

Civile Ord. Sez. 5 Num. 17986 Anno 2019

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 04/07/2019

ORDINANZA

2019

sul ricorso iscritto al n. 3080/2015 R.G. proposto da
Fioruzzi Giorgio Vittorio, Fioruzzi Massimo e Fioruzzi Giulia Laura, tutti nella
qualità di eredi di Agostino Fioruzzi, socio unico della Società Agricola Castello
di Prato Ottesola s.r.l., società cancellata dal Registro delle imprese in data 2-
7-2012, rappresentati e difesi dall'Avv. Tommaso Manferoce, elettivamente
domiciliati presso il suo studio in Roma, Piazza Vescovio n. 21, in virtù di
procura speciale a margine del ricorso

– ricorrente –

contro

I
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 2962/2014, depositata il 6 giugno 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 31 maggio 2019 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. In data 20-4-2012 l'Agenzia delle entrate emetteva cartella di pagamento nei confronti della Società Agricola Castello di Prato Ottesola s.r.l. (Cadipo), ai sensi dell'art. 36 bis d.p.r. 600/1973, per l'anno 2008, determinando una maggiore Ires sul reddito imponibile minimo risultante dal test di verifica previsto per le società di comodo.
2. La Cadipo, in persona di Agostino Fioruzzi, amministratore unico, in data 19-6-2012, notificava il ricorso avverso la cartella alla Agenzia delle entrate, per difetto di motivazione e per essere la società estranea all'ambito di applicazione della normativa sulle società di comodo, in quanto agricola, oltre che per il mancato previo avviso di accertamento.
3. Il 2-7-2012 la società veniva cancellata dal registro delle imprese e il 12-7-2012, la stessa si costituiva in giudizio, in persona di Agostino Fioruzzi che, però, decedeva il 9-8-2012
4. Con memoria del 13-9-2012 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate eccependo l'inammissibilità del ricorso, sia perchè la società era stata messa in liquidazione il 7-5-2012, sicchè la rappresentanza della stessa, anche ai fini

2
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

processuali, spettava al liquidatore, nella persona di Giorgio Vittorio Fioruzzi, figlio dell'ex amministratore, sicchè era ormai decorso il termine per l'impugnazione dell'atto, sia perchè la Cadipo, al momento della costituzione in giudizio (il 12-7-2012), era stata cancellata dal registro delle imprese (il 2-7-2012) ed era, dunque, estinta. L'udienza del 24-9-2012 veniva rinviata al 17-12-2012.

5. Con memoria depositata all'udienza del 6-12-2012 si costituivano spontaneamente Giorgio Vittorio Fioruzzi, Massimo Fioruzzi e Giulia Laura Fioruzzi, quali eredi di Agostino Fioruzzi, socio unico della società estinta, i quali "ratificavano" la proposizione del ricorso ed il rilascio della procura ad litem del de cuius, riproducendo il testo del ricorso introduttivo.

6. La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso dei contribuenti, evidenziando che la società era stata messa in liquidazione il 7-5-2002, che da tale data Giorgio Vittorio Fioruzzi era stato nominato liquidatore, previa iscrizione della nomina nel registro delle imprese, che il ricorso avverso la cartella, spedito il 19-6-2012 con raccomandata, era stato sottoscritto, invece, dall'ex amministratore Agostino Fioruzzi, ormai sprovvisto dei relativi poteri rappresentativi, con conseguente difetto di legitimatio ad processum ai sensi dell'art. 75 comma 3 c.p.c..

7. Avverso tale sentenza propongono ricorso per cassazione Giorgio Vittorio Fioruzzi, Massimo Fioruzzi e Giulia Laura Fioruzzi, tutti nella qualità di eredi di Agostino Fioruzzi, socio unico della Società Agricola Castello di Prato Ottesola s.r.l. (Cadipo), depositando anche memoria scritta ai sensi dell'art. 380 bis 1 c.p.c..

8. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

1. Con un unico motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "violazione degli artt. 75 comma 3 c.p.c. e dell'art. 2495 c.c., in relazione all'art. 360 comma 1

3
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

n. 3 c.p.c.", in quanto anche se il ricorso (spedito il 19-6-2012) era stato proposto dalla società, rappresentata da un soggetto all'epoca non legittimato (Agostino Fioruzzi, ex amministratore della società posta in liquidazione il 7-5-2012) e, nonostante l'intervenuta cancellazione della società il 2-7-2012, con il decesso dell'ex amministratore il 9-8-2012, la prosecuzione del giudizio (mai interrotto) era avvenuta correttamente da parte degli eredi dell'unico socio della Cadipo s.r.l. (Agostino Fioruzzi), con conseguente sanatoria ex tunc di ogni vizio processuale precedente, ben potendo la sanatoria operare anche in campo processuale, oltre che sostanziale.

1.1. Tale motivo è fondato.

1.2. Invero, il ricorso avverso la cartella di cui all'art. 36 bis d.p.r. 600/1973 è stato proposto in data 19-6-2012, dall'ex amministratore Agostino Fioruzzi, quando la Cadipo s.r.l. era stata già posta in liquidazione (il 7-5-2012), con la nomina del liquidatore Giorgio Vittorio Fioruzzi, iscritta nel registro delle imprese. Pertanto, la società non era correttamente rappresentata, in quanto l'ex amministratore era privo di legitimatio ad processum.

La Cadipo s.r.l. viene, poi, cancellata dal registro delle imprese il 2-7-2012, con conseguente estinzione della stessa, prima della sua costituzione in giudizio, avvenuta il 12-7-2012. In tale situazione l'unico socio della società, legittimato a proseguire il giudizio, era proprio l'ex amministratore Agostino Fioruzzi, unico socio della Cadipo s.r.l..

Il 2-8-2012 decede Agostino Fantauzzi, unico socio, ma il processo non viene interrotto, con il rinvio dell'udienza dal 24-9-2012 al 17-12-2012. Gli eredi dell'unico socio però proseguono in giudizio in qualità di eredi del de cuius.

1.3. Pertanto, con la prosecuzione del giudizio da parte degli eredi dell'unico socio, e con la ratifica espressa dell'operato dell'ex amministratore Agostino Fioruzzi, e quindi anche del rilascio del mandato al legale per proporre ricorso avverso la cartella di pagamento, i vizi processuali pregressi sono stati sanati con effetto ex tunc (sia il difetto di legitimatio ad processum per proporre il ricorso, sia la costituzione della società dopo la sua estinzione per

4
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

cancellazione), sicchè è tempestivo il ricorso proposto avverso la cartella di pagamento, pure se il mandato era stato rilasciato dall'ex amministratore e non dal liquidatore.

1.4. Invero, in adesione all'orientamento di legittimità prevalente, che ha superato i pochi precedenti contrari (Cass.Civ., 19 luglio 2013, n. 17697), deve ritenersi che il difetto di legittimazione processuale della persona fisica, che agisca in giudizio in rappresentanza di un ente (nella specie, per mancanza dell'autorizzazione preventiva alla proposizione dell'azione da parte dell'organo competente per statuto), *può essere sanato, in qualunque stato e grado del giudizio, con efficacia retroattiva e con riferimento a tutti gli atti processuali già compiuti, per effetto della costituzione in giudizio del soggetto dotato della effettiva rappresentanza dell'ente stesso, il quale manifesti la volontà, anche tacita, di ratificare l'operato del "falsus procurator"* (Cass.Civ., 15 novembre 2016, n. 23274; Cass., 20913/2005; Cass., 12088/06; Cass., 21811/06; Cass., 153404/07; Cass. 23670/08; Cass. 5343/2015; Cass., 2015/8821; Cass., 2018/20840), dovendosi distinguere la questione della validità della procura ad litem, sotto il profilo dello ius postulandi del procuratore (al quale si riferisce la disciplina dell'art. 125 c.p.c.), da quella della capacità processuale, cui fa riferimento l'art. 182 c.p.c..

