

Civile Ord. Sez. 5 Num. 31904 Anno 2021
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: SAIJA SALVATORE
Data pubblicazione: 05/11/2021

ORDINANZA

sul ricorso 21432-2015 proposto da:

..... I, elettivamente domiciliato in ROMA,

..... II, presso lo studio dell'avvocato ;

che lo rappresenta e difende unitamente
all'avvocato

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, 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;

- controricorrente -

nonchè contro

AGENZIA ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROVIGO,

2021

2588

EQUITALIA NORD SPA;

- intimati -

avverso la sentenza n. 389/2015 della
COMM.TRIB.REG.VENETO, depositata il 16/02/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 14/04/2021 dal Consigliere Dott.
SALVATORE SALJA;

FATTI DI CAUSA

_____, quale liquidatore della _____ l. (di cui era anche socio),
impugnò l'avviso di accertamento notificato alla società dall'Ufficio di Rovigo in
data 11.9.2007, con cui si accertavano induttivamente maggiori redditi, per
l'anno 2002, in misura pari ad € 30.390,00. Il procedimento venne dichiarato
interrotto dalla C.T.P. di Rovigo, a seguito della cancellazione della società dal
R.I., in data 27.1.2009; stante la mancata riassunzione, il processo venne
quindi dichiarato estinto. In data 7.7.2011, il _____ - nella qualità di ex socio
della _____ : s.r.l. per il 33,3% delle quote sociali - ricevette una cartella
di pagamento con cui gli veniva intimato, in proporzione alle quote già
possedute, il pagamento del debito dell'ente. Impugnata detta cartella dinanzi
alla C.T.P. di Rovigo, questa - nel contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate e
con Equitalia Nord s.p.a. - accolse il ricorso, annullandola, stante il difetto di
autonoma contestazione, nonché il difetto di prova della percezione di utili da
parte del socio. La C.T.R. del Veneto, però, con sentenza del 6.2.2015, accolse
l'appello dell'Ufficio, rilevando la legittimità della cartella impugnata ed
osservando, in particolare, che l'accertamento in capo alla società era divenuto
definitivo ed incontestabile, a seguito dell'estinzione del giudizio a quo, che il
_____ era pienamente a conoscenza del detto contenzioso (tanto da aver
impugnato l'avviso di accertamento quale liquidatore) ed infine che il socio è
responsabile nei limiti di cui all'art. 2495 c.c., ovvero dell'art. 36 d.P.R. n.
602/1973, ma che la prova dell'esenzione da responsabilità resta a carico del
socio, che nella specie non l'aveva fornita.

ricorre ora per cassazione, sulla base di tre motivi, cui resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso. L'Agente della riscossione è rimasto intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 – Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 3 della legge n. 241/1990 e 7 della legge n. 212/2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Il ricorrente si duole dell'erroneità della decisione impugnata relativamente all'eccepito difetto di motivazione della cartella, priva di ogni riferimento alla pretesa tributaria e ai criteri che l'hanno generata, fatta eccezione per un laconico riferimento alla sentenza del giudizio *a quo*, mai legalmente portata a conoscenza del zi quale socio.

1.2 – Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 36 del d.P.R. n. 602/1973 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Il ricorrente si duole ancora dell'erroneità della decisione impugnata laddove ha ritenuto non necessaria né la notifica di autonomo avviso d'accertamento, come previsto dall'art. 36, comma 5, d.P.R. n. 602/1973, né tantomeno la prova della percezione di utili da parte del socio nei due anni precedenti la messa in liquidazione della società, prova che il creditore sociale avrebbe pur sempre dovuto fornire.

1.3 – Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 5, del d.P.R. n. 602/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Il ricorrente lamenta l'erroneità della decisione, ancora, per la mancata notifica di autonomo avviso di accertamento, non essendo consentita

l'iscrizione a ruolo diretta nei confronti del socio in assenza di tale adempimento.

2.1 - I motivi possono esaminarsi congiuntamente, stante la loro intima connessione. Essi sono nel complesso infondati, per quanto la motivazione della sentenza impugnata debba essere opportunamente integrata e corretta, ex art. 384, ult. comma, c.p.c.

Nella specie, la C.T.R. veneta, preso atto del definitivo accertamento del debito sociale e della conoscenza aliunde del contenzioso tra fisco e società da parte del , ha affermato che nel caso di estinzione della società il socio resta responsabile, benché nei limiti di cui all'art. 2495 c.c., ovvero di cui all'art. 36 d.P.R. n. 602/1973. Ha poi richiamato i noti arresti delle Sezioni Unite (Cass. nn. 6070 e 6071/2013) per escludere che la prova del superamento dei limiti di responsabilità gravasse sul fisco, quale creditore sociale, spettando invece al socio dimostrare la sussistenza di cause di esclusione o di limitazione della responsabilità, prova nella specie mai fornita. Infine, ha ritenuto del tutto legittima la cartella impugnata, riformando la prima decisione.

2.2 - Ora, non v'è dubbio che il punto nodale della controversia è costituito dalla definitività della pretesa erariale nei confronti della società: il credito del fisco, come correttamente evidenziato dalla C.T.R. (e a prescindere dalla natura meramente processuale del giudicato, di cui si dirà *infra*), è cristallizzato, giacché il giudizio sull'impugnazione dell'avviso di accertamento non è stato riassunto nei termini, così essendo stato dichiarato estinto. L'Ufficio, passata in giudicato la sentenza che ha pronunciato l'estinzione, non



ha proceduto all'iscrizione a ruolo nei confronti della società debitrice, ma direttamente nei confronti dei soci, e pro quota, ossia - per quanto qui interessa - in proporzione alle quote sociali possedute dal , già liquidatore della società, sul presupposto della piena opponibilità dell'esito di quel giudizio.


