

Cass. Civ. Sez. VI - 5, Ord. 12 febbraio 2020 (Dep. 14 settembre 2020) n. 19008. Presidente:
MOCCI. Relatore: CONTI.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MOCCI Mauro	Presidente
Dott. CONTI Roberto Giovanni	rel. Consigliere
Dott. LA TORRE Maria Enza	Consigliere
Dott. DELLI PRISCOLI Lorenzo	Consigliere
Dott. RAGONESI Vittorio	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 19473-2018 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS), in persona del Direttore pro tempore,
elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso
l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope
legis;

- *ricorrente* -

contro

P.L., elettivamente domiciliato in ROMA, PIAZZA CAVOUR, presso la CORTE DI
CASSAZIONE, rappresentato e difeso dagli avvocati FILIPPO CASTALDI, NICOLA
DE PRISCO;

- *controricorrente* -

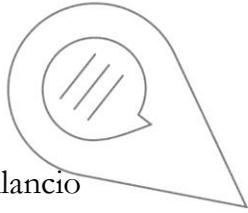
avverso la sentenza n. 10849/5/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della CAMPANIA SEZIONE DISTACCATA di SALERNO, depositata il 20/12/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 12/02/2020 dal Consigliere Relatore Dott. CONTI ROBERTO GIOVANNI.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La CTR Campania, con la sentenza indicata in epigrafe, ha accolto l'impugnazione proposta dal P.L. (liquidatore ed ex amministratore della società Seller Company srl, cancellata dal registro delle imprese ed estinta ai sensi dell'art. 2595 c.c. dall'Agenzia delle entrate, ritenendo illegittimo l'avviso di accertamento per la ripresa a tassazione di tributi - fra i quali l'IVA- relativi all'anno 2009 - a carico della società Seller Company srl per frodi carosello perpetrate mediante fatturazione di operazioni soggettivamente inesistenti cancellata dal registro delle imprese.

Secondo il giudice di appello la normativa applicabile- D.P.R. n. 46 del 1999, art. 19 - nel testo vigente alla data di cancellazione della società dal registro delle imprese (28.11.2013) riconduceva la responsabilità dei soci, liquidatori ed amministratori per l'tributi iscritti a ruolo prima della cancellazione dal registro delle imprese unicamente per le imposte sui redditi, ma non riguardava l'IVA. Tale interpretazione, del resto, era stata condivisa dalla giurisprudenza di questa Corte la quale aveva riconosciuto la responsabilità dei liquidatori e amministratori e soci della società in liquidazione per l'ipotesi di mancato pagamento delle imposte di reddito delle persone giuridiche l'cui presupposti si sono verificati, individuando una responsabilità ex lege per obbligazione propria, avente natura civilistica e non tributaria, non introducendo la disposizione una successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti. Secondo la L i R la modifica del ricordato D.P.R. n. 46 del 1999, art. 19, introdotta dal D.Lgs. n. 175 del 2014 che aveva esteso il suo ambito operativo quanto alla responsabilità di soci, liquidatori e amministratori anche oltre



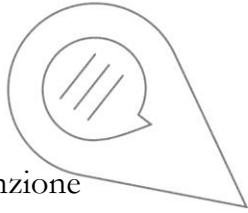
l'imposta IRES rendeva fondata l'eccezione sollevata dall'appellante posto che il bilancio di liquidazione era stato approvato il 30.9.2013, mentre la società era stata cancellata dal registro delle imprese il 28.11.2013, mentre la notifica dell'accertamento era avvenuta in data 8.9.2014. Eventi, questi ultimi, prodotti tutti anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 175 del 2014 avvenuta il 13.12.2014, rendendo irrilevante l'estensione della responsabilità per l'IVA, non avendo la legislazione sopravvenuta efficacia retroattiva, come già accertato da questa Corte.

Sulla base di tali considerazioni, l'appello doveva ritenersi fondato, essendo la cancellazione avvenuta in epoca anteriore all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un motivo.

La società controricorrente si è costituita con controricorso, pure depositando memoria.

L'Agenzia delle entrate ha dedotto la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 e dell'art. 2495 c.c., nonché del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28. La ricorrente deduce che l'accertamento emesso nei confronti del liquidatore non era stato emesso sulla base del novellato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 in base al D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, bensì sulla contestazione di responsabilità del liquidatore della società a causa del mancato assolvimento del debito societario ai sensi dell'art. 2495 c.c.. Nel caso concreto l'accertamento era stato notificato ai soci e all'amministratore liquidatore in seguito alla cancellazione della società, risultando la responsabilità del liquidatore connessa all'art. 2495 c.c. ed all'inosservanza dei doveri sullo stesso incombenti in base al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36. La CTR, per converso, avrebbe erroneamente ritenuto quale unica norma cogente sulla quale era stato fondato l'accertamento proprio l'ultimo citato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, ancorché l'accertamento non avesse fatto riferimento unicamente a tale disposizione, in quanto la responsabilità contestata nei confronti del liquidatore avrebbe trovato altresì sostegno nell'art. 2495 c.c.. Del resto, l'introduzione della modifica apportata all'ultimo citato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, dal D.Lgs. n. 175 del 2014, art.

