

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 9 gennaio 2024, n. 753

Svolgimento del processo

1. In data 07.04.2011, X.X. veniva attinto dall'avviso di accertamento n. X /2006 del 30.03.2011, con il quale l'Agenzia delle Entrate di Ancona aveva accertato in via induttiva, nei confronti dell'estinta Y.Y. Srl, presunti maggiori ricavi della stessa relativamente a nove vendite effettuate nell'anno 2006.

2. Il contribuente -"in proprio e quale liquidatore della Srl Y.Y." (così la sentenza in epigrafe)- spiegava ricorso avverso l'avviso nanti la CTP di Ancona, deducendone l'illegittimità in quanto notificato a società estinta e comunque in quanto privo di idonea motivazione.

3. La CTP, con sentenza n. 2/1/2012, accoglieva il primo motivo, considerato che la società era stata cancellata dal registro delle imprese il 4 marzo 2010 e che l'atto le è stato notificato il 7 aprile 2011.

4. L'Ufficio proponeva appello, accolto dalla CTR delle Marche.

4.1. Osservava:

Il liquidatore e socio del soggetto giuridico in discussione al momento dell'estinzione della società è diventato ex lege, in base alla vigente disciplina, responsabile dei debiti erariali a prescindere dal dolo o dalla colpa dello stesso.

Non può perciò ritenersi che l'accertamento in questione sia stato notificato a un soggetto inesistente. Tutte le questioni relative alla notificazione dell'atto restano assorbite nell'argomentazione di merito su riferita, dal momento che è indubitabile che il ricorrente era socio della società e liquidatore della stessa.

Nessun problema quindi sussiste in ordine alla forma della notificazione.

Ogni altra questione è da ritenersi assorbita nella decisione di merito.

D'altra parte il ricorrente non ha fornito alcuna prova in ordine alla inesistenza del debito tributario, come avrebbe dovuto alla luce della vigente disciplina.

È ancora noto che la ulteriore previsione secondo cui "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 cc ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese".

5. Propone ricorso per cassazione il X.X. "in proprio e in qualità di ex socio ed ex liquidatore" di Y.Y. con quattro motivi.

Resiste l'Agenzia con controricorso. Il X.X. deposita telematicamente ampia memoria datata 8 novembre 2023, anche in prospettiva di replica al controricorso.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente deve d'ufficio essere rilevata l'inammissibilità dell'originario ricorso proposto da X.X. nella qualità di ex liquidatore di Y.Y. Srl in liquidazione, attesa l'estinzione di questa e dunque il venir meno della sua stessa soggettività, "a fortiori" processuale, non più esercitabile per il tramite dell'ex legale rappresentante.

1.1. Come osservato da Cass. n. 16362 del 30/07/2020, "nel processo tributario, l'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal



registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono -venendo altrimenti sacrificato ingiustamente il diritto dei creditori sociali- ma si trasferiscono ai soci, discendendone "che i soci peculiari successori della società subentrano ex art. 110 c.p.c. nella legittimazione processuale facente capo all'ente", mentre deve "escludersi la legittimazione 'ad causam' del liquidatore della società estinta il quale può essere destinatario di un'autonoma azione risarcitoria ma non della pretesa attinente al debito sociale".

In senso conforme, tra le tante, valga ricordare ad esempio Sez. 5, n. 32304 del 26/09/2019, secondo cui (in motivazione) "questa Corte è ferma nel ritenere che, con affermazioni estensibili tanto alle società di capitali, che a società di persone, associazioni non riconosciute e cooperative, 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 della società è rilevabile anche d'ufficio (Cass., Sez. V, nn. 5736/16, 20252/15, 21188/14) (e) 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".

2. Il ricorso resta scrutinabile in riferimento alla posizione del X.X. personalmente,

3. Con il primo motivo si denuncia: "Vizio di motivazione della sentenza, 'sub specie' di difetto assoluto e/o motivazione apparente (art. 360 n. 5 c.p.c.); violazione dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/92 (art. 360 n. 3 c.p.c.)".