2.3 - La pretesa fiscale per cui è processo si fonda, dunque, sul fenomeno della "successione" del socio alla società estinta, che di recente è stato oggetto di numerose pronunce di questa Corte, *in primis* con le coeve sentenze Cass., Sez. Un., nn. 4060, 4061 e 4062/2010, cui hanno fatto seguito Cass., Sez. Un., n. 6070, 6071 e 6072/2003 (in parte richiamate dalla stessa C.T.R.). In particolare, avuto riguardo al testo dell'art. 2495, comma 2, c.c. [come modificato dalla riforma societaria del 2003, qui applicabile *ratione temporis*: *"Ferma 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, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi"*]; com'è noto, peraltro, la medesima disposizione risiede oggi nel terzo comma dell'art. 2495 c.c., per effetto dell'interpolazione operata dall'art. 40, comma 12-ter, lett. b), del d.l. n. 76 del 2020, conv. in legge n. 120 del 2020, modifica che comunque in nulla rileva in questa sede], la citata Cass., Sez. Un., n. 6071/2013, specificamente resa in tema di società di capitali, ha evidenziato in motivazione che "Lo scarno tessuto normativo cui s'è fatto cenno non sembra autorizzare la conclusione che, con l'estinzione della società derivante dalla sua volontaria cancellazione dal registro delle

imprese, si estinguano anche i debiti ancora insoddisfatti che ad essa facevano capo" sicché "è del tutto naturale immaginare che questi debiti si trasferiscano in capo a dei successori e che, pertanto, la previsione di chiamata in responsabilità dei soci operata dal citato art. 2495 implichi, per l'appunto, un meccanismo di tipo successorio, che tale è anche se si vogliono rifiutare improprie suggestioni antropomorfe derivanti dal possibile accostamento tra l'estinzione della società e la morte di una persona fisica. La ratio della norma dianzi citata, d'altronde, palesemente risiede proprio in questo: nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto. Ma questo risultato si realizza appieno solo se si riconosce che i debiti non liquidati della società estinta si trasferiscono in capo ai soci, salvo i limiti di responsabilità nella medesima norma indicati. Il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori (...). Puntualmente autorevole dottrina ha affermato che la responsabilità dei soci trova giustificazione nel 'carattere strumentale del soggetto società: venuto meno questo, i soci sono gli effettivi titolari dei debiti sociali nei limiti della responsabilità che essi avevano secondo il tipo di rapporto sociale prescelto'. Persuade di ciò anche il fatto che il debito del quale, in situazioni di tal genere, possono essere chiamati a rispondere i soci della società cancellata dal registro non si configura come un debito



nuovo, quasi traesse la propria origine dalla liquidazione sociale, ma s'identifica col medesimo debito che faceva capo alla società, conservando intatta la propria causa e la propria originaria natura giuridica".

Significativamente, le Sezioni Unite proseguono affermando che "(...) quando il debitore è un ente collettivo, non v'è ragione per ritenere che la sua estinzione (...) non dia ugualmente luogo ad un fenomeno di tipo successorio, sia pure sui generis, che coinvolge i soci ed è variamente disciplinato dalla legge a seconda del diverso regime di responsabilità da cui, pendente societate, erano caratterizzati i pregressi rapporti sociali. Nessun ingiustificato pregiudizio viene arrecato alle ragioni dei creditori, del resto, per il fatto che i soci di società di capitali rispondono solo nei limiti dell'attivo loro distribuito all'esito della liquidazione. Infatti, se la società è stata cancellata senza distribuzione di attivo, ciò evidentemente vuoi dire che vi sarebbe stata comunque incapacienza del patrimonio sociale rispetto ai crediti da soddisfare. D'altro canto, alla tesi - pure in sé certamente plausibile - che limita il descritto meccanismo successorio all'ipotesi in cui i soci di società di capitali (o il socio accomandante della società in accomandita semplice) abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, ravvisandovi una condizione da cui dipenderebbe la possibilità di proseguire nei confronti di detti soci l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società (...), sembra da preferire quella che individua invece sempre nei soci coloro che son destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata ma non definiti all'esito della liquidazione (...), fermo però restando il loro diritto di



opporre al creditore agente il limite di responsabilità cui s'è fatto cenno. Il successore che risponde solo intra vires dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore; e 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 si tenga presente che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzie) ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo".

Nella sostanza, dunque, in caso di estinzione della società, i soci subentrano, con dette limitazioni, nel medesimo debito della società stessa, debito che - lo si ripete - conserva "intatta la propria causa e la propria originaria natura giuridica".

Né, del resto, l'utile partecipazione alla distribuzione dell'attivo liquidato costituisce presupposto costitutivo della successione del socio: la tesi, affacciatasi in alcune pronunce successive alle citate Sezioni Unite del 2013 (in particolare, Cass. n. 13259/2015; Cass. n. 23916/2016; Cass. n. 2444/2017; Cass. n. 15474/2017), si pone in realtà non in linea con l'insegnamento del Massimo Consesso, come correttamente evidenziato, anzitutto, da Cass. n. 5988/2017 (ove si evidenzia un possibile inconsapevole contrasto, sul punto), nonché da Cass. n. 9094/2017, che sottolinea come il socio sia comunque destinato a subentrare nella posizione debitoria, e che addirittura la mancata utile partecipazione, ut supra, non consenta neanche di escludere a priori lo

stesso interesse ad agire del creditore (si veda anche Cass. n. 20358/2015: il fenomeno successorio non può essere escluso in base al solo esame del bilancio di liquidazione).

La giurisprudenza successiva s'è assestata in questo ultimo senso (tra le tante, v. Cass. n. 15035/2017; Cass. n. 9672/2018; Cass. n. 14446/2018; Cass. n. 897/2019; Cass. n. 12758/2020 e, da ultimo, Cass., Sez. Un., n. 619/2021), da considerarsi ormai "diritto vivente", seppur non manchi ancora qualche oscillazione, verosimilmente inconsapevole, verso l'opposta linea interpretativa, per quanto detto non condivisibile (si fa riferimento, in particolare, a Cass. n. 521/2020, seppure in *obiter dictum*).

