Civile Sent. Sez. 5 Num. 22060 Anno 2022
Presidente: SORRENTINO FEDERICO
Relatore: LUME FEDERICO
Data pubblicazione: 12/07/2022

IRPEG

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 8397/2013 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende

– ricorrente –

contro

DIGA S.R.L., elettivamente domiciliata in Roma, via Po n. 9, presso lo studio dell'avv. Francesco Napolitano, rappresentata e difesa dall'avv. Riccardo Pagliarulo in forza di procura in calce al controricorso

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione staccata di Lecce, n. 13/24/2012 emessa in data 24 gennaio 2012 e depositata in data 7 febbraio 2012.

Udita la relazione della causa tenuta nella pubblica udienza del 6 maggio 2022 dal consigliere dott. Federico Lume.

Dato atto che il Sostituto Procuratore Generale dott. Paola D'Ovidio ha concluso per l'accoglimento del ricorso.
Udito l'avv. Riccardo Pagliarulo.

FATTI DI CAUSA

1. Con cartella di pagamento l'Agenzia delle entrate richiedeva Irpeg integrativa nei confronti di Geturs s.r.l. per le annualità 1987 e 1988.

2. La Commissione tributaria provinciale di Lecce accoglieva il ricorso del contribuente.

3. Contro tale decisione proponeva appello Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione di Lecce, con la sentenza oggi impugnata, dichiarava inammissibile l'appello, in considerazione della cancellazione di Geturs dal registro delle imprese dal 1° ottobre 2012.

4. Avverso tale decisione Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato a due motivi.

Diga s.r.l., evocata quale incorporante della Geturs s.r.l., resiste con controricorso.

Diga s.r.l. ha depositato memoria *ex* art. 378 cod. proc. civ.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 6 maggio 2022 ove è stata discussa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso è affidato a due motivi.

1.1. Con il primo motivo l'ufficio deduce la violazione del principio del contraddittorio *ex* art. 101 cod. proc. civ. e dell'art. 110 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

Deduce infatti che la notifica dell'appello era avvenuta in data anteriore alla cancellazione della Geturs s.r.l. dal registro delle imprese per cui la C.T.R. avrebbe errato a dichiararne l'inammissibilità ma avrebbe dovuto, rilevata la sopravvenuta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cancellazione, invitare le parti a formulare osservazioni in merito, ai sensi dell'art. 101 cod. proc. civ.

1.2. Col secondo motivo, proposto in subordine, deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 53 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 110 cod. proc. civ. nonchè degli artt. 2495, secondo comma, e 2504-*bis* cod. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

Rappresenta infatti che l'appello è stato notificato alla Geturs quando la stessa non era ancora stata cancellata dal registro delle imprese per cui esso non era inammissibile ma poteva proseguire nei confronti dell'incorporante Diga s.r.l., successore a titolo universale.

1.3. La società Diga s.r.l. eccepisce il proprio difetto di legittimazione passiva nel giudizio di legittimità, poiché essa non ha incorporato la Geturs ma è mera conferitaria di azienda da parte di quest'ultima e non vi è norma che preveda la responsabilità del conferitario per le obbligazioni tributarie del conferente.

1.4. Deduce inoltre che la questione era stata trattata nel giudizio di appello (in quanto l'istanza di discussione orale della causa era stata notificata a Diga s.r.l.) per cui non vi è stata violazione del contraddittorio.

1.5. Eccepisce, infine, l'inammissibilità del ricorso perchè il dedotto vizio della sentenza di appello sarebbe costituito da un errore di fatto sulla data di cancellazione della Geturs dal registro delle imprese, avvenuta dopo la notifica dell'appello, per cui l'Agenzia avrebbe dovuto proporre ricorso per revocazione.

2. Premessa la pacifica cancellazione di Geturs s.r.l. dal registro delle imprese, in data 1 ottobre 2002, e quindi nel corso del giudizio di appello (il cui ricorso introduttivo è stato depositato in data 2 febbraio 2002, come da frontespizio della sentenza), occorre necessariamente partire dalla legittimazione passiva di Diga s.r.l., evocata nel giudizio di legittimità dall'Agenzia quale successore

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della Geturs s.r.l., che avrebbe incorporato (tale è la qualità indicata sia nel corpo del ricorso quanto nella richiesta di notificazione).

Diga s.r.l. deduce e prova (mediante visura storica camerale, il cui deposito è ammissibile ai sensi dell'art. 372 cod. proc. civ., trattandosi di documenti relativi all'ammissibilità del ricorso) che non vi è stata incorporazione ma Geturs s.r.l. in data 25 maggio 2000 ha conferito l'azienda in favore di Diga s.r.l.; successivamente, messa in liquidazione il 5 dicembre 2001, la Geturs ha chiesto la cancellazione dal registro delle imprese in data 7 marzo 2002 e la cancellazione è stata iscritta in data 1 ottobre 2002.

Occorre a questo punto svolgere le seguenti considerazioni.

2.1. Nel caso di specie l'evocazione della controparte è avvenuta, da parte dell'Agenzia, con una qualità, incorporante per fusione della originaria società evocata nel giudizio di merito, rivelatasi indimostrata.