3.1. "Il giudice regionale non individua nessuna delle norme che giustificano la sua pronuncia e, nella già scarna esposizione della parte motiva, si limita ad un generico riferimento 'alla vigente disciplina'".

3.2. Il motivo è manifestamente infondato.

La sentenza impugnata esibisce un'effettiva motivazione, sia dal punto di vista grafico che contenutistico, come emerge da una semplice lettura della letterale citazione di cui innanzi.

4. Secondo e terzo motivo possono -per affinità di censure-essere enunciati e decisi insieme.

4.1. Con il secondo motivo si denuncia: "Violazione e falsa applicazione dell'art. 28 co. 4 del D.Lgs. 175/2014 (art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.)".

4.1.1. Risulta errata l'applicazione dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2004 "alla presente fattispecie, essendo pacificamente emerso in giudizio che la Y.Y. Srl è stata cancellata dal registro delle Imprese in data 04.03.2010".

4.2. Con il terzo motivo si denuncia: "Violazione e falsa applicazione degli artt. 2495 c.c. e 36 del D.P.R. 602/73 (art. 360 n. 3 c.p.c.)".

4.2.1. "Una eventuale e limitata responsabilità degli ex soci e degli ex liquidatori nei confronti dei creditori sociali insoddisfatti dopo tale cancellazione è prevista solo ed unicamente (dalle norme indicate in rubrica)", che però non trovano applicazione nel caso di specie, in cui l'avviso "contiene semplicemente l'accertamento di presunti maggiori ricavi non dichiarati da parte della società SI



ed è stato emesso esclusivamente nei confronti della medesima società, senza tener conto della sua intervenuta estinzione conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, mentre non contiene alcun accertamento di ipotetiche responsabilità in capo agli ex soci o all'ex liquidatore".

4.3. Il terzo motivo -che assume, in concreto, per le ragioni che subito in appresso appariranno chiare, priorità logica rispetto al secondo- è infondato e deve essere disatteso.

4.3.1. Questa S.C. ha più volte affermato -sia in tema di notifica della cartella di pagamento intestata alla società (Cass. n. 30736 del 29/10/2021; Cass. n. 24793 del 05/11/2020; Cass. n. 31037 del 28/12/2017), sia in materia di imputazione ai soci del reddito della società per trasparenza (Cass. n. 16365 del 30/07/2020; Cass. n. 23534 del 20/09/2019), sia, infine, con riferimento specifico all'atto impositivo (Cass. n. 30536 del 28/07/2021; Cass. n. 25487 del 12/10/2018)- che, a seguito dell'estinzione della società, l'atto impositivo o esecutivo intestato alla società estinta debba essere notificato ai soci, anche collettivamente ed impersonalmente presso l'ultimo domicilio della società, analogamente a quanto previsto dall'art. 65, quarto comma, D.P.R. n. 600 del 1973 per il caso di morte del debitore. Invero, a seguito dell'estinzione della società, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, che ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione od illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente od illimitatamente responsabili per i debiti sociali (cfr. Cass., Sez. U, nn. 6070, 6071 e 6072 del 12/03/2013).

Svariate sono le pronunce che ritengono valide le notificazioni di avvisi di accertamento (Cass., n. 24793 del 05/11/2020; Cass., n. 23534 del 20/09/2019; Cass., n. 12953 del 04/04/2017) e di cartelle di pagamento (Cass., n. 31037 del 28/12/2017) intestati alla società, allorché dette notificazioni siano state eseguite, successivamente all'estinzione della stessa, nelle mani di (o comunque ad) uno dei soci.

Per tutte, se ne rammenta una (Cass., n. 12/10/2018) per la chiarezza del principio che esprime:

L'atto impositivo emesso nei confronti di una società di persone è validamente notificato, dopo l'estinzione della stessa" ad uno dei soci; poiché, analogamente a quanto previsto dall'art. 65, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 per l'ipotesi di morte del debitore, ciò si correla al fenomeno successorio che si realizza rispetto alle situazioni debitorie gravanti sull'ente e realizza, peraltro, lo scopo della predetta disciplina di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società.

