



№ 3750/20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. ANTONIO GRECO

- Presidente -

IRPEG IRES
ACCERTAMENTO

Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO

- Consigliere -

Dott. COSMO CROLLA

- Consigliere -

Ud. 12/12/2019 - CC

Dott. LUCIO LUCIOTTI

- Consigliere -

R.G.N. 28731/2018

Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

- Rel. Consigliere -

Cea. 3750
Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 28731-2018 proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliato in (omissis)
(omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis) , che lo
rappresenta e difende unitamente agli avvocati (omissis) ,
(omissis)

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- **intimata** -

avverso la sentenza n. 987/8/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA
REGIONALE della LOMBARDIA, depositata il 08/03/2018;

①

11807
19

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 12/12/2019 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

RILEVATO CHE

(omissis) , <<in proprio e ... quale ex legale rappresentante di (omissis) S.R.L.>>, estinta per cancellazione dal Registro delle Imprese in data 27.2.2014, propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, indicata in epigrafe, che aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 3239/2017, in accoglimento del ricorso proposto avverso avviso di accertamento IRES IVA IRAP 2011 emesso nei confronti della società;

l'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata;

il ricorrente ha depositato memoria difensiva

CONSIDERATO CHE

1.1. il ricorrente lamenta con il primo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360, nn. 3, c.p.c., violazione di norme di diritto (artt. 2495 c.c., 28, 4 c., D.Lgs. n. 175/2014) per avere la CTR affermato la validità dell'avviso di accertamento, emesso nei confronti di società già cancellata dal Registro delle Imprese e notificato alla stessa ed ai soci, sul presupposto della retroattività dell'art. 28 cit.;

1.2. con il secondo motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 360, nn. 3, c.p.c., parimenti si lamenta violazione di norme di diritto (artt. 2312 e 2495 c.c., 36 DPR n. 600/1973) per avere la CTR ritenuto che l'accertamento emesso nei confronti della società potesse essere notificato anche <<al socio/amministratore/liquidatore (omissis) ed al socio (omissis) (omissis) quali soci "successori" anche nelle correlative obbligazioni societarie>>;

1.3. le censure vanno esaminate congiuntamente, in quanto strettamente connesse, sulla scorta dei principi già espressi da questa Corte (cfr. Cass. n. 6743/2015, conf. Cass. n. 15648/2015), secondo cui lo *ius superveniens* costituito dal D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, entrato in vigore il

13 dicembre 2014 ed emesso in attuazione della Legge di delegazione n. 23 del 2014, artt. 1 e 7, non si applica alla fattispecie di causa;

1.4. in base al menzionato art. 28, comma 4, l'effetto estintivo della società (di persone o di capitali), qualora derivi da una cancellazione dal registro delle imprese disposta su richiesta, come nel presente caso, sia differito per cinque anni, decorrenti dalla richiesta di cancellazione, con differimento limitato al settore tributario e contributivo (<<ai soli fini>>), nel senso che l'estinzione intervenuta durante tale periodo non fa venir meno la <<validità>> e l'<<efficacia>> sia degli atti di liquidazione, di accertamento, di riscossione relativi a tributi e contributi, sanzioni e interessi, sia degli atti processuali afferenti a giudizi concernenti detti tributi e contributi, sanzioni e interessi, dovendo evidenziarsi che il differimento degli effetti dell'estinzione non opera necessariamente per un quinquennio, ma per l'eventuale minor periodo che risulta al netto dello scarto temporale tra la richiesta di cancellazione e l'estinzione;

1.5. con riguardo all'ambito temporale di efficacia della norma, giova osservare che questa intende limitare (per il periodo da essa previsto) gli effetti dell'estinzione societaria previsti dal codice civile, mantenendo parzialmente per la società una capacità e soggettività (anche processuali) altrimenti inesistenti, al <<solo>> fine di garantire (per il medesimo periodo) l'efficacia dell'attività (sostanziale e processuale) degli enti legittimati a richiedere tributi o contributi, con sanzioni ed interessi;

1.6. la norma, pertanto (contrariamente a quanto talora sostenuto dall'amministrazione finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale e non <<procedurale>>, in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione;