Peraltro, anche per i procedimenti instaurati prima del 4-7-2009 (legge 69 del 2009), era obbligatorio per il giudice di merito, anche in sede di appello (Cass.Civ., 13 marzo 2018, n. 6041; ma non nel giudizio di cassazione Cass.Civ., 6 ottobre 2016, n. 20016, in assenza di attività istruttoria in tale sede, con necessità di depositare i documenti sull'ammissibilità del ricorso all'atto del suo deposito), verificare la corretta rappresentanza in giudizio della società, ai sensi dell'art. 182 c.p.c., assegnando alla società il termine perentorio per la regolarizzazione della costituzione e provvedere alla sanatoria del vizio (Cass.Civ., sez.un., 20052/2010; Cass.Civ. 14 novembre 2017, n. 26948; Cass., sez.un., 9217/2010).

La sanatoria non è ammessa solo nel diverso caso in cui il gravame sia

5
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

proposto dal socio di società di persone, in proprio, invece che in nome della società stessa, senza alcun riferimento ad essa, che aveva partecipato al giudizio di primo grado, in quanto, in quanto questa anche se sprovvista di personalità giuridica costituisce pur sempre un distinto centro di interessi dotato di una sua propria sostanziale autonomia e quindi di una propria capacità processuale, senza che inoltre possa configurarsi ratifica dell'impugnazione mediante la successiva impugnazione in sede di legittimità, atteso per un verso che la possibilità di ratifica presuppone una impugnazione proposta senza potere in nome della società e non riguarda le ipotesi in cui la stessa sia stata proposta dal socio come tale, e che, per altro verso, l'effetto retroattivo della ratifica rispetto alle nullità conseguenti al difetto di legittimazione processuale non può esplicarsi in detta ipotesi stante la pronunciata inammissibilità dell'appello (Cass.Civ., 11 marzo 1998, n. 2676).

1.5.Tra l'altro, deve rilevarsi che solo in due isolati precedenti di questa Corte si è affermato che la sanatoria di cui all'art. 156 comma 3 c.p.c. non fosse applicabile al processo tributario, in presenza della norma speciale di cui all'art. 18 d.lgs. 546/1992, il quale prevede la sanzione della inammissibilità del ricorso, in caso di incertezza assoluta in ordine alla individuazione del legale rappresentante della società (Cass., 10 marzo 2008, n. 6359; Cass., 15 maggio 2000, n. 6214).

Tuttavia, tali precedenti sono anteriori all'entrata in vigore dell'art. 182 c.p.c., a seguito della legge 69 del 2009. Infatti, questa Corte ha ritenuto che, in tema di processo tributario, in ragione del principio di integrazione delle norme non incompatibili del codice di rito civile, è applicabile il disposto di cui all'art. 182 c.p.c. (come modificato dalla novella di cui alla l. n. 69 del 2009), con la conseguenza che il difetto di legittimazione processuale della persona fisica, che agisca in giudizio in rappresentanza (organica) di un altro soggetto, può essere sanato, in qualunque stato e grado del giudizio (e, dunque, anche in appello), con efficacia retroattiva e con riferimento a tutti gli atti processuali già compiuti, per effetto della costituzione in giudizio del soggetto dotato

6
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

dell'effettiva rappresentanza, che manifesti la volontà, anche tacita, di ratificare la precedente condotta difensiva del "falsus procurator" - in applicazione dell'anzidetto principio, la S.C. ha riconosciuto efficacia sanante alla costituzione in appello del liquidatore nominato a seguito dello scioglimento della società, rispetto al ricorso proposto in primo grado dal precedente legale rappresentante ormai privo di poteri al momento della sottoscrizione dell'atto di impugnazione - (Cass., 17 febbraio 2016, n. 3084; Cass. 5372/2017; 5110/2019).