2.4 – Indiscutibile essendo, pertanto, la legittimazione passiva in capo al socio ex art. 2495, comma 2, c.c., in relazione alle pretese dei creditori sociali, occorre qui evidenziare come l'ipotesi del subentro del socio stesso nei debiti della società vada tenuta distinta da quella della responsabilità del liquidatore, pure disciplinata dall'art. 2495, comma 2, cit. (v. *supra*): quale che sia la fonte di una tale ultima obbligazione (ne è discussa, in dottrina, l'origine contrattuale o extracontrattuale, seppur da ultimo la già citata Cass. n. 521/2020 ne abbia affermato quella aquiliana, in linea con Cass. n. 24039/2006, resa sul testo previgente dell'art. 2456 c.c., che al tempo regolava la questione), non v'è dubbio che essa abbia comunque natura risarcitoria, perché basata sulla prova del mancato pagamento dei debiti sociali e del collegamento di tale mancanza con l'ascrivibilità a colpa del liquidatore stesso (ossia ad un suo comportamento *lato sensu* negligente), ed è "illimitata" (v., ancora, Cass. n.

521/2020), tanto che, secondo attenta dottrina, l'azione contro il liquidatore è compatibile con quella nei confronti dei soci e può a questa cumularsi.

In altre parole, mentre il socio subentra nello stesso debito della società ex art. 2495, comma 2, c.c., e risponde in proporzione alla quota sociale posseduta (in caso di s.r.l.) e nei limiti di quanto ricevuto, l'obbligazione del liquidatore in discorso non ha limitazioni e origina un debito di natura diversa, che col primo concorre in ottica soddisfattiva delle ragioni creditorie.

2.5 – Considerazioni sostanzialmente analoghe possono svolgersi riguardo alla responsabilità dei soci disciplinata dall'art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 602/1973, nel testo vigente *ratione temporis*.

Al riguardo, si rende però necessario preliminarmente evidenziare che l'art. 36 cit. è stato al centro di un significativo intervento normativo apportato dal d.lgs. n. 175 del 2014, che in linea generale (con l'art. 28, comma 7) ne ha esteso l'applicabilità a tutte le imposte, anche indirette, mediante la modifica dell'art. 19 del d.lgs. n. 46/1999 (che dapprima lo limitava alle sole imposte dirette), lo ha in parte modificato nei commi 1 e 3 (con l'art. 28, comma 5), ma soprattutto ha stabilito (con l'art. 28, comma 4) il principio della "sopravvivenza fiscale" della società cancellata, essendosi espressamente previsto che "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'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese".

Il complesso intervento normativo, in vigore dal 13.12.2014, pone indubbiamente una serie di interrogativi sistematici, tra l'altro non mancando in dottrina voci che giungono addirittura ad escludere tout court la compatibilità dell'art. 2495 c.c. con l'ambito tributario, per essere la responsabilità dei soci (per le imposte non pagate dalla società, cancellata ma ancora "in vita" ai fini fiscali) interamente regolata dal "nuovo" art. 36 cit., divenuta norma speciale e di chiusura del sistema. Di tutto ciò, però, non mette conto farsi carico in questa sede, giacché la sopravvenienza normativa in discorso non può trovare applicazione nella vicenda per cui è processo, interamente dipanatasi nell'egida della previgente disciplina (sull'applicabilità delle nuove disposizioni collegate alla "sopravvivenza fiscale" della società alle sole cancellazioni eseguite dal 13.12.2014 in poi, trattandosi di normativa di carattere sostanziale, si veda Cass. n. 6743/2015, che peraltro ne evidenzia il sospetto di incostituzionalità per eccesso di delega); quanto segue, pertanto, ai fini della presente decisione, non può che aver riguardo alla normativa applicabile *ratione temporis*, anche in relazione ai complessi profili sistematici già esaminati, ed a quelli che ne conseguono.

Ciò chiarito, osserva la Corte che le obbligazioni di cui all'art. 36 del d.P.R. n. 602/1973 sono affatto diverse da quelle della società per imposte non versate, che ne costituiscono il presupposto: in altre parole, la responsabilità del liquidatore, dell'amministratore o del socio, regolata dall'art. 36 cit., consegue all'esistenza di una o più obbligazioni sociali tributarie rimaste inadempite sul piano fisiologico, e ad essa si affianca, quanto ai soci specialmente, in ottica di



recupero e di garanzia (*lato sensu* intesa) in favore del fisco. Detta responsabilità, dunque, sorge ex lege, alla sussistenza dei presupposti di cui allo stesso art. 36, ossia, riguardo agli stessi soci, l'aver essi percepito, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o l'aver avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore dei beni stessi, fatte salve le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile.

Così come per i liquidatori e gli amministratori (su cui si vedano Cass. n. 11968/2012; Cass. n. 8701/2014; Cass. n. 17020/2019; Cass. n. 29969/2019), dunque, non è revocabile in dubbio come anche l'obbligazione del socio, ex art. 36, comma 3, d.P.R. n. 602/1973 abbia natura civilistica e non tributaria, oltre che sussidiaria, "non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti" (così, espressamente, Cass. n. 7327/2012); ciò giustifica, a ben vedere, non solo la previsione di cui al comma 5, circa la necessità di emissione di autonomo avviso di accertamento, ma anche quella di cui al comma 6, circa l'impugnabilità di detto avviso in sede tributaria (previsione altrimenti pleonastica). Ne discende, in definitiva, quanto al socio "successore", che almeno nel sistema antecedente al d.lgs. n. 175/2014, altro è la responsabilità ex art. 2495, comma 2, c.c., altra cosa è quella ex art. 36, comma 3, cit.