Né a diverse conclusioni può nella specie condurre il rilievo che Y.Y. rivestiva la forma di società di capitali (segnatamente Srl), poiché il ridetto fenomeno successorio, che trova autorevolissimo fondamento in già evocati arresti delle Sezioni unite di questa Suprema Corte, è predicabile identicamente delle società di persone e delle società di capitali (recita infatti "ex professo" la massima estratta da Cass., Sez. U, n. 6070 del 2013: "Dopo la riforma del diritto societario, attuata dai 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"), ponendosi in linea di continuità con l'insegnamento -parimenti impartito dalle Sezioni unite (Cass., Sez. U, n. 4060 del 22/02/2010) -secondo cui, a seguito della modifica dell'art. 2495, comma 2, cod. civ., è venuta realizzandosi una tendenziale equiparazione tra società di capitali e società



commerciali di persone (invero - alla stregua della sentenza da ultimo citata - determinando la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese l'immediata estinzione della stessa, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo, soltanto se tale adempimento ha avuto luogo in data successiva all'entrata in vigore dell'art. 4 D.Lgs. n. 6 del 2003, che, modificando l'art. 2495, comma 2, cod. civ., ha attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione, "una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2495, secondo comma, cod. civ. impone un ripensamento della disciplina relativa alle società commerciali di persone, in virtù del quale la cancellazione, pur avendo natura dichiarativa, consente di presumere il venir meno della loro capacità e soggettività limitata, negli stessi termini in cui analogo effetto si produce per le società di capitali, rendendo opponibile ai terzi tale evento, contestualmente alla pubblicità nell'ipotesi in cui essa sia stata effettuata successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 6 del 2003, e con decorrenza dal 1 gennaio 2004 nel caso in cui abbia avuto luogo in data anteriore").

4.3.2. In definitiva, deve "funditus" ribadirsi il -e dare piena continuità al- seguente principio di diritto:

"Sono valide ed efficaci le notificazioni di atti impositivi intestati a società, indifferentemente di capitali o di persone, estinta, se notificati, dopo l'estinzione, agli ex soci (anche collettivamente ed impersonalmente presso l'ultimo domicilio della società, analogamente a quanto previsto dall'art. 65, quarto comma, D.P.R. n. 600 del 1973 per il caso di morte del debitore), o anche solo a taluno degli ex soci, senza necessità dell'emissione di specifici atti intestati e diretti ai medesimi, giacché, a seguito dell'estinzione della società, si determina un fenomeno, pur peculiare, di tipo successorio, in virtù del quale i soci subentrano nelle medesime obbligazioni inadempite della società e pertanto ne

rispondono, ancorché nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione od illimitatamente" a seconda che, 'pendente societate', fossero limitatamente od illimitatamente responsabili per i debiti sociali".

4.3.3. La CTR ha fatto piena applicazione del superiore principio.

In particolare, la deduzione del R, sviluppata nel terzo motivo in disamina, secondo cui la responsabilità di ex soci ed ex liquidatori dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese presuppone un atto specificamente loro intestato e diretto, ai sensi ed alle condizioni, rispettivamente, degli artt. 2495 c.c. e 36 del D.P.R. n. 602 del 1973, non coglie nel segno, a fronte del ridetto fenomeno "lato sensu" successorio che si verifica, in capo ai soci, per il sol fatto dell'evento estintivo riguardante la società: talché -come visto- è necessario ma anche sufficiente che l'atto impositivo od esecutivo, pur intestato alla società, sia materialmente notificato a coloro che erano soci.

Ciò è quanto avvenuto nel caso di specie, pacifica essendo la qualità (anche) di ex socio del X.X., alla luce sia dell'accertamento compiuto dalla CTR (che riconosce al X.X. la qualità di "liquidatore e (giustappunto) socio del soggetto giuridico in discussione al momento dell'estinzione della società"), sia del frontespizio della sentenza impugnata, siccome testualmente resa nei confronti del X.X. anche in qualità di "ex socio" di Y.Y., sia delle allegazioni contenute nel controricorso, con particolare riguardo a quella iniziale (secondo cui "l'Ufficio di Senigallia provvedeva a rettificare la dichiarazione dei redditi presentata dalla Y.Y. per l'anno d'imposta 2006, emettendo l'avviso di accertamento n. X/2011 (notificato il 07/04/2011 al Sig. X.X., quale socio al 50% della predetta società nell'anno 2006 nonché ex liquidatore della stessa: p. 3)", sia dello stesso ricorso per



cassazione, proposto dal X.X. "in proprio e in qualità di ex socio ed ex liquidatore della cessata società" (p. 1).

Quanto precede -specificasi per completezza- toglie consistenza all'allegazione - peraltro inammissibilmente sviluppata, viepiù in punto di mero fatto, soltanto in memoria - volta a far constare che l'avviso sarebbe stato intestato e diretto a Y.Y., "essendo stato notificato, come risulta dalla busta contenente l'atto, a: X.X. in qualità di rappresentante legale della Y.Y. S.r.l, in liquidazione" (circostanze queste non contestate dalla difesa avversaria)" (p. 2).

In diSparte che non ricorre l'invocata non contestazione alla luce dell'esaminata posizione agenziale, ad ogni modo, a venire in linea di conto, è l'indiscussa qualità di ex socio del X.X., ricevente la notificazione.

4.4. Il rigetto del terzo motivo determina l'inammissibilità del secondo.

4.4.1. Invero la teorica fondatezza, in diritto, di detto motivo (alla stregua dell'insegnamento di cui a Cass. n. 6743 del 02/04/2015; conf. da ult. Cass. n. 4536 del 21/02/2020), non sortisce tuttavia alcun effetto pratico, in ragione, per un verso, dell'evocazione "ad abundantiam" degli effetti retroattivi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2004 compiuta alla CTR e, per altro verso, della corretta notifica dell'avviso, comunque, al R in qualità di ex socio di Y.Y..

5. Con il quarto motivo si denuncia: "Nullità della sentenza per omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia (art. 360, n. 4, c.p.c.)".

5.1. La CTR ha omesso di pronunciare sull'eccezione di nullità dell'avviso per violazione degli artt. 42 D.P.R. n. 600 del 1973 e 7 St. contr.

5.2. Il motivo -che, unitamente alla parte introduttiva del ricorso, dedicata allo svolgimento del processo, adempie all'onere di localizzare la proposizione della censura in entrambi i gradi di merito - è fondato e merita accoglimento.

Invero non v'è traccia, nella sentenza impugnata, dell'essere la medesima stata presa in considerazione e viepiù motivatamente esaminata e decisa.

6. In definitiva,

- quanto alla posizione del X.X. in qualità di ex liquidatore di Y.Y., la sentenza impugnata deve essere cassata e, con pronuncia su ricorso, deve dichiararsi inammissibile l'originario ricorso dal medesimo in tale qualità proposto, con integrale compensazione delle spese di tutti i gradi di giudizio, stante il rilievo d'ufficio dell'inammissibilità;

- quanto alla posizione del X.X. in proprio, quale ex socio di Y.Y., in accoglimento del quarto motivo di ricorso, rigettati il primo ed il terzo e dichiarato inammissibile il secondo, la sentenza impugnata va cassata con rinvio per nuovo esame e per le spese, anche con riguardo al presente grado.

P.Q.M.

In riferimento alla posizione di X.X. in qualità di ex liquidatore di Y.Y. Srl in liquidazione, cassa la sentenza impugnata e, pronunciando su ricorso, dichiara inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio proposto dal medesimo in tale qualità, compensando integralmente tra le parti le relative spese per tutti i gradi di giudizio.

In riferimento alla posizione di X.X. in proprio, accoglie il quarto motivo di ricorso, rigettati il primo ed il terzo e dichiarato inammissibile il secondo e, in relazione al motivo accolto, cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche per nuovo esame e per le spese.