1.6. Peraltro, per questa Corte la nullità del ricorso proposto nei confronti di soggetto privo di legittimazione "ad causam" è sanabile, con effetto "ex tunc", dal momento della costituzione in giudizio del soggetto passivamente legittimato, impedendo detta costituzione sempre e comunque l'inammissibilità per tardività del gravame, nel caso dei giudizi iniziati dopo il 30 aprile 1995, cui si applica l'art. 164, terzo comma, cod. proc. civ., come novellato dall'art. 9 della legge 26 novembre 1991, n. 353 (Cass., sez. 5, 11 aprile 2011, n. 8177).

1.7. Inoltre, ai sensi dell'art. 12, comma 5, d.lgs. 546/1992, "Il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa e' tenuta, a pena di inammissibilita', a conferire l'incarico a un difensore abilitato", sicchè un potere del giudice di impulso alla sanatoria di vizi processuali di "assistenza" tecnica si rinviene anche nel processo tributario.

1.8. Nella specie, l'unica peculiarità rispetto allo schema tradizionale trattato in giurisprudenza consiste nella circostanza che la sanatoria dei vizi processuali (mandato alle liti per il ricorso sottoscritto dall'ex amministratore invece che dal liquidatore, la cui nomina è stata già iscritta nel registro delle imprese ex art. 2487 bis comma 3 c.c.; costituzione in giudizio della società, sempre in persona dell'ex amministratore, quando era già stata cancellata dal registro delle imprese) non avviene con la sanatoria da parte del soggetto che ha la legitimatio ad processum della società, quindi il liquidatore la cui nomina è stata già iscritta nel registro delle imprese, ma da parte degli eredi del socio

7
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

unico della società di capitali, cancellata dal registro delle imprese ed estinta ai sensi dell'art. 2495 c.c., i quali hanno proseguito il giudizio dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese (il 2-7-2012) e dopo il decesso del suo socio unico (il 9-8-2012).

1.9. Non vi sono però ragioni ostative a tale forma di sanatoria, in quanto è necessario che la stessa venga decisa dai soggetti legittimati ad avvalersi, dal punto di vista processuale, delle attività precedentemente poste in essere in modo invalido.

Dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, come è noto, a seguito della 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, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo (Cass., sez.un., 6070/2013).

1.10. Pertanto, sul versante processuale, 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 dall'art. 10 legge fall.); sicchè,

8
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

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. (Cass., sez.un., 670/2013).

Inoltre, sempre in tale pronuncia si chiarisce che , a seguito della estinzione della società, "la legittimazione sostanziale e processuale , attiva e passiva, si trasferisce automaticamente, ex art. 110 c.p.c. ai soci, che, per effetto della vicenda estintiva, divengono, se ritualmente evocati in giudizio, parti di questo, pur se estranei ai precedenti gradi del processo".

Nella specie, dunque, a fronte della cancellazione della società dal registro delle imprese in data 2-7-2012, la legittimazione processuale è passata al socio unico Agostino Fioruzzi, e, dopo il decesso di questi (il 9-8-2012), ai suoi eredi. In assenza di un legale rappresentante della società, a seguito della estinzione della stessa ex art. 2495 c.c., la sanatoria processuale non poteva che essere effettuata, con l'istanza di prosecuzione del giudizio, dai soci della medesima; quindi, in prima battuta da Agostino Fioruzzi (socio unico, che era già parte in causa quale ex amministratore della società, seppure non più legittimato dopo lo scioglimento della società e la nomina del liquidatore, iscritta nel registro delle imprese) e , dopo il decesso di questi, dai suoi eredi.

Nè si può ritenere, come prospettato dalla controricorrente, che la sanatoria è possibile solo nel caso in cui il processo è stato correttamente instaurato, sicchè solo il liquidatore (Giorgio Vittorio Fioruzzi) avrebbe potuto sanare il vizio relativo al conferimento del mandato al legale da parte dell'ex amministratore, ormai cessato dall'incarico, ma non dai soci.