2.6 - Ulteriore questione che è opportuno affrontare è quella concernente l'opponibilità ai soci del titolo esecutivo formatosi nei confronti della società.

Com'è noto, il problema è stato affrontato da questa Corte soprattutto in relazione alla responsabilità sussidiaria del socio di società di persone illimitatamente responsabile; è stato infatti affermato che *"Il decreto ingiuntivo pronunciato a carico di una società di persone estende i suoi effetti anche contro i soci illimitatamente responsabili, derivando dall'esistenza dell'obbligazione sociale necessariamente la responsabilità dei singoli soci e, quindi, ricorrendo una situazione non diversa da quella che, ai sensi dell'art. 477 cod. proc. civ., consente di porre in esecuzione il titolo in confronto di soggetti diversi dalla persona contro cui è stato formato e risolvendosi, altresì, l'imperfetta personalità giuridica della società di persone in quella dei soci, i cui patrimoni sono protetti dalle iniziative dei terzi solo dalla sussidiarietà, mentre la pienezza del potere di gestione in capo ad essi finisce con il far diventare dei soci i debiti della società (...)"* (Cass. n. 6734/2011; più recentemente, Cass. n. 30441/2017, Cass. n. 15877/2019; Cass. n. 26713/2020).

Ancora in tema di società di persone, ma per l'ipotesi della cancellazione della stessa dal R.I., è stato affermato che *"Qualora una società in accomandita semplice si estingua per cancellazione dal registro delle imprese dopo la formazione di un titolo esecutivo nei suoi confronti, il titolo "de quo" ha efficacia contro i soci accomandanti, ex art. 477 cod. proc. civ., nei confronti dei quali, pertanto, l'azione esecutiva potrà essere intrapresa dal creditore sociale nei limiti della quota di liquidazione"* (Cass. n. 18923/2013).

Nella sostanza, il paradigma normativo di riferimento è dettato dall'art. 477, comma 1, c.p.c., a mente del quale "Il titolo esecutivo contro il defunto ha

quindi, ulteriori e distinti fatti costitutivi. Ne deriva che l'accertamento giudiziale del credito verso la società, anche con forza di giudicato, pur opponibile ai soci ed ai liquidatori, non consente al creditore di far valere il titolo esecutivo ottenuto direttamente nei loro confronti, attesa la necessità di agire in giudizio contro gli uni e, gradatamente, contro gli altri per l'accertamento dei rispettivi presupposti".

Al riguardo, deve anzitutto osservarsi come il principio affermato in massima riguardo all'efficacia dell'accertamento giudiziale nei confronti dei soci costituisca in realtà un *obiter dictum*, eccedente la necessità logico-giuridica della decisione e come tale non vincolante (Cass. n. 11160/2004; Cass. n. 23635/2010; Cass. n. 1815/2012), giacché nella specie si trattava di contestuali opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi, ex artt. 615 e 617 c.p.c., proposte dal liquidatore di s.r.l. in relazione all'azione esecutiva avviata nei suoi confronti da un creditore sociale, in forza di titolo esecutivo giudiziale emesso nei confronti della società; in sostanza, dunque, la problematica della estensione del giudicato ai soci era del tutto estranea all'oggetto del giudizio.

In ogni caso, ritiene il Collegio come la soluzione ivi descritta, nella parte relativa alla responsabilità del socio "successore", non sia comunque condivisibile, perché - come già evidenziato (v. *supra*, par. 2.4) - detta responsabilità e quella del liquidatore, benché regolate dal medesimo art. 2495, comma 2, c.c. (nel testo vigente *ratione temporis*), operano su piani affatto diversi: la prima consiste nel subentro nel medesimo debito sociale, la seconda ha natura risarcitoria. Si tratta di una distinzione di carattere



essenziale, tuttavia non tenuta presente dall'arresto in discorso, tanto più che sembra con esso seguirsi la tesi per cui la responsabilità del socio subentrante nel debito sociale, pur a fronte di una pronuncia coperta dal giudicato nei confronti della società (e quindi, con un credito certo sia nell'*an* che nel *quantum debeatur*), necessita di un ulteriore accertamento giudiziale circa la sussistenza del presupposto dell'utile partecipazione alla distribuzione liquidatoria, onde poter individuare il socio stesso quale legittimato passivo (ossia, quale successore), tesi che, come s'è detto, risulta all'evidenza incompatibile con l'orientamento oramai pressoché univocamente accolto da questa Corte al riguardo, anche a Sezioni Unite (v. *supra*, par. 2.3).

La legittimazione passiva del socio subentrante, dunque, non può che operare anche riguardo all'azione esecutiva del creditore sociale, fondata su titolo esecutivo ottenuto nei confronti della società di capitali, e ciò sia in forza del disposto dell'art. 477, comma 1, c.p.c., sia (ove si tratti di titolo giudiziale definitivo) in forza dell'art. 2909 c.c., giacché – pur rifuggendosi da concezioni antropomorfe dell'ente collettivo, *ut supra* (par. 2.3) – non v'è dubbio che il socio di società estinta sia comunque un avente causa o un successore, seppur *sui generis*, della società stessa, il che vale sia in linea generale, sia sul piano tributario, avuto riguardo a quanto già osservato circa la normativa applicabile in questo giudizio, *ratione temporis* (v. *supra*, par. 2.5). La questione dell'utile partecipazione del socio, dunque, è destinata ad operare sul piano dell'eccezione, come meglio si dirà *infra*.