2.2. L'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese è avvenuta nel 2002, quindi prima dell'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 2495 cod. civ.; sul punto Cass., Sez. U., 22/02/2010, n. 4060 ha avuto modo di precisare che in tema di società di capitali, a seguito della riforma, 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 dell'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n, 6, che, modificando l'art. 2495, secondo comma, cod. civ., 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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.

2.3. Successivamente Cass., Sez. U., 12/03/2013, n. 6070 ha 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.

Da un punto di vista processuale, 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 e ss. cod. proc. civ. con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ.; 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).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.4. Occorre appena precisare che nel caso in esame non ha rilevanza l'art. 28, comma 4, d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 che 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 cod. civ. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese; tale articolo reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa (neppure implicita) nè efficacia retroattiva, sicchè il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione 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 di esso, ossia il 13 dicembre 2014 o successivamente (Cass. 21/02/2020, n. 4536; Cass. 02/04/2015, n. 6743).

2.5. Nel caso di conferimento di azienda come in ogni caso di cessione di azienda, dal punto di vista civilistico, non si ha un fenomeno di successione a titolo universale ma a titolo particolare (Cass. 13/09/2016, n. 17959; Cass. 29/11/2005, n. 25952).

In caso di successione a titolo particolare nel diritto controverso, ai sensi dell'art. 111 cod. proc. civ., il processo prosegue fra le parti originarie, mantenendo il successore interventore tale veste processuale, salvo che nel caso di espressa estromissione dell'alienante.

2.6. Alla luce di tali principi occorre esaminare il caso di specie, ove la cancellazione è stata iscritta in data 1 ottobre 2002 e quindi ha effetti dall'1 gennaio 2004, date entrambe cadute durante il processo di appello.

Il ricorso per cassazione risulta essere stato notificato, in data 22 marzo 2013, soltanto alla società cessionaria di azienda (qualificata erroneamente quale incorporante della Geturs) e non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

anche ai soci della società cedente, che, dopo la cancellazione di quest'ultima dal registro delle imprese, erano gli unici legittimati alla prosecuzione del processo, in qualità di successori diretti nei rapporti obbligatori della società estinta.

Che il ricorso sia stato notificato unicamente a quest'ultima comporta che sia stata, in realtà, ignorata la controparte originaria, e cioè i soci della società cedente, successori della società estinta.

In casi similari (Cass. 11/02/2021, n. 3454, sebbene riferito a società di persone) questa Corte ha già ritenuto l'inammissibilità del ricorso per cassazione che sia notificato unicamente al successore a titolo particolare e non ai successori universali.

L'omessa notifica (nel termine previsto dall'art. 325, secondo comma, cod. proc. civ.) del ricorso alla parte originaria comporta l'inammissibilità del ricorso stesso, atteso che non è sufficiente a instaurare legittimamente il giudizio di cassazione un ricorso non notificato alla controparte, ma solo a soggetti chiamati in causa (e nel caso di specie neanche tali), che tale qualità non rivestono (per tale principio, in fattispecie similare: Cass. 24/04/2012, n. 6471, secondo cui in caso di successione a titolo particolare nel diritto controverso, il processo prosegue fra le parti originarie, mantenendo il successore interventore tale veste processuale, salvo che nel caso di espressa estromissione dell'alienante. Ne consegue l'inammissibilità del ricorso per cassazione che sia notificato unicamente al successore interventore e non alla controparte originaria).

2.7. Né appare rilevante, infine, l'art. 14 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, relativo alla responsabilità solidale del cessionario d'azienda, invero qualità e responsabilità neanche spese dall'Agenzia nell'evocazione della Diga s.r.l.; tale disposizione prevede infatti che <<1. Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. 2. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza. 3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta. 4. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni>>.

Il comma 5-*ter*, aggiunto dall'art. 16, comma 1, lett. g) d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ha previsto espressamente che tali disposizioni si applichino, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento.

A prescindere da ogni questione circa la portata retroattiva della norma (*recte*, della possibilità di ritenere il conferimento di azienda già incluso nella originaria previsione dell'art. 14: in senso contrario Cass. 04/12/2019, n. 31654; in senso favorevole Cass. 31/10/2019, n. 28057), la responsabilità del cessionario di azienda è una responsabilità soggettiva, nel senso che quest'ultimo risponde personalmente, con il suo intero patrimonio, dei debiti tributari non soddisfatti. Si tratta di una responsabilità solidale sussidiaria, dato che il cessionario gode del cosiddetto *beneficium excussionis*, che si aggiunge a quella dell'originario debitore e non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

determina successione a titolo universale nella posizione della società estinta.

6. Ne segue l'inammissibilità del ricorso.

La soccombenza determina condanna alle spese liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso; condanna Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite in favore di Diga s.r.l., che liquida in euro 3.000,00 per compensi, euro 200,00 per esborsi, oltre spese forfetarie nella misura del 15 per cento dei compensi.

Così deciso in Roma, in data 6 maggio 2022.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale