

*Contenzioso tributario: estinzione della società, interruzione del processo e riassunzione nei confronti dei soci subentrati alla società estinta*

Cassazione civile, sez. VI, 9 ottobre 2015 n. 20.358. Presidente IacobelliS. Relatore Caracciolo.

**Tributi - Contenzioso Tributario (Disciplina Posteriore alla Riforma Tributaria del 1972) - Procedimento - Estinzione della società contribuente - Conseguenze - Interruzione del processo - Necessità - Esame del bilancio di liquidazione - Esclusione della successione dei soci - Estinzione del processo - Illegittimità**

*In tema di contenzioso tributario, qualora l'estinzione della società contribuente (nella specie, società di capitali) intervenga in pendenza di un giudizio, il giudice, a fronte del venir meno della capacità della società di stare in giudizio, deve disporre l'interruzione del processo a norma degli artt. 299 e ss c.p.c., onde consentire alla parte pubblica, che ne abbia interesse, di riassumerlo nei confronti dei soci subentrati alla società estinta ai sensi del combinato disposto degli artt. 2495 c.c. e 110 c.p.c., non potendo escludere la possibilità del fenomeno successorio in base al solo esame del bilancio di liquidazione.*

*Omissis*

Fatto e diritto

Ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione: Il relatore cons. Dott. CARACCIOLO Giuseppe, letti gli atti depositati.

Osserva:

La CTR di Venezia ha dichiarato estinto, per sopravvenuta cancellazione dal registro delle imprese della società "B. Costruzioni srl" (*Avv. Carlo Amato, ndr*), il processo di appello promosso dall'Agenzia contro la sentenza n. 135/05/2009 della CTP di Treviso, che aveva accolto il ricorso della predetta società contro avviso di accertamento e conseguente cartella di pagamento per IRES-IVA-IRAP relative all'anno 2004, avviso con cui erano stati recuperati a tassazione ricavi non dichiarati, maturati in ragione dell'attività di impresa.

La predetta CTR ha motivato la decisione -oltre al resto e per quanto qui specificamente rileva- nel senso che la produzione di documentazione da parte dell'Agenzia e da parte della contribuente, in corso di udienza (di cui tutte le parti avevano chiesto acquisizione al fascicolo processuale), andava dichiarata inammissibile per tardività, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32. Inoltre la Commissione riteneva che "la documentazione prodotta dall'Ufficio appellante, con le relative richieste verbali, non integrano i presupposti contenuti nell'art. 2495 c.c., per l'eventuale prosecuzione della controversia", infatti la cancellazione dal registro delle imprese -con la sua efficacia costitutiva- aveva determinato l'estinzione della società contribuente, sicchè il processo non poteva

proseguire nei confronti della società e neppure nei confronti dei soci "in quanto la legge non prevede alcun subentro automatico dei soci nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria" e questi ultimi succedono nel processo solo se abbiano riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, prova posta a carico della parte appellante: nel verbale di assemblea 3.1.2012 prodotto in sede di discussione risultava invece esplicitamente che non vi era stato alcun riparto a favore dei soci, sicché il giudizio non poteva che essere dichiarato estinto.

L'Agenzia ha interposto ricorso per cassazione affidato a unico motivo.

La parte contribuente non ha svolto difese.

Il ricorso - ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., assegnato allo scrivente relatore- può essere definito ai sensi dell'art. 375 c.p.c..

Con il motivo di impugnazione (centrato sulla violazione dell'art. 2495 c.c. e degli artt. 300 e 306 c.p.c.) la parte ricorrente si duole del fatto che il giudicante abbia dichiarato l'estinzione del processo sulla scorta dell'acclarata cancellazione della società dal registro delle imprese (la qual cosa era avvenuta nel corso del processo di appello, siccome dichiarata dal difensore in udienza) senza disporre l'interruzione e senza farsi carico di acclarare se, accanto al bilancio finale di liquidazione, vi fossero ulteriori elementi documentali per ritenere che una distribuzione di utili (mascherata con l'istituzione di un trust costituito dalla società "per la gestione dei propri investimenti immobiliari") vi era stata, con conseguente attribuzione ai soci della responsabilità patrimoniale per le obbligazioni maturatesi in capo alla società.

Il motivo di ricorso appare fondato ed accoglibile.

Gli argomenti in ragione dei quali la Commissione è pervenuta a dichiarare l'estinzione del processo appaiono venati da evidente contraddizione sia intrinseca che in rapporto alla disciplina che regola la fattispecie processuale qui in esame.