2.7 – In ambito tributario, la tesi testé criticata – ossia, quella affermata da Cass. n. 4699/2014 – è stata richiamata dalla sentenza di questa Sezione, n. 27488/2016, secondo cui *“In tema di recupero dell'INVIM dai soci di una società di capitali ormai estinta, sebbene non sia applicabile il combinato disposto degli artt. 36, comma 5, e 60 del d.P.R. n. 602 del 1973, perché limitato dall'art. 19 del d.lgs. n. 46 del 1999 all'esazione delle sole imposte dirette, l'Agenzia delle entrate è ugualmente tenuta a portare a conoscenza del contribuente, in modo da consentirgli di contestare la fondatezza della pretesa impositiva, le ragioni per le quali egli è obbligato, in base agli specifici presupposti di cui all'art. 2495 c.c., a versare l'imposta accertata in capo alla società, con la conseguenza che la cartella di pagamento, non preceduta dalla notifica di un apposito avviso di liquidazione nei confronti del socio, è illegittima”*.

Nella specie, si trattava di recupero fiscale fondato su sentenza resa nei confronti della società (di capitali), passata in giudicato. Detta Cass. n. 27488/2016, nella ricostruzione del sistema - dopo aver richiamato la giurisprudenza circa la responsabilità del socio di società di persone illimitatamente responsabile (v. *supra*, par. 2.6), ed averne quindi affermato l'estensibilità all'ambito tributario, con conseguente non necessarietà della notifica dell'atto impositivo originario al socio e immediata assoggettabilità di quest'ultimo alla riscossione (ovviamente, ricorrendone i relativi presupposti) - giunge alla necessità di diversificare la soluzione alla questione che occupa, a seconda che ad essere coinvolta sia una società di persone o una società di



capitali. Per quest'ultima ipotesi, in particolare, Cass. n. 27488/2016 evidenzia che la stessa definitività dell'accertamento nei confronti dell'ente, anche se giudiziale, è irrilevante quanto alla responsabilità del socio successore, giacché l'Amministrazione finanziaria è comunque tenuta ad emettere un nuovo atto impositivo da notificare al socio stesso; in particolare, *"al fine di porre il contribuente in condizione di contestare la fondatezza della pretesa impositiva, deve indicare gli elementi da cui si evinca che il socio, in sede di liquidazione, ha incassato somme od ha ricevuto l'attribuzione di beni della società ed il valore di questi poiché entro tale limite si apprezza la legittimità della pretesa impositiva"*.

Come si vede, la suddetta pronuncia si pone pienamente nel solco della citata Cass. n. 4699/2014, ma incorre nelle medesime aporie, sia perché sminuisce del tutto il fenomeno successorio (postulando espressamente l'emissione di un nuovo atto impositivo nei confronti del socio, tuttavia completamente obliterando il suo già avvenuto subentro – per quanto limitato – nel medesimo debito della società, per effetto dell'estinzione), sia perché non tiene conto della portata delle disposizioni di cui agli artt. 477, comma 1, c.p.c., e 2909 c.c. (che giustificano ex se, rispettivamente, l'avvio o la minaccia dell'azione esecutiva nei confronti del socio, nonché l'estensione del giudicato nei suoi confronti), sia perché, infine, fa nella sostanza assurgere l'utile partecipazione alla distribuzione liquidatoria quale presupposto della successione, anziché della mera responsabilità "in concreto", contrariamente all'opinione oramai consolidatasi nella giurisprudenza di questa Corte (v. supra).



Si tratta, dunque, di un'impostazione che il Collegio non può condividere, occorrendo invece dare continuità ai principi affermati dalle Sezioni Unite nel 2013, come correttamente interpretati, in particolare, da Cass. n. 18923/2013 e Cass. n. 9094/2017, nei termini già esposti.

2.9 – Più proficua si rivela invece l'indagine, sempre in ambito tributario, riguardo al diverso problema dell'efficacia dell'iscrizione a ruolo ex art. 12 d.P.R. n. 602/1973 nei confronti della società contribuente e della conseguente notifica della cartella di pagamento nei confronti del successore, qualora intervenga l'estinzione.

In proposito, va anzitutto evidenziato che il ruolo costituisce il titolo esecutivo su cui è fondata la riscossione, ex art. 49 d.P.R. n. 602/1973.

Ciò posto, sulla scorta del costante orientamento adottato riguardo al contribuente-persona fisica deceduto (per tutte, Cass. n. 228/2014), è stato di recente affermato che *"In tema di società, la disciplina dettata dall'art. 2495, comma 2, c.c., come modificato dall'art. 4 del d.lgs. n. 6 del 2003, nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal registro delle imprese l'estinzione immediata delle società di capitali, implica che ove la cancellazione riguardi le società di persone, essa - 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 citato decreto, e con decorrenza dal 1° gennaio 2004 nel caso in cui abbia avuto*



luogo in data anteriore. Tanto non impedisce, tuttavia, di procedere all'iscrizione a ruolo, a nome della società estinta, di tributi da essa non versati, ai sensi dell'art. 12, comma 3, d.P.R. n. 602 del 1973, e di azionare il credito tributario nei confronti dei soci, sia perché coobbligati solidali, sia perché, comunque, successori "ex lege" della società medesima" (così, Cass. n. 31037/2017; in senso conforme, da ultimo, Cass. n. 7545/2021, in tema di responsabilità solidale tra cedente e cessionario d'azienda).

Secondo detto insegnamento, dunque, l'Amministrazione deve procedere all'iscrizione a ruolo nei confronti della società, per quanto estinta, ciò dovendo ricavarsi dal tenore testuale dell'art. 12, comma 3, cit. (ove si fa riferimento al "contribuente" e, quindi, al soggetto cui è effettivamente riferibile il presupposto dell'imposta), ben potendo in seguito emettere la cartella di pagamento direttamente nei confronti del socio "successore".

2.10 – Resta da esaminare, infine, il problema dell'utile partecipazione del socio alla distribuzione liquidatoria, di cui s'è già esclusa la natura di presupposto costitutivo della sua successione all'ente, invece affermata da una parte della giurisprudenza, da ritenersi oramai superata (v. *supra*, par. 3.1).