In realtà, una volta estinta la società e venuto meno il potere sostanziale e processuale degli amministratori, con il trasferimento di tale legittimazione ai soci ai sensi dell'art. 110 c.p.c., ne deriva che i soci possono procedere alla sanatoria con efficacia ex tunc di eventuali preesistenti vizi procedurali.

1.11.Non è fondata, poi, l'obiezione della Agenzia delle entrate per cui la

RGN 3080 2015

decisione de soci di mettere in liquidazione volontaria la società, con successiva cancellazione della stessa, determinandone ipso iure l'estinzione, abbia implicato una "tacita rinuncia" ad esercitare nuove azioni in sede giudiziale, oltre a produrre un "effetto abdicativo" riguardo al potere di ratifica di atti processuali compiuto da un soggetto privo di legitimatio ad processum. Infatti, per questa Corte, a sezioni unite (Cass. 6070/2013), l'estinzione conseguente alla cancellazione comporta rinuncia solo limitatamente ai "crediti litigiosi" non inseriti nel bilancio di liquidazione, o meglio alle "mere pretese", cui ancora non corrisponda la possibilità di individuare con sicurezza nel patrimonio sociale un diritto o un bene definito, ma tale principio non è stato esteso alla presenza di debiti, sicchè alcun effetto abdicativo può ravvisarsi in relazione alla impugnazione di un credito vantato dalla Agenzia delle entrate nei confronti della società.

2. Nè è condivisibile l'assunto per cui il motivo di ricorso per cassazione non è autosufficiente in quanto i ricorrenti non hanno in alcun modo allegato di avere ricevuto delle somme in sede di distribuzione dell'attivo a seguito della procedura di liquidazione, ai sensi dell'art. 2495 comma 2 c.c. e dell'art. 36 d.p.r. 602/1973. Per la controricorrente, dunque, ai fini della legitimatio ad causam sarebbe stato necessario per i soci produrre copia del bilancio di liquidazione della Cadipo, con indicazione dell'attivo derivante dalla procedura di estinzione, oppure documenti da cui poter desumere l'assegnazione ai soci i beni sociali nei periodi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'art. 36 comma 3 d.p.r. 602/1973.

L'art. 2495 comma 2 c.c., infatti, prevede che "fermo restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione".

L'art. 36 comma 3 d.lgs. 602/1973 dispone, poi, che "i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli

RGN 3080 2015

amministratori...sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma [liquidatori] nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile”.

2.1. Invero, parte della giurisprudenza di legittimità ritiene che i soci subentrano nel lato passivo del rapporto, dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, sicché l'accertamento di tale circostanza costituisce presupposto della assunzione, in capo agli stessi, della qualità di successori e, conseguentemente, della legittimatio ad causam ai fini della prosecuzione del processo (Cass.Civ., 23 novembre 2016, n. 23916; Cass.Civ., 26 giugno 2015, n. 13259; Cass.Civ., 31 gennaio 2017, n. 2444). Pertanto, l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova (Cass.Civ., 26 giugno 2015, n. 13259; Cass.Civ., 19142/2016; Cass.Civ., 7236/2018).

2.2. Secondo, invece, altro orientamento, formatosi sulla scia della pronuncia delle Sezioni Unite del 2013 (Cass.Civ., Sez. Un., 6070/2013), la legittimazione passiva, in caso di cancellazione dal registro delle imprese, spetta proprio ai soci, indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto di una distribuzione di attivo nel riparto effettuato in base al bilancio finale di liquidazione (Cass.Civ., 9094/2017; Cass.Civ., 5988/2017; Cass.Civ., 24 gennaio 2018, n. 1713). Per le Sezioni Unite, infatti, deve escludersi che la cancellazione della società dal registro delle imprese determini la “sparizione” dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei confronti dei terzi, sicché è del tutto naturale immaginare che questi debiti “si trasferiscano” in capo a dei successori, con un meccanismo di tipo successorio. In tal modo non si configura un “debito nuovo” a carico dei soci, trattandosi del medesimo debito che era a carico della società, “conservando intatta la propria causa a la propria originaria natura giuridica”. Per le Sezioni Unite, dunque, non può

