,

prevede che "i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti".

Con la modifica di cui all'art. 28, comma 5, del d.lgs. 175/2014 la norma è stata modificata con la previsione che i liquidatori sono responsabili "se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni e soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari".

Pertanto, si assiste ad una semplificazione a favore del fisco, volta a rendere ancora più efficace l'attività di recupero dell'imposta. L'Agenzia delle entrate può, dunque, affermare l'esistenza di una responsabilità dei liquidatori sulla base del solo esistere di un attivo distribuito, spettando al liquidatore la prova della mancanza dei presupposti di applicazione della norma.

Inoltre, si aggiunge al comma terzo dell'art. 36, d.P.R. 602/1973, il seguente periodo "il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria".

Al comma 2 dell'art. 36 d.P.R. 602/1973 si disciplina la responsabilità degli amministratori in carica al momento dello scioglimento della società, se non si è provveduto alla nomina dei liquidatori.

L'art. 36, comma terzo, del d.P.R. n. 602 del 1973, quindi, si occupa della posizione dei soci e degli associati, prevedendo che "i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti

di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite al codice civile”.

Il comma quarto prevede la responsabilità anche per gli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

Con la modifica del comma terzo, ai sensi dell’art. 28, del d.lgs. 175 del 2014, l’Agenzia, come osservato dalla dottrina, può contestare ai soci una ripartizione presunta delle attività loro distribuite, senza la necessità di verifiche puntuali ed analitiche.

Il quinto comma dell’art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, dispone che “la responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall’ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell’art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973”.

Al comma 6 si disciplina il procedimento di impugnazione che deve svolgersi dinanzi alle commissioni tributarie, pur trattandosi di responsabilità tipicamente civilistica

1.8. Va, dunque, premesso che la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di società in liquidazione, in presenza dell’integrazione delle distinte fattispecie di cui all’art. 36 del d.P.R. 602 del 1973, è responsabilità per obbligazione “propria” *ex lege* (per gli organi, in base agli articoli 1176 e 1218 c.c., e per i soci di natura sussidiaria), avente natura “civilistica” e non tributaria, non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno allorché la società sia cancellata dal registro delle imprese (Cass., sez. 5, 20 luglio 2020, n. 15377; Cass., sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7327; Cass., nn. 29969/2019, 17020/2019; Cass., sez. un., 4 maggio 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’articolo 2495 c.c. In dottrina per la responsabilità del liquidatore si è fatto riferimento talora alla responsabilità aquiliana, in altri casi alla categoria del responsabile di imposta, in altri casi

ancora alla violazione di obblighi di protezione, come pure ad una sorta di garanzia ex lege dell'obbligazione di imposta.

Tale responsabilità non è di per sé equiparabile all'obbligazione derivante dalla responsabilità verso i creditori, ex art. 2394 c.c. ed ex art. 2495 c.c., né è qualificabile come coobbligazione nei debiti tributari (Cass., sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7327; Cass., sez. un., 2079/1989); neppure è sovrapponibile, in quanto fondata su norma speciale, alla responsabilità dei liquidatori ai sensi dell'art. 2489 c.c. ed alla responsabilità "diretta" per danni provocati dagli amministratori nei confronti del socio o del terzo ex art. 2395 c.c.

Infatti, con riguardo ai crediti per imposta sul reddito delle persone giuridiche, i cui presupposti si siano verificati a carico della società è riconosciuta all'Amministrazione finanziaria dall'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973 (applicabile *ratione temporis* alle sole imposte sui redditi di cui al decreto legislativo n. 46 del 1999, ex art. 19) l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, nel caso in cui egli abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al loro pagamento, con azione esercitabile alla duplice condizione che i ruoli in cui siano iscritti tributi della società possano essere posti in riscossione e che sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima (Cass., sez. un., 6 maggio 1985, n. 2820; Cass., sez. 1, 7 giugno 1989, n. 2768; Cass., sez. 1, 14 settembre 1995, n. 9688; Cass., sez. 5, 17 giugno 2002, n. 8685). Tale azione è parimenti esercitabile, ai sensi dell'art. 36, quarto comma, d.P.R. n. 602 del 1973, nei confronti degli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta, precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

Invero, sino al 12 dicembre 2014 solo le imposte dirette erano richiamate dall'art. 19, decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, che includeva l'art. 36 in esame tra le disposizioni afferenti la riscossione la cui applicazione era limitata a dette imposte, con esclusione quindi dell'Iva e dell'Irap (cfr. art. 19 d.lgs. n. 46 del 1999 "le disposizioni previste dagli articoli 14,15,32,33,34,36,37,38,41,41-bis, 43-bis, 43-ter, 44 e 44 bis del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si applicano alle sole

imposte sui redditi"). Il rinvio all'art. 36 è stato però abrogato dall'art. 28, comma 7, lettera a, del decreto legislativo n. 175 del 2014, entrato in vigore il 13 dicembre 2014, per cui, da quella data la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, si estende a tutte le imposte (Cass., sez. 6-5, 14 settembre 2020, n. 19008).