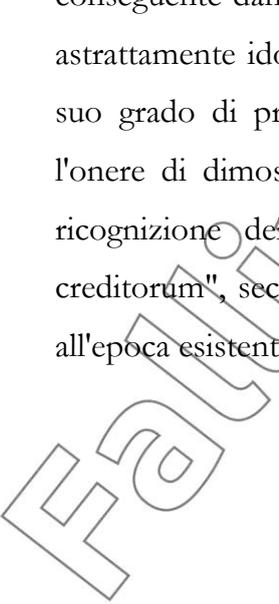


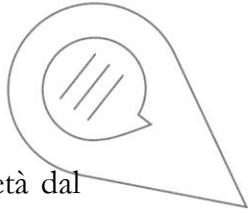
28 avrebbe determinato unicamente l'inversione dell'onere della prova e una presunzione legale relativa alla colpa. Da qui l'errore nel quale sarebbe incorso il giudice di appello nel ricondurre la responsabilità del liquidatore al solo art. 36, non avendo considerato la norma generale di cui all'art. 2495 c.c..

Peraltro, avrebbe errato la CTR nel considerare che l'intero art. 36 come novellato dal citato art. 28, comma 4, avesse natura sostanziale, presentando natura procedurale, non implicando una nuova disciplina della responsabilità dei liquidatori, invece ribadendo quella già affermata dalle disposizioni del codice civile e della disciplina tributaria.

Il ricorso è infondato e la sentenza impugnata, corretta nella parte dispositiva, va integrata nella motivazione nel modo di seguito espresso.

Giova premettere che secondo la costante giurisprudenza di questa Corte 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, sui 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-cfr.Cass.n. 521/2020-.

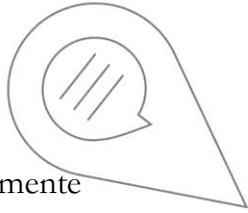




Si è poi chiarito che nel caso di liquidazione e successiva cancellazione della società dal registro delle imprese, non si realizza alcuna successione del liquidatore nei debiti tributari della società contribuente, con la conseguenza che, una volta che questa sia stata liquidata e cancellata, viene meno il suo potere di rappresentanza dell'ente estinto e dunque la sua legittimazione passiva in ordine all'atto impositivo, potendo egli rispondere soltanto per il titolo autonomo di responsabilità derivante dalla carica rivestita, di natura civilistica, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 e art. 2495 c.c., di cui il debito tributario della società costituisce mero presupposto-cfr.Cass. n. 29969/2019-.

In definitiva, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che la responsabilità del liquidatore rispetto agli obblighi sullo stesso identificati dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, comma 1- secondo cui "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..."- trova la sua fonte in un'obbligazione civile propria ex lege, in relazione agli artt. 1176 e 1218 c.c., ed è esercitabile a condizione che i tributi a carico della società siano stati iscritti a ruolo e che sia acquisita certezza legale che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività di liquidazione medesima (cfr. Cass. 11 maggio 2012, n. 7327; Cass. 23 aprile 2008, n. 10508; Cass. 17 giugno 2002, n. 8685, Cass.n. 5652/2020).

Ora, la ricorrente prospetta l'erroneità della pronunzia impugnata in relazione al fatto che la CTR avrebbe giustificato l'accoglimento dell'appello proposto dal liquidatore sulla base del fatto che l'accertamento si era fondato sull'art. 36 citato e non sull'art. 2495 c.c.. Ma è ben evidente che tale censura non coglie nel segno poichè la sentenza impugnata ha correttamente escluso la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del



liquidatore della società ed allo stesso notificato senza che fosse stato previamente accertata nei confronti della società la debenza del tributo richiesto per le asserite operazioni inesistenti. Nè l'Agenzia ha in alcun modo posto a base della censura le ragioni che avrebbero dovuto giustificare l'accoglimento della stessa sotto il profilo della violazione dell'art. 2945 c.c., essendosi per converso limitata a prospettare che l'accertamento si era fondato anche su tale disposizione, senza tuttavia allegare gli elementi che avrebbero dovuto giustificare la responsabilità del P. a tale titolo, alla stregua dei principi giurisprudenziali sopra ricordati.

Ed è appena il caso di aggiungere che non ha certamente errato la CTR nel ritenere inoperante rispetto all'avviso di accertamento emesso l'8.9.2014 ed alla cancellazione della società avvenuta il 28.11.2013 la modifica del D.P.R. n. 46 del 1999, art. 19 introdotta dal d.lga.n. 175/2014, entrato in vigore il 13.12.2014, nella parte in cui ha esteso all'IVA l'ipotesi della responsabilità di soci, liquidatori ed amministratori, non essendovi alcuna ragione per ritenere che, in deroga ai principi generali dell'ordinamento (art. 11 disp. gen.), il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 7, (pubblicato sulla G.U. del 28.11.2014) avesse efficacia retroattiva-cfr.Cass.n. 8405/2020.

Nessun'altro titolo avrebbe del resto consentito all'amministrazione di azionare la pretesa fiscale sorta in capo alla società nei confronti del liquidatore- cfr. Cass. n. 33278/2018-.

Sulla base di tali considerazioni, il ricorso va senz'altro rigettato.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore del procuratore antistatario del controricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in Euro 9.000,00 per compensi, oltre spese generali nella misura del 15 %.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2020.