11
Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

essere condivisa la tesi che limita il meccanismo successorio all'ipotesi in cui i soci abbiano goduto di qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, ma "sembra da preferire" la tesi che individua sempre nei soci i successori nei rapporti debitori, fermo restando il proprio diritto di opporre al creditore il limite di responsabilità, aggiungendo che "se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire...ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo". Ciò soprattutto, per la possibile esistenza di attivo non compreso nel bilancio di liquidazione della società estinta (Cass.Civ., 9094/2017).

2.3. Nella specie, tuttavia, tenendo conto che la pronuncia delle sezioni unite di questa Corte (Cass., 6070/2013, paragrafo 3) non prende posizione netta in ordine al fenomeno successorio in materia di debiti fiscali, richiamando altra decisione (Cass., 13 luglio 2012, n. 11968) imperniata però sull'art. 36 d.p.r. 602/1973, deve precisarsi che gli eredi del socio unico hanno inteso proseguire il giudizio già incardinato dall'ex amministratore della società, avverso l'emissione della cartella esattoriale ex art. 36 bis d.p.r. 600/1973 da parte della Agenzia delle entrate, in tal modo abdicando dal loro diritto di ricevere un autonomo avviso di accertamento, se eventualmente ritenuti debitori (sulla natura civilistica, ai sensi degli artt. 1176 e 1218 c.c., e non fiscale, della obbligazione ex lege del precedente liquidatore o amministratore ai sensi dell'art. 36 d.p.r. 602/1973 cfr. Cass., 13 luglio 2012, n. 11968; Cass., 11 maggio 2012, n. 7327; Cass., 4 maggio 1989, n. 2079; Cass., 6 maggio 1985, n. 2820). Infatti, ai sensi dell'art. 36 comma 5 d.p.r. 602/1973 "la responsabilità di cui ai commi precedenti [anche dei soci che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali] è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 d.p.r. 600/1973".

Con la prosecuzione del giudizio, in cui era parte il socio unico, loro de cuius, gli eredi hanno rinunciato a tale diritto, lasciando presumere in tal modo di

12

Cons. est. Luigi D'Orazio

RGN 3080 2015

avere ricevuto una parte dell'attivo derivante dalla liquidazione societaria.

3. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui domanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità, che si atterrà ai seguenti principi di diritto: "Nel processo tributario trova applicazione l'art. 182 c.p.c., pure in presenza della norma speciale di cui all'art. 18 d.lgs. 546/1992". Inoltre, "in tema di estinzione della società, a seguito di cancellazione della stessa dal registro delle imprese ai sensi dell'art. 2495 c.c., ove il socio unico di società di capitali successivamente deceda, gli eredi di questi possono proseguire il giudizio, con sanatoria ex tunc di tutti i precedenti vizi processuali verificatisi in precedenza, con il conferimento del mandato ad litem per proporre il ricorso all'ex amministratore, invece che al liquidatore, la cui nomina era stata già iscritta nel registro delle imprese ex art. 2487 bis comma 3 c.c., e con la costituzione in giudizio da parte della società già estinta". Deve tenersi conto, poi, dell'ulteriore principio di diritto per cui "La prosecuzione del giudizio da parte degli eredi del socio unico deceduto, dopo la cancellazione della società al registro delle imprese, con la conseguente estinzione della stessa, comportando l'implicita abdicazione dal diritto di ricevere un autonomo avviso di accertamento ai sensi dell'art. 36 comma 5 d.p.r. 602/1973, fa presumere l'avvenuta distribuzione in loro favore di parte dell'attivo ricavato alla liquidazione volontaria dei beni".

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui domanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 31 maggio 2019

Il Presidente

Ettore Cirillo