1.9. Il credito verso il liquidatore e l'amministratore, come pure verso il socio, ai sensi del comma 3 dell'art. 36, del d.P.R. n. 602 del 1973, non è strettamente tributario, ma civilistico, il quale trova titolo autonomo rispetto l'obbligazione fiscale vera e propria, costituente mero presupposto della responsabilità stessa (Cass., sez. 1, 7 giugno 1989, n. 2767). Tale responsabilità deve essere accertata dall'ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, verso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario ex art. 36 cit., penult. e ult. c.c. (Cass., nn. 2020/15377, cit., 7327/2012, 11968/2012).

1.10. Tale peculiare responsabilità di natura civilistica, e non strettamente tributaria, è applicabile alle sole imposte sui redditi ed all'imposizione sul valore aggiunto sulle attività produttive. Pertanto, non può sostenersi che, una volta estinta la società di capitali, il processo tributario possa proseguire nei confronti dell'ex liquidatore. Ad analoghe conclusioni si giunge anche per la posizione dell'ex amministratore; anche in questo caso l'amministratore è tenuto a rispondere in proprio delle imposte non pagate, ed il rapporto giuridico non è fondato sul dolo o sulla colpa, ma trova la sua fonte in un'obbligazione ex lege, essendo anch'egli responsabile secondo le norme comuni di cui agli articoli 1176 e 1218 c.c.

1.11. A conclusione analoghe si deve giungere con riferimento ai soci, ai sensi del terzo comma dell'art. 36 del d.P.R. n. 202 del 1973, ove essi abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta, precedenti alla messa in liquidazione, danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione beni sociali dei liquidatori durante il tempo della liquidazione; sicché i soci sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilire dal codice civile (Cass., sez. 5, 11 maggio 2012,

n. 7327, paragrafo 15). È dunque consentito al fisco di agire in via "sussidiaria" nei confronti dei soci "pro quota", salvo quanto previsto dall'art. 2495 c.c.. Infatti, ai sensi dell'art. 2495 c.c., 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.

Peraltro, nel caso di azione di cui all'art. 2495 c.c. o all'art. 36, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1973, instaurata nei confronti dei soci, secondo la giurisprudenza maggioritaria di questa Corte, il Fisco deve dimostrare il presupposto della loro responsabilità, ossia che, in concreto, vi sia stata la distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa, ovvero che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla norma fiscale (Cass., 11 maggio 2012, n. 7327, paragrafo 16; vedi anche Cass., n. 19732 del 2005).

Si è precisato che, con la cancellazione della società, e la conseguente estinzione della stessa, si verifica un fenomeno di tipo successorio sui generis, in cui la responsabilità dei soci è limitata alla parte di ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione, sicché l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità, vanno provate dall'amministratore finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova (Cass., sez. 6-5, 22 marzo 2018, n. 7236; Cass., n. 13259 del 2015; Cass., n. 19142 del 2016; Cass., n. 15474 del 2017); in particolare, dunque, la cancellazione dal registro delle imprese costituisce il presupposto della proponibilità dell'azione nei confronti dei soci, e l'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale costituisce il limite della responsabilità dei soci, sicché spetta al creditore (che pretende), e non al debitore, l'onere della prova della "azionata" pretesa ai sensi dell'art. 2697 c.c., con riguardo sia alla "reale percezione delle somme" da parte dei soci - nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero durante il tempo della liquidazione, a norma del d.P.R. n. 602/1973, art. 36, terzo comma (Cass., sez. 5, nn. 11968/2012; 19611/2015) - sia alla entità di tali somme (Cass., sez. 5, 25507/13).

L'azione di responsabilità nei confronti del socio ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 600 del 1973 va, comunque, esercitata con un autonomo e diverso atto impositivo, che dia atto della sussistenza dei presupposti legittimanti tale responsabilità

1.12. Con riferimento alla responsabilità dei soci, ai sensi dell'articolo 36, comma tre, d.p.r. n. 602 del 1009 73, si evidenzia che la stessa è di tipo legale (ossia prevista ex lege), che insorge ove si verificano le condizioni poste dalla norma, a prescindere da elementi di carattere soggettivo, cioè dolo o colpa, ma secondo le norme comuni previste dagli articoli 1176 e 1218 c.c.

in particolare, quanto ai soci, i presupposti della responsabilità vanno così disegnati: a) esistenza e definitività del debito tributario della società (Cass., 17 giugno 2002, n. 8685; Cass., 8 gennaio 2014, n. 179), in relazione all'espressione "imposte dovute"; b) sussistenza di attività della liquidazione; c) distrazione dei beni; d) assegnazione ovvero percepimento di beni o somme di denaro in un definito arco temporale, ossia durante il tempo della liquidazione e nei due anni precedenti l'apertura della procedura.

Non è necessaria, dunque, la preventiva escussione degli amministratori o dei liquidatori, essendo richiesta soltanto l'infruttuosa riscossione dalla società. La responsabilità dei soci è sussidiaria.