1.7. il testo della disposizione, che non consente di individuare alcun indice di retroattività per la sua efficacia e, pertanto, rispetta il comma 1 dell'art. 3 dello statuto dei diritti del contribuente, non autorizza, quindi, ad attribuire effetti di sanatoria in relazione ad atti notificati a società già estinte per le quali la richiesta di cancellazione e l'estinzione siano intervenute anteriormente al 13 dicembre 2014, come nel presente caso;

1.8. occorre perciò concludere che il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese, non ha efficacia retroattiva e, pertanto, il differimento quinquennale (operante nei soli confronti dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione, indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., comma 2, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (richiesta che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente);

1.9. per quanto sopra osservato, il menzionato *ius superveniens* non si applica alla fattispecie di causa, perché - come visto - è pacifico che la s.r.l. era stata cancellata dal registro delle imprese, a sua richiesta, sin dal 27.2.2014, con richiesta di cancellazione avanzata, dunque, prima del 13.12.2014;

1.10. posta tale premessa, circa l'inapplicabilità, *ratione temporis*, del comma 4 del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, alla fattispecie di causa, va altresì evidenziato che per procedere nei confronti dei soci di una società estinta è del tutto insufficiente la mera notifica ad essi dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società *medio tempore* estintasi, tale circostanza ponendosi solo come <<presupposto della proponibilità dell'azione nei confronti dei soci>> (Cass. S.U. n. 6070 e 6071 del 2013), da esercitarsi con un autonomo e diverso atto impositivo che dia atto della sussistenza dei presupposti legittimanti la responsabilità del socio ex art. 36 d.P.R. n. 600 del 1973 (arg. da Cass. n. 23916 del 2016, secondo cui <<in tema di contenzioso tributario, nell'ipotesi di cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese, l'Amministrazione finanziaria può agire in via sussidiaria nei confronti dei soci, nei limiti di cui all'art. 2495 c.c., sino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, ma è tenuta a dimostrare i presupposti della loro responsabilità e, cioè che, in concreto, vi sia stata distribuzione dell'attivo e che una quota di quest'ultimo sia stata riscossa, non potendo allegare per la prima volta in



appello la circostanza, non dedotta in sede di accertamento, della distribuzione occulta di utili extracontabili>>);

1.11. ciò posto, deve, pertanto, comunque rilevarsi l'inammissibilità dell'originario ricorso, proposto dal liquidatore, stante il difetto sia della capacità processuale della società dopo la cancellazione dal Registro delle Imprese, sia della legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore (cfr. Cass. nn. 33278/2018, 11100/2017), sia del socio, privo di legittimazione, nei confronti di atto impositivo diretto alla società non più esistente (cfr. Cass. n. 7236/2018 in motiv.);

1.12. l'accertamento del difetto di *legitimatio ad causam* sin da prima che venisse instaurato il primo grado di giudizio, secondo giurisprudenza costante, elimina in radice ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, e comporta, a norma dell'art. 382, terzo comma, c.p.c. l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione (cfr. Cass. nn. 4853/2015, 21188/2014, 22863/2011, 4266/2006, 2517/2000);

1.13. ricorre invero un vizio insanabile originario del processo, che da subito avrebbe dovuto condurre a una pronuncia declinatoria del merito (cfr. Cass. n. 5736 del 2016), nel caso in esame non trovando applicazione, come dianzi illustrato, l'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, trattandosi di norma non retroattiva (cfr. Cass. n. 6743/2015 cit.);

2. pertanto, stante la nullità dell'intero giudizio, poiché la causa non poteva essere proposta su iniziativa del liquidatore e socio della società estinta, la sentenza impugnata va cassata senza rinvio e le spese di tutti i gradi di giudizio vanno integralmente compensare tra le parti, ricorrendo giusti motivi, in relazione alle motivazioni poste a sostegno della decisione

P.Q.M.

La Corte cassa la sentenza impugnata, senza rinvio, dichiarando improponibile il ricorso originario e compensa le spese processuali.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sesta Sezione, a seguito di riconvocazione, in data 15.1.2020.

Il Presidente
(Antonio Greco)

Antonio Greco

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi

14 FEB. 2020



Il Funzionario Giudiziario

Silvia Lilli Rinaldi

Silvia Lilli Rinaldi