E d'altro canto, è stato più volte osservato (v. *supra*, par. 3.1, ed in particolare le già citate Cass. n. 9094/2017, Cass. n. 9672/2018, e Cass., Sez. Un., n. 619/2021, in motivazione) che la sussistenza dell'interesse ad agire del creditore sociale non può valutarsi in forza di una prospettiva meramente statica, la responsabilità del socio non potendo di per sé escludersi né sulla sola base di quanto emergente dal bilancio di liquidazione, né dalla mera

circostanza che egli non abbia partecipato utilmente alla ripartizione finale,
"potendo ad esèmpio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ai soci" (Cass., Sez. Un., n. 619/2021, cit.).

Evidente, dunque, come la questione finisca col riverberarsi, in concreto, sul merito. Se, però, il fisco ben può rivolgersi al socio successore per il recupero del credito vantato contro la società estinta, stante il suo subentro ex lege nell'obbligazione sociale, è altrettanto evidente come il creditore sia soltanto tenuto a dimostrare la fonte di detta obbligazione, seppur ripartita pro quota, ma non anche la circostanza che il socio abbia utilmente partecipato alla distribuzione di utili, perché essa costituisce il presupposto della sua responsabilità; pertanto, la sua negazione si atteggia tipicamente come fatto modificativo, impeditivo o estintivo dell'altrui pretesa, ossia come eccezione di merito, il cui onere della prova non può che gravare su colui che la solleva, ex art. 2697, comma 2, c.c. D'altra parte, la stessa Cass., Sez. Un., n. 6071/2013, più volte citata, afferma in modo inequivoco che resta fermo per i soci successori *"il loro diritto di opporre al creditore agente il limite di responsabilità"*, con espressione semantica che non lascia spazio a dubbi di sorta.

Basti poi considerare, onde dimostrare l'esattezza dell'assunto, che l'iscrizione a ruolo nei confronti del socio, e la stessa notifica della cartella di pagamento (che costituisce, ad un tempo, notifica del titolo esecutivo e del precetto - v. Cass. n. 3021/2018; Cass. n. 6526/2018; Cass., Sez. Un., n. 7822/2020), di

cui s'è vista la piena rispondenza al sistema normativo, prescindono del tutto da ogni accertamento sulla avvenuta (o mancata) percezione degli utili, sicché la sede naturale in cui vi si può procedere deve giocoforza individuarsi nel processo tributario, il cui avvio è onere del socio-contribuente, ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992; il che vale anche a dire che, in caso di sua inerzia, la cartella di pagamento - e il ruolo presupposto - divengono inoppugnabili, così restando consacrato, in ogni caso, il credito vantato *pro quota* nei confronti del socio, ma già in testa (e per l'intero) alla società estinta. In altre parole, si tratta dello stesso credito già definitivamente accertato, sicché - stante il subentro del socio *ex latere debitoris* - spetta al predetto dimostrare la propria assenza di responsabilità (ossia, il non essere tenuto, in concreto, a rispondere di quel debito sociale), per non aver percepito utili all'esito della liquidazione, anzitutto allegando la circostanza, e quindi offrendo la relativa prova.

Né, del resto, su un piano più generale, può così configurarsi alcun *vulnus* al diritto di difesa del socio, ex art. 24 Cost. Infatti, con l'impugnazione della cartella, il socio - con riferimento a *quel* titolo tributario - contesta il diritto di procedere all'esecuzione preannunciatagli dal fisco, allo stesso modo in cui per gli altri debiti sociali egli può contestare la propria responsabilità mediante opposizione all'esecuzione (Cass. n. 12714/2019, in motivazione).

Pertanto, impugnando la cartella di pagamento - ferma la definitività dell'accertamento nei confronti della società e la certezza del complessivo credito erariale nell'*an* e nel *quantum*, donde la sua incontestabilità nel merito - il socio può pienamente dispiegare ogni mezzo onde andare assolto dalla

pretesa del fisco, addirittura lamentando l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società, oppure contestando il fondamento della propria responsabilità, con la negazione della propria qualità di socio, ove erroneamente ritenuta dall'Ufficio (e salvo che egli sia subentrato nel processo pendente, nel qual caso la questione risulterebbe comunque definitivamente accertata), ovvero con la dimostrazione di non aver conseguito utili dalla liquidazione, se del caso previa richiesta della afferente tutela cautelare ex art. 47 d.lgs. n. 546/1992.

Si tratta di uno schema recentemente ritenuto del tutto in linea con lo stesso art. 24 Cost. da Cass., Sez. Un., n. 28709/2020, resa in tema di *beneficium excussionis* invocato dal socio di società di persone illimitatamente responsabile, ex art. 2304 c.c., insegnamento dal quale, *mutatis mutandis*, non v'è ragione di discostarsi.

3.1 - Facendo governo di tutto quanto precede, ad avviso della Corte è inequivoco che la pretesa erariale nei confronti dell'odierno ricorrente sia fondata esclusivamente sulla responsabilità derivantegli dal fenomeno "successorio" ex art. 2495, comma 2, c.c., e non già su quella di cui all'art. 36 d.P.R. n. 602/1973, nel testo vigente *ratione temporis*, giacché la sequenza logica dell'iscrizione a ruolo proporzionale, a carico del _____, muove dal presupposto della definitività dell'accertamento verso la società e null'altro, come è chiaramente evincibile dalla motivazione della cartella impugnata, riportata per esteso dall'Agenzia controricorrente (p. 7).

Vero è che nella specie l'Ufficio ha proceduto ad iscrivere a ruolo il proprio credito, pro quota, direttamente nei confronti del socio, e non già nei confronti della società estinta, come invece affermato dalla giurisprudenza prima esaminata (par. 2.9).