La responsabilità dei soci è, sì autonoma, ma è pur sempre "dipendente" da quella del liquidatore e dell'amministratore, nel senso che, per escutere i primi, è comunque necessario che sussistano anche i presupposti per la responsabilità dei secondi. Ovviamente i risultati positivi delle due azioni da parte del Fisco non sono cumulabili.

Tale responsabilità è anche solidale ai sensi dell'articolo 1294 c.c., in quanto la regola generale non risulta derogata nel caso di specie. Ragionando altrimenti, la Amministrazione finanziaria dovrebbe procedere nei confronti ciascun socio in proporzione alle relative quote di partecipazione al capitale sociale, con eccessivo aggravio della procedura discussione, anche in termini di eventuale insolvenza di uno dei soci.

1.13. Tuttavia, come detto, l'impugnazione avverso l'atto di contestazione della responsabilità personale del socio, dopo che la Commissione tributaria

provinciale di Milano aveva accolto il ricorso, era ancora pendente dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia nel momento in cui è stato proposto ricorso per cassazione.

2. La controversia in esame, invece, attiene alla cartella di pagamento emessa nei confronti del socio, quale successore della società estinta, ex art. 2495 c.c., a seguito dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società (R1P032F00432/2010), cancellata nel corso di quel giudizio, divenuto definitivo con il passaggio in giudicato della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano che ha rigettato il ricorso della società.

2.1. Trova, dunque, applicazione, nella fattispecie in esame la disciplina della cancellazione e della conseguente estinzione della società, ai sensi dell'art. 2495, secondo comma, c.c. Del resto, l'articolo 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, al comma 3, fa salve "le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile", con un rimando inequivoco all'articolo 2495 c.c. si prevede, dunque, una forma di responsabilità dei soci anche oltre i limiti delle somme e dei beni ricevuti nella fase di liquidazione e nei due periodi di imposta precedenti.

Non può, infatti, dubitarsi che il Fisco sia da ricomprendere tra i creditori della società di cui all'art. 2495, comma 2, c.c.

Pertanto, prima dell'entrata in vigore dell'articolo 19 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, l'articolo 36 del d.p.r. n. 602 del 1973 era, secondo la dottrina, "l'equivalente tributario" dell'articolo 2495 c.c. Infatti, si presentava con una norma speciale e sussidiaria di chiusura del sistema, completamente sostitutiva dell'articolo 2495 c.c., seppure con un limite di responsabilità dei soci più ampio rispetto a questo.

Poi, con l'introduzione dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 46 del 1999, l'articolo 36 del d.p.r. n. 602 del 1973 poteva applicarsi alle sole imposte sul reddito delle società, con esclusione delle imposte indirette. Il richiamo, allora, alle maggiori responsabilità previste dal codice civile, si è trasformato in una disposizione di collegamento volta consentire all'Agenzia delle entrate di esercitare nei confronti dei soci, assegnatari di beni o di somme, l'azione generale e di chiusura di cui all'articolo 2495 comma 2 c.c., per il recupero delle maggiori "imposte indirette", non più tutelabili con il rimedio dell'articolo 36.

La successiva modifica dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 46 del 1999, ai sensi dell'art. 28 del d.lgs. 175 del 2014, ha consentito poi l'applicazione dell'articolo 36 d.p.r. n. 602 del 1973, anche alle imposte indirette, riportandolo al suo significato originario, quale norma generale di chiusura del sistema tributario.

2.1.1.L'art. 2495 c.c. è stato inizialmente interpretato nel senso che la cancellazione non provocava in automatico l'estinzione della società, dovendosi attendere la definizione di tutti i rapporti attivi e/o passivi.

In tal modo l'art. 2495 c.c. e l'art. 36 d.P.R. 60 del 1973 procedevano in parallelo. Da un lato, vi era l'azione del Fisco nei confronti della società ex art. 2495 c.c., anche se cancellata, in quanto non si estingueva fino all'esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti, dall'altro, vi era l'azione speciale nei confronti dei soci, dei liquidatori e degli amministratori, ex art. 36 d.P.R. n. 602/1973.

2.2.Successivamente, si è affermato che, in tema di società di capitali, la cancellazione dal registro delle imprese determinava l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo, soltanto nel caso in cui tale adempimento avesse avuto luogo in data successiva all'entrata in vigore dell'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, che, modificando l'art. 2495, secondo comma, cod. civ., aveva attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione (Cass., sez. un., 22 febbraio 2010, n. 4060).

2.3.Questa Corte, poi, sempre a sezioni unite, ha ritenuto che, 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, 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. un., 12 marzo 2013, n. 6070).