Da un canto, infatti, il giudicante ha ritenuto inammissibile - perchè tardiva- la produzione documentale da cui avrebbe dovuto trarsi notizia dell'avvenuta cancellazione della società dal registro delle imprese (oltre che del fatto della allegata costituzione del trust in considerazione del quale l'Agenzia assume che i soci siano effettivamente subentrati nel patrimonio societario, anche al fine di eludere, con abuso del diritto, la disciplina sulla successione nel processo dei soci di società di capitali), ma ne ha fatto concreto utilizzo al fine di ravvisare l'esistenza dei presupposti onde dichiarare la estinzione del processo, in ragione del ravvisato difetto di riparto ai soci nel contesto del bilancio finale di liquidazione, così manifestamente contraddicendo la declaratoria di inammissibilità della produzione. D'altro canto il giudicante, sulla scorta della sola notizia della estinzione della società, avvenuta nel corso del processo di appello, ha dichiarato l'estinzione di quest'ultimo senza disporre la previa interruzione del processo, siccome imposto dall'art. 300 c.p.c., applicabile anche al rito tributario, per l'ipotesi di perdita della capacità della parte costituita.

Ed infatti, è ius receptum che l'interruzione operi di diritto nel senso che si perfeziona nel momento dell'evento ovvero della sua notificazione, dichiarazione o certificazione, indipendentemente da un provvedimento del giudice, il quale è, tuttavia, tenuto a provvedere non appena abbia notizia del perfezionamento della fattispecie interruttiva per evitare che sia illegittimamente svolta ulteriore attività processuale. La violazione delle norme sull'interruzione del processo determina la nullità di tutti gli

atti compiuti successivamente al verificarsi dell'evento interruttivo o alla dichiarazione o notificazione di esso.

Benchè sia principio più volte ribadito da codesta Corte che "...le norme che disciplinano l'interruzione del processo sono preordinate a tutela della parte colpita dal relativo evento, con la conseguenza che difetta d'interesse l'altra parte a dolersi dell'irrituale continuazione del processo" (per tutte, Cass. Sez. 5<sup>^</sup>, Sentenza n. 7007 del 23/05/2001; Cass. Sez. 3<sup>^</sup>, Sentenza n. 24762 del 28/11/2007), non è chi non veda che nella specie di causa la parte ricorrente ha inteso dolersi non già della violazione delle norme che regolano la modalità per la dichiarazione dell'evento interruttivo (cui si riferisce propriamente il cennato indirizzo giurisprudenziale), ma bensì delle norme che disciplinano gli effetti del dichiarato evento interruttivo. La puntuale e rituale applicazione delle norme che disciplinano detti effetti (in applicazione del combinato disposto dell'art. 2495 c.c. e art. 300 c.p.c.) viene in realtà nel fuoco degli interessi processuali di tutte le parti -ed anche dell'odierna ricorrente- atteso che quest'ultima rimarrebbe pregiudicata non già semplicemente dalla omessa declaratoria dell'interruzione del processo, ma dal fatto che per effetto di essa le rimane preclusa la modalità per convenire in giudizio i soggetti a cui reputa che -per effetto del fenomeno successorio- sia transitata la responsabilità per le obbligazioni fatte valere nel processo.

D'altronde, è principio di carattere generale quello secondo cui: "L'interesse all'impugnazione, il quale costituisce manifestazione del generale principio dell'interesse ad agire - sancito, quanto alla proposizione della domanda ed alla contraddizione alla stessa, dall'art. 100 c.p.c., va apprezzato in relazione all'utilità concreta derivabile alla parte dall'eventuale accoglimento del gravame e non può consistere in un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica, non avente riflessi sulla decisione adottata..." (Cass. Sez. L, Sentenza n. 13373 del 23/05/2008).

In quest'ottica, sono state proprio le sezioni unite di Codesta Corte ad evidenziare che: "Ipotizzare - come pure si è fatto da taluni - che la volontaria estinzione dell'ente collettivo comporti, perciò, la cessazione della materia del contendere nei giudizi contro di esso pendenti per l'accertamento di debiti sociali tuttora insoddisfatti significherebbe imporre un ingiustificato sacrificio del diritto dei creditori; sacrificio che non verrebbe sanato dalla possibilità di agire nei confronti dei soci, alle condizioni indicate dalla citata disposizione dell'art. 2495, se quest'azione fosse concepita come diversa ed autonoma rispetto a quella già intrapresa verso la società, non foss'altro che per la necessità di dover riprendere il giudizio da capo con maggiori oneri e col rischio di non riuscire a reiterare le prove già espletate" (Cass. Sez. U, Sentenza n. 6070 del 12/03/2013).

Se è ben vero che l'Agenzia, a mezzo del ricorso introduttivo del presente giudizio (notificato anche alle persone fisiche dei soci) ha comunque coinvolto nel processo anche questi ultimi, che si sono effettivamente costituiti, così sostanzialmente sanando l'omissione commessa dal giudice di appello (in termini ancora Cass. Sez. n. 6070 /2013: "...qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'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"), nondimeno non è priva di rilievo pratico l'impugnazione che l'Agenzia propone nella presente sede per motivo della violazione dell'art. 300 c.p.c., perchè con essa la parte qui ricorrente invoca -nella sostanza- anche la nullità di tutti gli atti processuali che sono stati espletati dopo l'omessa adozione del necessario provvedimento di interruzione, ivi comprese le pronunce ordinatorie del processo per ciò che attiene alla ammissibilità della produzione documentale.