Tuttavia, deve osservarsi al riguardo, che a ben vedere l'odierno ricorrente (per quanto evincibile dagli atti) non propose a suo tempo un correlativo e specifico motivo d'impugnazione della cartella, né ha posto la specifica questione in questa sede, sicché - ove anche volesse ritenersi che l'Ufficio non potesse procedere all'iscrizione a ruolo "diretta" nei confronti del socio, il che non è, come si dirà tra breve - ciò non potrebbe comunque condurre all'accoglimento del ricorso. Del resto, il ri, specie col terzo motivo, non propugna l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo "diretta" a cagione del fatto che essa avrebbe dovuto effettuarsi nei confronti della società estinta, ma soltanto perché - a suo dire - avrebbe dovuto emettersi senz'altro un autonomo avviso di accertamento nei suoi confronti ex art. 36, comma 5, cit., donde l'illegittimità, in thesi, della cartella impugnata; questa, in altre parole, sarebbe da considerare illegittima a prescindere, perché mancherebbe, secondo il ri, un autonomo atto impositivo.

In realtà, come s'è già evidenziato (si veda in particolare la citata Cass. n. 31037/2017), l'iscrizione a ruolo a carico della società - ovviamente, ove ne sussistano i presupposti, qui non in discussione - ben può essere eseguita pur dopo la sua estinzione, e da ciò discende senz'altro il potere del fisco di emettere la successiva cartella di pagamento a carico del socio, perché



successore ex lege dell'ente, sicché la doglianza non coglie comunque nel segno. Ciò vale naturalmente, e a maggior ragione, ove di quell'iscrizione a ruolo, eseguita direttamente nei confronti del socio successore, questi non si sia tempestivamente doluto in relazione al descritto profilo, donde l'inoppugnabilità dell'atto al riguardo, con conseguente perfetta corrispondenza tra il ruolo stesso e la successiva cartella notificata, in piena coerenza col disposto dell'art. 25 d.P.R. n. 602/1973.

In ogni caso e per completezza, pur non constando, in verità, precedenti relativi all'ipotesi sopra descritta, ritiene il Collegio che un tale *modus procedendi* non si ponga in contrasto con l'art. 12, comma 3, d.P.R. n. 602/1973, giacché il più volte descritto fenomeno successorio implica il subentro nella medesima posizione debitoria, peraltro nella specie cristallizzata per effetto della definitiva dichiarazione di estinzione del giudizio sull'impugnazione dell'avviso di accertamento, a suo tempo avviata dal quale liquidatore della società; in sostanza, dunque, la successione del socio nel debito tributario lo fa assurgere al rango di "contribuente" in senso proprio.

Del resto, la stessa Cass. n. 8701/2014, invocata dal ricorrente, propugna l'inscrivibilità del debito a ruolo nei confronti degli "eredi diretti" del contribuente-persona fisica deceduto, benché secondo il tradizionale orientamento, come s'è detto, l'iscrizione debba essere eseguita nei confronti del *de cuius*; va in ogni caso precisato, in proposito, che detta pronuncia si iscrive in quella sequenza giurisprudenziale non in linea con l'insegnamento delle Sezioni Unite del 2013 di cui s'è detto (v. *supra*, par. 2.3), tanto vero che



essa postula la necessità dell'emissione di un autonomo avviso di accertamento nei confronti del socio in quanto, in caso di estinzione della società, "l'obbligazione si trasferisce su altri soggetti in quanto probabili percettori mediati delle somme", presupposto che (lo si ripete) attiene in realtà al merito e non alla successione stessa. Pertanto, il principio così affermato non può ritenersi condivisibile, per le ragioni già espresse.

Né, infine, ai fini della verifica della *vis expansiva* dell'accertamento (sostanzialmente, nei termini già esaminati riguardo alla portata del titolo esecutivo ottenuto nei confronti della società - v. par. 2.6) la soluzione qui nel complesso propugnata resta influenzata dalla circostanza che, nella specie, il ruolo, quale titolo esecutivo ex art. 49 d.P.R. n. 602/1973, sia stato formato direttamente nei confronti del socio, *pro quota*, e non già nei confronti della società, per l'intero. Infatti, la definitività della sentenza sull'estinzione del processo a quo, pur non comportando gli effetti tipici del giudicato sostanziale ex art. 2909 c.c., ha senz'altro l'effetto di rendere definitivo ed inoppugnabile l'accertamento fiscale in questione (per tutte, Cass. n. 23502/2016), che - pur non assurgendo ex se alla categoria del titolo esecutivo in senso tecnico, a norma dell'art. 474 c.p.c. (trattandosi di avviso emesso certamente in epoca antecedente all'entrata in vigore del disposto dell'art. 29 del d.l. n. 78/2010, conv. in legge n. 122/2010, che ha coniato la figura del c.d. atto "impo-
esattivo") - certamente costituisce il titolo giuridico che consente all'Ufficio di procedere alla formazione del ruolo (e quindi del titolo esecutivo) in via definitiva, ai sensi dell'art. 14, lett. b), d.P.R. n. 602/1973.

3.2 - Pertanto, ne discende, da un lato, l'erroneità (o la fuorvianza) del riferimento operato dalla C.T.R. veneta all'art. 36 d.P.R. n. 602/1973, in senso alternativo all'art. 2495 c.c., trattandosi in realtà di profili assolutamente diversi (dove la necessità di correggere la motivazione, ex art. 384, ult. comma, c.p.c.), e dall'altro comunque l'infondatezza di ogni doglianza del ricorrente circa la violazione o falsa applicazione dello stesso art. 36, comma 3, cit., che nella specie non può operare perché il titolo della responsabilità è indubbiamente tributario e non civilistico. Ne deriva, quale ulteriore corollario, che non occorresse nella specie far ricorso alla sequenza procedimentale di cui all'art. 36, comma 5, cit., con l'emissione di autonomo avviso di accertamento nei confronti del socio, giacché il credito erariale definitivamente accertato nei confronti della società estinta ben può essere iscritto a ruolo - nei confronti della società stessa o, in alternativa, dei soci - ai sensi degli artt. 12 e 14, lett. b), del d.P.R. n. 602/1973, come effettivamente avvenuto.