2.4. Inoltre, nella medesima pronuncia si è chiarito che deve essere preferita la tesi che individua sempre nei soci coloro che sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, fermo però restando il loro diritto di opporre al creditore agente il limite di responsabilità. Il successore che risponde solo intra vires dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore. Si precisa, quindi, che se tale 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 (in tal senso di recente Cass., sez.un., 619/2021). Ciò soprattutto, per la possibile esistenza di attivo non compreso nel bilancio di liquidazione della società estinta (Cass., sez. 5, 4 luglio 2019, n. 17986, che mette in evidenza il contrasto giurisprudenziale). La legittimazione passiva dei soci, in caso di cancellazione dal registro delle imprese della società, è indipendente 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 aprile 2017, n. 9094; Cass., n. 5988/2017; Cass., 24 gennaio 2018, n. 1713; Cass., n. 9672/2018).

Per le sezioni unite di questa Corte (Cass., 6070/2013), infatti, deve escludersi che la cancellazione della società dal registro delle imprese determini la "sparizione" dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei confronti dei terzi, sicché è del tutto naturale immaginare che questi debiti "si trasferiscano" in capo a dei successori, con un meccanismo di tipo successorio. In tal modo non si configura un "debito nuovo" a carico dei soci, trattandosi del medesimo debito che era carico della società, "conservando intatta la propria causa e la propria originaria natura giuridica".

Va, peraltro, osservato che l'interesse del Fisco ad agire nei confronti dei soci, quali "successori" della società, sussiste anche nel caso in cui essi non hanno ricevuto distribuzione di attivo a seguito della liquidazione, quando non sono responsabili "in proprio". Infatti, è ben possibile che vi siano state distribuzioni di attivo extra contabili, sicchè il Fisco potrebbe munirsi di un titolo da utilizzare nei confronti dei soci, anche in queste ipotesi peculiari. Lo stesso vale per sopravvenienze di attivo sopraggiunte dopo la cancellazione.

2.5. Si è superata, dunque, l'altra tesi per cui la disciplina dell'art. 2495 c.c. non prevede che alla società estinta subentrino automaticamente i soci, la cui successione è, invece, subordinata al fatto di avere riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione. Pertanto, tale riscossione non costituisce soltanto il limite di responsabilità del socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per la sua successione del processo già instaurato contro società, posto che egli non è successore di questa in quanto tale, ma lo diventa nella specifica ipotesi, disciplinata dalla legge, di riscossione di somme (in tal senso Cass., sez. 1, 9 novembre 2012, n. 19453; Cass., sez. 5, 16 maggio 2012, n. 7676). Pertanto, 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 i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova (Cass., 26 giugno 2015, n. 13259; Cass., sez. 6-5, 9 ottobre 2015, n. 20358; Cass., n. 19142/2016; Cass., n. 7236/2018).

2.5.1. L'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014, in vigore dal 13 dicembre 2014, ha poi previsto 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 dal Registro delle imprese". Tale norma è stata ritenuta di natura non retroattiva (Cass., n. 6743/2015).

2.6. Per questa Corte, poi, in tema di liquidazione di società di capitali, la responsabilità verso i creditori sociali prevista dall'art. 2495 c.c. ha natura aquiliana, gravando sul creditore rimasto insoddisfatto di dedurre ed allegare che la fase di pagamento dei debiti sociali non si è svolta nel rispetto del principio

della "par condicio creditorum". In particolare, quanto alla dimostrazione della lesione patita, il medesimo creditore, qualora faccia valere la responsabilità "illimitata" del liquidatore, affermando di essere stato pretermesso nella detta fase a vantaggio di altri creditori, deve dedurre il mancato soddisfacimento di un diritto di credito, provato come esistente, liquido ed esigibile al tempo dell'apertura della fase di liquidazione, e il conseguente danno determinato dall'inadempimento del liquidatore alle sue obbligazioni, astrattamente idoneo a provocarne la lesione, con riferimento alla natura del credito e al suo grado di priorità rispetto ad altri andati soddisfatti; grava, invece, sul liquidatore l'onere di dimostrare l'adempimento dell'obbligo di procedere a una corretta e fedele ricognizione dei debiti sociali e di averli pagati nel rispetto della "par condicio creditorum", secondo il loro ordine di preferenza, senza alcuna pretermissione di crediti all'epoca esistenti. Diversamente, ove vi sia stata una ripartizione dell'attivo a favore dei soci e il creditore agisca facendo valere la loro responsabilità "limitata" (in base a quanto ricevuto in sede di liquidazione), l'attore è tenuto a provare che l'importo preteso sia di ammontare eguale o superiore a quello riscosso dal socio in sede di liquidazione, sulla base del relativo bilancio, poiché è attraverso la vicenda successoria "ex lege" che il medesimo socio rimane obbligato nei confronti del creditore sociale, divenendo la percezione della quota dell'attivo sociale elemento della fattispecie costitutiva del diritto azionato (Cass., sez. 3, 15 gennaio 2020, n. 521).