Resta che comunque, la Commissione di appello appare avere violato -principalmente- la disciplina dell'art. 2495 c.c. (nella parte in cui prevede che i creditori sociali non soddisfatti possano far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione) nel momento in cui ha supposto di dover limitare il proprio esame al bilancio di liquidazione ai fini di acclarare se sussistessero i presupposti per astrattamente fare luogo al fenomeno della successione nel processo che si verifica per effetto del combinato disposto della norma ora citata con l'art. 110 c.p.c.. Ed invero - anche a voler prescindere dal fatto che la parte qui ricorrente (con la produzione del documento istitutivo del "trust" di cui si è detto) ha invocato il fenomeno dell'abuso del diritto (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del o processo, e comunque afferente ad un atto che nel processo assume rilevanza e che si "assume adottato a processo pendente proprio per influenzarne le sorti) ed ha perciò assunto che la mancata distribuzione dell'attivo fosse meramente apparente, avendo la società costituito il "trust" ai fini di spogliarsi del patrimonio prima della chiusura della liquidazione e onde evitarne la distribuzione ai soci, con conseguente sottrazione delle garanzie dei creditori- conta soprattutto rilevare che è stato autorevolmente evidenziato 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...." (è menzionata ancora una volta Cass. Sez. n. 6070/2013).

L'anzidetta pronuncia ha -invero- argutamente evidenziato che: "Il subingresso dei soci nei debiti sociali, sia pure entro i limiti e con le modalità cui sopra s'è fatto cenno, suggerisce immediatamente che anche nei rapporti attivi non definiti in sede di liquidazione del patrimonio sociale venga a determinarsi un analogo meccanismo successorio. Se l'esistenza dell'ente collettivo e l'autonomia patrimoniale che lo contraddistingue impediscono, pendente societate, di riferire ai soci la titolarità dei beni e dei diritti unificati dalla destinazione impressa loro dal vincolo societario, è ragionevole ipotizzare che, venuto meno tale vincolo, la titolarità dei beni e dei diritti residui o sopravvenuti torni ad essere direttamente imputabile a coloro che della società costituivano il

sostrato personale. Il fatto che sia mancata la liquidazione di quei beni o di quei diritti, il cui valore economico sarebbe stato altrimenti ripartito tra i soci, comporta soltanto che, sparita la società, s'instauri tra i soci medesimi, ai quali quei diritti o quei beni pertengono, un regime di contitolarità o di comunione indivisa, onde anche la relativa gestione seguirà il regime proprio della contitolarità o della comunione".

Alla stregua di tali principi, insomma, il giudicante non avrebbe potuto evitare di trascurare, nell'ottica della verifica dell'interesse della parte pubblica alla prosecuzione del processo nei confronti dei soci, le emergenze che si prospettavano traibili dalla documentazione che l'Agenzia del tutto tempestivamente e ritualmente aveva prodotto nel processo (e peculiarmente quella con cui l'Agenzia allegava la persistenza in capo ai soci di diritti in con titolarità indivisa, di cui qui non è dato di conoscere la consistenza), sicché egli ha sicuramente errato a supporre che il difetto di riparto detraitele dal bilancio finale di liquidazione fosse, per ciò stesso, motivo della impossibilità di fare applicazione dell'art. 110 c.p.c. ai fini del subentro dei soci, con la conseguente estinzione della causa.

Non resta che concludere per la fondatezza del motivo di ricorso, donde consegue che la pronuncia qui impugnata deve essere cassata con rinvio onde il giudice di appello possa tornare -nel contesto delle parti che sono state legittimamente convenute nel presente giudizio- tornare a giudicare in ordine alle censure ed alle istanze che sono state formulate dalla parte qui ricorrente.

Pertanto, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per manifesta fondatezza.

Roma, 10 aprile 2015.

Ritenuto inoltre:

che la relazione è stata notificata agli avvocati delle parti;

che non sono state depositate conclusioni scritte, nè memorie;

che il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione e, pertanto, il ricorso va accolto, salvo il necessario rilievo del fatto che gli argomenti che nella relazione sono rivolti a convalidare l'assunto della violazione dell'art. 2495 c.c., risultano un fuor d'opera, atteso che essi sono estranei alla ratio sufficiente a determinare la cassazione della sentenza impugnata per violazione dell'art. 300 c.p.c. e quindi per l'omessa necessaria dichiarazione dell'interruzione del processo, all'esito di che soltanto competerà alla parte appellante (per il tramite della riassunzione del processo nei confronti delle parti che assume essere successori nella posizione sostanziale della società estinta) dimostrare la legittimazione processuale passiva di queste ultime, anche a mezzo della produzione della documentazione a ciò attinente e che il giudice del merito ha (perciò frustraneamente) ritenuto non producibile;

che le spese di lite possono essere regolate dal giudice del rinvio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la decisione impugnata e rinvia alla CTR Veneto che, in diversa composizione, provvederà anche sulle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 22 luglio 2015.

Depositato in Cancelleria il 9 ottobre 2015.