Per quanto concerne, poi, le ulteriori specifiche doglianze del ricorrente avverso la decisione impugnata, si rileva che la piena conoscenza della vicenda sottostante da parte del ricorrente, che a suo tempo impugnò l'avviso di accertamento quale liquidatore della società, finisce col mitigare in maniera rilevante l'esigenza di completezza della motivazione della cartella, sicché del tutto correttamente la C.T.R. ha ritenuto assolto il relativo onere. Del resto, è costante l'insegnamento secondo cui deve escludersi il difetto di motivazione della cartella, quand'anche priva di ogni riferimento all'atto impositivo (il che



efficacia contro gli eredi (...)". Nel primo caso (*pendente societate*), però, ad esso si ricorre in via di *analogia legis*, nel secondo (estinzione della società) in via di interpretazione estensiva della norma stessa (si rinvia, al riguardo, all'ampia e condivisibile motivazione della citata Cass. n. 18923/2013, significativamente resa riguardo alla posizione del socio "capitalista" nell'accomandita).

Per quanto concerne le società di capitali, è già intuitivo che, *pendente societate*, il socio non possa subire in via ordinaria gli effetti del titolo esecutivo emesso nei confronti della società stessa. Per quanto riguarda invece l'ipotesi della cancellazione della società dal R.I. e della sua conseguente estinzione, ritiene il Collegio di poter senz'altro estendere anche all'ipotesi di società di capitali l'insegnamento della più volte citata Cass. n. 18923/2013 – nel senso dell'estensione dell'efficacia del titolo esecutivo formato nei confronti della società nei confronti dei soci "successori", in proporzione alla quota sociale posseduta - perché esso è perfettamente in linea con i principi dettati dalle Sezioni Unite nel 2013.

Tuttavia, si registra nella giurisprudenza di questa Corte un insegnamento, dettato proprio riguardo a società di capitali, che sembra decisamente incompatibile con tale approdo: si tratta, in particolare, di Cass. n. 4699/2014, così massimata: "*L'art. 2495 cod. civ. (...) prevede che i crediti verso la società cancellata diventano esercitabili dapprima nei confronti dei soci, nei limiti delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e poi, in caso di mancato pagamento per loro colpa, nei confronti dei liquidatori, stabilendo,*



non è nella specie, v. par. 3.1), ove il contribuente ne sia a conoscenza o l'abbia addirittura impugnato (Cass. n. 21177/2014).

Quanto infine al problema dell'onere della prova, come s'è visto gravante sul socio, la C.T.R. ha fatto buon governo di detta regola, giacché non l'ha affatto attribuito alla parte diversa da quella tenuta per legge, così non incorrendo nella violazione dell'art. 2697 c.c., pure denunciata. Il giudice d'appello ha poi accertato che il ..., "al di là di mere affermazioni e di contestazioni non supportate", non ha tuttavia fornito alcuna dimostrazione di quanto assunto, circa la mancata percezione di utili. Si tratta di un tipico apprezzamento riservato al giudice del merito, che il ricorrente non ha neanche specificamente censurato (nei limiti in cui ciò è ancora possibile in sede di legittimità - v. Cass., Sez. Un., n. 8053/2014).

3.3 – Può in conclusione affermarsi il seguente principio di diritto: *"In tema di società di capitali, la disciplina dettata dall'art. 2495, comma 2, c.c., come modificato dall'art. 4 del d.lgs. n. 6 del 2003, nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal registro delle imprese l'estinzione immediata della società, implica che nei debiti sociali subentrano "ex lege" i soci, sicché il fisco, ove le proprie ragioni nei confronti dell'ente collettivo siano state definitivamente accertate (ad esempio, per mancata tempestiva impugnazione dell'atto impositivo, ovvero per intervenuta estinzione del relativo giudizio, o infine per intervenuto giudicato sostanziale) può procedere all'iscrizione a ruolo dei tributi non versati sia a nome della società estinta, sia a nome dei soci (pro*

quota, in relazione ai relativi titoli di partecipazione), e ciò ai sensi degli artt. 12, comma 3, e 14, lett. b), del d.P.R. n. 602 del 1973, nonché azionare comunque il credito tributario nei confronti dei soci stessi, non occorrendo procedere all'emissione di autonomo avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 36, comma 5, d.P.R. cit., relativo al diverso titolo di responsabilità di cui al precedente comma 3 (nel testo antecedente alla modifica apportata dall'art. 28, comma 5, del d.lgs. n. 175 del 2014), di natura civilistica e sussidiaria. Ne discende che con l'impugnazione della cartella di pagamento conseguentemente loro notificata, i soci – ferma la definitività dell'accertamento nei confronti della società e la sua incontestabilità nel merito – possono lamentare l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società, oppure contestare il fondamento della propria responsabilità, dimostrando di non aver conseguito utili dalla liquidazione".

4.1 – In definitiva, il ricorso è rigettato, previa correzione della motivazione della sentenza impugnata, ex art. 384, ult. comma, c.p.c. Stante l'indubbia complessità delle questioni esaminate, oggetto di plurime e talvolta confliggenti pronunce della giurisprudenza di questa Corte, sussistono giusti motivi per compensare integralmente le spese del giudizio di legittimità.

In relazione alla data di proposizione del ricorso per cassazione (successiva al 30 gennaio 2013), può darsi atto dell'applicabilità dell'art. 13, comma 1-



N. 21432/15 R.G.

quater, del D.P.R. 30 maggio 2002, n.115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, legge 24 dicembre 2012, n. 228).

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n.115, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 14.4.2021.