3. Pertanto, dal contenuto della cartella di pagamento relativa al debito fiscale della società, transitato al socio per "successione", ex art. 2495 c.c., per come riportata in stralcio dall'Agenzia delle entrate nel ricorso per cassazione, emerge che l'Ufficio ha agito nei confronti del socio, quale successore della società estinta, a seguito di cancellazione, ai sensi dell'art. 2495 c.c., e non a titolo di responsabilità di cui all'art. 36, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1973 ("le norme da prendere in considerazione onde individuare i soggetti responsabili per le obbligazioni della società lasciate inevase sono l'art. 2495 c.c. e l'art. 36 d.P.R. 602/1973").

Tanto più che, con riferimento alla responsabilità del socio ai sensi dell'art. 36 comma 3 d.P.R. n. 602 del 1973 era stato, invece, emesso atto di contestazione

della responsabilità personale, ai sensi dell'art. 36, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973, con cui si accertava "nei confronti di Mazzalveri Roberto così come sancito dall'art. 36, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 102, la responsabilità diretta e personale ai fini del pagamento delle somme recuperate con l'avviso di accertamento n. R1P032F00432/10 notificato in data 23/3/2010, e fino a concorrenza degli importi sopraindicati".

Tale provvedimento è stato annullato dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, con appello proposto dall'ufficio.

La cartella di pagamento, infatti, è stata emessa, non sulla base della responsabilità personale del socio ai sensi dell'art. 36, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1009 73, ma con specifico riferimento alle somme dovute dal socio per effetto dell'avviso di accertamento n. R1P032 F00432 emesso dall'Agenzia delle entrate nei confronti della società, cancellata ed estinta, nel corso del procedimento di impugnazione di tale avviso.

Ciò significa che la cartella in esame vede il contribuente Mazzalveri Roberto come "successore" della società ormai estinta.

Se, dunque, la cancellazione della società e la conseguente estinzione si fosse verificata nel corso del giudizio di impugnazione avverso l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, il fenomeno successorio, ove dedotto in giudizio, avrebbe comportato l'interruzione dello stesso e la riassunzione del giudizio nei confronti dei soci; sicché, all'esito del giudizio favorevole al fisco, l'Agenzia delle entrate avrebbe potuto emettere successiva cartella di pagamento nei confronti dei soci, a titolo di successori della società estinta.

Invero, 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; pertanto, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento introduttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. c.p.c. (art. 40 del d.lgs. 546/1992 nel processo tributario), con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successore della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c. (Cass., sez.un., 12 marzo 2013, n. 6060).

3.1. Si è altresì precisato che il giudizio potrebbe svolgersi anche senza l'interruzione, come può accadere o perché in precedenza siano mancate le dichiarazioni dell'evento estintivo (o il suo accertamento in una delle forme prescritte dai citati artt. 299 e segg.), oppure perché quell'evento si è verificato quando ormai, nel grado precedente, non sarebbe più stato possibile farlo constare, oppure ancora perché l'estinzione è sopravvenuta dopo la pronuncia della sentenza che ha concluso il grado precedente di giudizio e durante la pendenza del termine di impugnazione. Si è ritenuto, dunque che l'esigenza di stabilità del processo, che eccezionalmente ne consente la prosecuzione pur quando sia venuta meno la parte, se l'evento interattivo non sia stato fatto constatare nei modi di legge, debba considerarsi limitata grado di giudizio in quell'evento è accaduto (Cass., sez. un. 2013/6070).

3.2. Nel caso in esame, non si conosce se l'evento introduttivo sia stato o meno dichiarato dalle parti nel corso del giudizio di primo grado, conclusosi con il rigetto del ricorso della società avverso l'avviso di accertamento, divenuto definitivo, con il passaggio in giudicato di tale sentenza.

Nel caso in esame, dunque, l'avviso di accertamento è divenuto definitivo a seguito della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano che con sentenza n. 371/46/11 del 23 dicembre 2001, passata in giudicato, ha rigettato il ricorso della società.

Resta, dunque, da verificare se la sentenza passata in giudicato, che ha accertato la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, che e si è estinta nel corso del giudizio di primo grado, espliciti effetti con efficacia di giudicato nei confronti del socio della stessa ai sensi dell'art. 2909 c.c, anche eventualmente come giudicato "riflesso", essendo i soci i "successori" della società, a seguito dell'estinzione della stessa, ai sensi dell'art. 2495 c.c..

Va, dunque, accertato se la cartella di pagamento sia stata correttamente notificata nei confronti del socio Mazzalveri, quale "successore" della società estinta, ex art. 2495 c.c..

Del resto l'art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, nel prevedere l'ipotesi speciale di responsabilità dei soci o degli associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro

o altri beni sociali in assegnazione degli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dei liquidatori durante il tempo della liquidazione, prevede che restano salve "le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile", facendo riferimento implicitamente dunque all'art. 2495 c.c..

Si premette che, sul punto, che rappresenta il fulcro della decisione è necessario distinguere le fattispecie relative alle società di persone ed a quelle di capitali.

3.3. Per le società di persone è pacifico in giurisprudenza di legittimità che la sentenza passata in giudicato, che ha accertato la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della stessa, poi estinta a seguito di cancellazione ex art. 2495 c.c. (o estinta nel corso del giudizio senza interruzione per mancata dichiarazione dell'evento), consente l'iscrizione a ruolo della pretesa fiscale nei confronti dei soci illimitatamente responsabili. Il debito del socio sorge ab origine con il debito della società, stante l'illimitata responsabilità dei soci ex art. 2291 c.c., richiamato dall'art. 2315 c.c. per le società in accomandita semplice. Le sezioni unite di questa Corte hanno affermato che la responsabilità del socio di società di persone è "da posizione", perché deriva dalla qualità di socio e concerne indistintamente ed automaticamente tutti i debiti della società. Non è una obbligazione da fatto proprio, ma è "propria", e scaturisce direttamente dalla legge (Cass., sez.un., 16 dicembre 2020, n. 28709).

Infatti, con riferimento alle cartelle di cui all'art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (che però rappresentano il primo atto impositivo e non sono sempre mere cartelle di riscossione), si è ritenuto che è valida la notifica della cartella effettuata a mani di uno dei soci della società di persone dopo la sua estinzione a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, ex art. 2495 c.c., giacché - analogamente a quanto previsto dall'art. 65, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 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 validamente azionata nei confronti della società (Cass., sez. 5, 28 dicembre 2017, n. 31037).

Si è affermato, in motivazione, che non ha fondamento la tesi per cui, successivamente al verificarsi della estinzione della società, non sia più possibile l'iscrizione a ruolo a nome della società medesima di tributi da essa non versati. Ove il soggetto estinto siano società, ancorché di persone, si applica comunque il disposto dell'art. 12, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, per cui la formazione del ruolo va operata a nome del contribuente, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia oppure no, al momento di tale iscrizione, ancora esistente. Il ruolo, dunque, può anche essere intestato al defunto, ma tenuti al pagamento sono i suoi eredi. Pertanto, il debito tributario validamente iscritto a ruolo nei confronti della contribuente (società estinta) è ritenuto azionabile nei confronti dei soci, sia perché coobbligati solidali, sia perché, comunque, successori ex lege della società medesima (Cass., sez. 5, 28 dicembre 2017, n. 31037; che richiama Cass. Sez.Un., 6070/2013, cit.).

Si è anche ritenuto che, in tema di cartelle esattoriali, è valida la notifica effettuata a mani di uno dei soci della società di persone dopo la sua estinzione a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, giacché - analogamente a quanto previsto dall'art. 65, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 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 validamente azionata nei confronti della società (Cass., sez. 6-5, 5 novembre 2020, n. 24793; con riferimento alla notifica di avvisi di accertamento al socio di società di persone estinta vedi Cass., sez. 5, 12 ottobre 2018, n. 25487). Pertanto, in tema di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, il socio di società di persone, in caso di cessione della quota, è responsabile per le tutte le obbligazioni sociali, e perciò anche tributarie, esistenti al giorno dello scioglimento del rapporto sociale (artt. 2290, 2291, 2269 cod. civ.), sicché la sua responsabilità è diretta ancorché sussidiaria (art. 2304

cod. civ.). Ne consegue che, essendo il debito del socio il medesimo della società, l'amministrazione finanziaria non ha l'obbligo di notificare al socio l'avviso di accertamento o di rettifica dell'IVA, in quanto l'accertamento effettuato nei confronti della società ha effetto anche nei confronti del socio - così come il giudicato ottenuto nei confronti della società di persone costituisce titolo esecutivo nei confronti dei singoli soci -, e può quindi limitarsi a notificargli, nella vigenza dell'art. 46 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, l'avviso di mora ovvero la cartella di pagamento (come nella specie), potendo il contribuente contestare, con l'impugnazione di questo atto, anche l'esistenza e l'ammontare del debito d'imposta, senza che possa ravvisarsi violazione del suo diritto di difesa (Cass., sez. 5, 6 settembre 2006, n. 19188; Cass., sez.5, 14 novembre 2014, n. 24322).

3.4. Inoltre, per questa Corte l'estinzione di una società di persone, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio in virtù del quale sono trasferite ai soci le obbligazioni contributive rimaste inadempite; ne consegue che hanno effetto interruttivo della prescrizione le iniziative di recupero promosse nei confronti dei soci subentranti, e così pure rileva al medesimo fine l'accertamento dei crediti promosso in sede giudiziale nei confronti degli stessi, dalla definitività del quale, ai sensi dell'art. 2495, comma 2, c.c., comincia a decorrere "ex novo" il termine prescrizione - nella specie, la S.C. ha ritenuto che il termine di prescrizione del credito contributivo fosse stato interrotto dal passaggio in giudicato della decisione sul merito nonché dalla successiva notifica ai soci delle cartelle esattoriali per la sua riscossione - (Cass., sez. L, 12 luglio 2018, n. 18465). In questa fattispecie, la società era stata destinataria di una sentenza di condanna al pagamento di un maggiore importo. La cartella di pagamento era stata emessa nei confronti di un socio. Il giudice d'appello aveva respinto l'impugnazione dell'Inps avverso la sentenza di primo grado che aveva ritenuto prescritti alcuni crediti. Dopo l'estinzione della società, però, l'Inps aveva notificato al socio due cartelle esattoriali, una delle quali in qualità di socia della estinta società. La notifica delle cartelle aveva, dunque, interrotto il termine di prescrizione, essendo proseguito il recupero del credito nei confronti dei soci della società estinta.

Pertanto, una volta estinta la società a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, non si realizza alcuna successione del liquidatore nei debiti tributari della società contribuente, venendo meno il suo potere di rappresentanza dell'ente estinto e, dunque, la sua legittimazione passiva in ordine all'atto impositivo, potendo però egli rispondere per il titolo autonomo di responsabilità derivante dalla carica rivestita, di natura civilistica, ai sensi degli articoli 36 d.P.R. n. 602 del 1973 e 2495 c.c., di cui il debito tributario della società costituisce mero presupposto. Nel caso, però, in cui il liquidatore sia stato anche socio, scatta allora la peculiare "successione" del socio alla società ai sensi dell'art. 2495 c.c. (Cass., sez. 5, 19 novembre 2019, n. 29969, in motivazione paragrafo 13).

4. Ben diversa è, invece, la fattispecie in cui si estingua la società di capitali e venga pronunciata sentenza passata in giudicato che accerta la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti. In questo caso la posizione dei soci, di società di capitali, viene diversamente valutata nella giurisprudenza di legittimità. Anche in questo caso opera l'art. 2909 c.c., ma l'opponibilità della sentenza nei confronti dei soci - pure esistente - è mitigata dalla necessità che l'Amministrazione emetta un ulteriore avviso diverso da quello originario (della società), nel quale si quantifichi il "limite" della loro responsabilità, in base a quanto effettivamente riscosso, nel perimetro della "concorrenza", come risultante dal bilancio finale di liquidazione.

4.1. Infatti, per questa Corte (Cass., 30 dicembre 2016, n. 27488), nelle società di persone, con riferimento ai tributi, poiché il debito del socio è il medesimo della s.n.c., egli è legittimamente sottoposto all'esazione del debito fiscale accertato nei confronti della società, alle ordinarie condizioni poste dall'articolo 2304 c.c. (con possibilità di opporsi già alla cartella eccependo il beneficium excussionis, senza dovere attendere l'inizio della esecuzione ex Cass., sez.un., 16 dicembre 2020, n. 28709), non essendo necessario notificargli l'atto impositivo originario e/o gli atti amministrativi conseguenti. Resta, dunque, ferma l'ordinaria responsabilità illimitata e solidale dei soci della società in nome collettivo, ai sensi dell'art. 2291 c.c., che opera, in assenza di un'espressa previsione in deroga, anche per le obbligazioni tributarie. Ciò, in quanto

l'imperfetta personalità giuridica della società di persone si risolve in quella dei soci, i cui patrimoni sono protetti dalle iniziative dei terzi solo dalla sussidiarietà, mentre la pienezza del potere di gestione in capo ad essi finisce con il far diventare dei soci i debiti della società (Cass., 4 aprile 2016, n. 16713; Cass., 14 ottobre 2014, n. 24322; Cass., 6 settembre 2006, n. 19188).

4.2.A diverse conclusioni, invece, è giunta questa Corte con riferimento alle società di capitali, come quella in esame, seppure in relazione alla imposta Invim, ormai abrogata (Cass., 30 dicembre 2016, n. 27488). Infatti, si è ritenuto che, in questo caso il presupposto ed il limite, sulla base del quale i creditori possono riscuotere dai soci i crediti vantati nei confronti della società di capitali, si rinviene nell'avere i soci riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione. Si è, dunque, affermato il principio in base al quale l'accertamento giudiziale del credito verso la società di capitali, anche con forza di giudicato, pur opponibile ai soci ed ai liquidatori, non consente al creditore di far valere il titolo esecutivo ottenuto direttamente nei loro confronti, in quanto è necessario agire in giudizio contro gli uni e, gradatamente, contro gli altri per l'accertamento dei rispettivi presupposti (Cass., 27 febbraio 2014, n. 4699).

Pertanto, l'Agenzia delle entrate, nell'esercizio del potere impositivo, per esigere dal socio di società di capitali il pagamento del credito vantato nei confronti della società, seppure accertato con sentenza passata in giudicato, deve portare a conoscenza del contribuente, con apposito "avviso di liquidazione" (dovendosi tenere conto della disciplina Invim), le ragioni per le quali egli è tenuto a versare l'imposta accertata in capo alla società. In particolare, al fine di porre il contribuente in condizione di contestare la fondatezza della pretesa impositiva, il Fisco deve indicare gli elementi da cui si evinca che il socio, in sede di liquidazione, ha incassato somme o ha ricevuto l'attribuzione di beni della società ed il valore di questi, poiché entro tale limite si apprezza la legittimità della pretesa impositiva.

4.3. Anche in dottrina si è sostenuto che, con riferimento alle società di capitali, il socio deve rispondere per le obbligazioni della società estinta, non in quanto successore nel rapporto "originario" tra il creditore sociale e la società, ma nella qualità di soggetto "terzo" rispetto al rapporto tra società e creditore; sicché, in

presenza di certi presupposti, quali la cancellazione della società dal registro delle imprese, l'esistenza di debiti e l'avvenuto incasso di una quota di liquidazione, viene a gravare *ex lege* l'obbligo di restituire quanto percepito a titolo di liquidazione, in violazione della regola, di cui all'articolo 2491 c.c., in base alla quale i soci hanno diritto alla quota di liquidazione soltanto allorché tutte le pretese dei creditori sociali risultino precedentemente soddisfatte o siano state accantonate le somme necessarie per farlo. Il socio, dunque, non diventa responsabile dello "stesso debito" della società, ma di una "distinta obbligazione", per "ingiustificato arricchimento". Pertanto, la cancellazione della società non determina una modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio, anche con il Fisco, ma la fine dell'originario rapporto di credito, per cui il creditore diventa titolare di un nuovo credito verso gli ex soci.

Si tratterebbe, allora, di una nuova azione, autonoma rispetto a quella instaurata contro la società, con una diversa fattispecie costitutiva e differente causa petendi.

4.4. Nella specie, però, devono evidenziarsi due aspetti specifici della vicenda processuale in esame, che consentono di adottare una soluzione diversa.

Invero, da un lato, è pacifico che nei confronti del contribuente, a seguito dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società (R1P032F00432/2010), a lui notificato il 23-3-2010 ("quale firmatario della dichiarazione e socio coobbligato), la relativa somma è stata iscritta a ruolo, non in via ordinaria, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, ma ai sensi degli artt. 11 e 15 bis del d.P.R. n. 602 del 1973, quindi con ruolo "straordinario" e "provvisorio", in attesa della decisione di merito, che viene "formato" quando "vi è fondato pericolo nel ritardo".

Dall'altro lato, costituisce peculiarità della fattispecie in esame quella per cui al Mazzalveri, due mesi dopo la ricezione della notifica dell'avviso relativo alla società, è stata contestata con atto del 24 maggio 2010 la sua responsabilità "personale" ai sensi dell'art. 36, comma 5, del d.P.R. n. 602/1973, oggetto di altro e distinto giudizio. In tale contestazione si dà atto della emissione dell'avviso di accertamento nei confronti della società, oltre che dell'atto di

contestazione di sanzioni alla società (n.R1PCO02F00151/2010), entrambi notificati al Mazzalveri.

Pertanto, è evidente che il contribuente, quando ha ricevuto la cartella di pagamento per iscrizione "straordinaria" e "provvisoria", ex art. 11 e 15 bis d.P.R. n. 602/1973, in attesa della definizione del giudizio di merito, era ben edotto di ogni circostanza relativa alle pendenze tributarie della società di capitali, di cui era socio, e delle responsabilità degli organi societari, che fingevano da "volano" della propria responsabilità "dipendente" dalle loro condotte.

5. Pertanto, il giudice di appello ha errato nell'essersi soffermato essenzialmente sulla responsabilità diretta *ex lege* del socio, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1973 (in realtà oggetto di un diverso e separato giudizio), in quanto la responsabilità "personale" del socio, "dipendente" da quella dei soggetti di cui al comma 1 dell'art. 36 citato, era oggetto di altro e diverso procedimento.

Oggetto di esame del presente procedimento è, invece, la legittimità o meno della cartella, relativa all'iscrizione al ruolo provvisorio e straordinario, emessa quando la società di capitali era già stata cancellata dal registro delle imprese, quindi per il verificarsi del fenomeno "successorio" di cui all'articolo 2495 c.c..

Non può essere condiviso, allora, neppure l'ultimo scampolo della motivazione della sentenza della CTR, laddove ha aggiunto che la cartella di pagamento doveva essere preceduta dalla notifica di un atto presupposto ("la cartella è stata notificata a seguito di iscrizione a ruolo straordinario emesso nei confronti del contribuente quale coobbligato solidale, senza alcun presupposto impositivo, un titolo nei confronti dell'appellato e, pertanto, la cartella è affetta da nullità").

Infatti, a prescindere dalla soluzione che si voglia adottare sulla necessità o meno di un atto "intermedio" da parte dell'Ufficio tra la sentenza passata in giudicato nei confronti della società estinta e la cartella di pagamento nei confronti dei soci, quali "successori" della stessa, ex art. 2495 c.c., in grado di chiarire il quantum della pretesa fiscale, in relazione a quanto incassato dal socio in base al bilancio finale di liquidazione, di sicuro, nella specie, il contribuente ha ricevuto ogni informazione al riguardo; egli, infatti, è stato destinatario

dell'avviso di accertamento della società, della contestazione della sanzione alla società e della contestazione della responsabilità "personale" ai sensi dell'art. 36, comma 3, d.P.R. 602/1973.

6.La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 10 febbraio 2021

Il Presidente

Ettore Cirillo

