

E' priva di capacita' processuale la societa' cancellata dal registro delle imprese prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio tributario

Posted by Giuseppe Durante on 26 October 2017 at 12:00 AM

In tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con conseguente estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado determina il difetto di capacità processuale nonché il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicché eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento senza rinvio, ex art.382 c.p.c, della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo nel caso di specie un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito trattandosi di impugnazione improponibile, poiché l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio. E' quanto ha disposto la Suprema Corte di Cassazione in concomitanza dell'Ordinanza n°23029 del 02/10/2017. La pronuncia in commento depositata dai Giudici di Palazzaccio risulta particolarmente interessante nel panorama societario poiché in essa la Corte ha fatto chiarezza su un duplice principio; il primo, si riferisce alla mancata "valenza giuridica" dell'atto impositivo emesso nei confronti di un soggetto che non esiste più; il secondo, riguarda gli "effetti processuali" derivanti dall'estinzione ex ante di una società con conseguente improponibilità del ricorso introduttivo.

Il caso:

La questione posta al vaglio dei Giudici di Legittimità rinviene nel caso di specie dalla notifica di un avviso di accertamento IRPEF e Addizionale regionale e addizionale comunale riferito al periodo d'imposta 2007 emesso e notificato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze a carico di alcuni soci di una SNC.

In particolare, l'ente impositore contestava alla SNC un maggior reddito accertato rinveniente dalla rettifica della plusvalenza originata dalla cessione dell'azienda alla SRL acquirente. Facendo seguito al rigetto del ricorso introduttivo i soci della SNC accertata presentavano nei termini di legge rituale atto di appello con il quale in sede di gravame gli appellanti lamentavano i motivi di censura del giudicato di prime cure evidenziando pertanto l'illegittimità dell'atto impositivo emesso e notificato dall'Agenzia delle entrate. Facendo seguito all'udienza di trattazione il giudice di appello confermava il giudicato di prime cure, disponendo anche in sede di gravame la legittimità dell'avviso di accertamento IRPEF + addizionali opposto.

In particolare, il Collegio tributario di secondo grado riteneva che la questione relativa al diritto societario non potesse essere rimessa in discussione poiché il reddito della snc derivava da un avviso di accertamento contro il quale la società facente capo agli stessi soci non aveva formalizzato alcuna rituale opposizione nei termini di legge, implicando ciò la definitività dell'atto impositivo.

Successivamente, con due specifici motivi di ricorso i soci della SNC chiedevano l'intervento dei Giudici di Legittimità evidenziando nel proprio atto di parte la violazione delle norme relative alla notifica dell'avviso di accertamento destinato ad una società cessata, implicando ciò una evidente omissione su un fatto decisivo per la controversia chiaramente rilevabile d'ufficio, segnalando pertanto i soci che la società in questione risultava cancellata dal registro delle imprese da gennaio del 2008; pertanto prima della notifica dell'avviso di accertamento IRPEF formalizzata dall'Amministrazione finanziaria solo nell'anno 2012.

Ne deriva che la pretesa tributaria erariale contenuta nell'atto impositivo era stata fatta valere nei confronti di un soggetto ormai definitivamente estinto, non essendo applicabile nel caso di specie il sopravvenuto D.lgs.n°175/2014, art.28, comma 4 recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società che risultano cancellate dal registro delle imprese[1].

I Giudici di Palazzaccio facendo seguito all'udienza di discussione si riservavano per la decisione.

La Sentenza N°23029 del 02/10/2017 della Corte di Cassazione:

In ambito societario l'estinzione di una società (società in nome collettivo nel caso di specie) derivante dalla cancellazione della stessa dal registro delle imprese implica in sede giudiziale *il difetto di capacità processuale* della società nonché *il difetto di legittimazione* a rappresentarla dell'ultimo liquidatore.

Nella casistica in esame posta al vaglio dei Giudici di Legittimità la sopravvenuta *incapacità processuale* della snc configurabile già prima della notifica dell'avviso di accertamento opposto ha implicato inevitabilmente la declaratoria di improponibilità del ricorso introduttivo, richiamando i Giudici di Palazzaccio l'applicazione della previsione normativa di cui all'art.382, comma 3 c.p.c in cui è testualmente disposto che: la Corte adita " *se riconosce che il giudice del quale si impugna il provvedimento e ogni altro giudice difettano di giurisdizione, cassa senza rinvio. Egualmente provvede in ogni altro caso in cui ritiene che la causa non poteva essere proposta o il processo proseguito*".

E' quanto hanno disposto i Giudici della Suprema Corte di Cassazione avendo rilevato *per tabulas* il difetto di capacità processuale della società risultata estinta nel 2008; quindi già prima di ricevere dall'Amministrazione finanziaria l'avviso di accertamento opposto notificato solo nel 2012. Ne deriva che, il ridetto difetto di capacità processuale della Snc ha implicato inevitabilmente l'*improponibilità* di tutti gli atti successivi al ricorso posti in essere dalla stessa società in sede giudiziale; prima di tutti, del ricorso introduttivo con la quale si è dato impulso all'azione giudiziale innanzi al Giudice tributario di prime cure.

La possibilità di assumere la veste di *parte* nel processo tributario implica necessariamente la titolarità da parte del soggetto che decide di agire in sede giudiziale sia esso persona fisica sia persona giuridica, di una *capacità processuale* imprescindibile poiché la stessa legittima il soggetto procedente a compiere tutta una serie di atti cosiddetti *processuali* finalizzati essenzialmente a veicolare l'azione giudiziale intrapresa verso il raggiungimento dell'obiettivo finale; ossia, l'accoglimento della domanda giudiziale con conseguente annullamento dell'atto opposto[2].

La dottrina processualista accoglie come è noto una nozione cosiddetta *formale* di parte nel processo.

Parti nel processo (anche in quello tributario disciplinato dai D.lgs.n.ri 545/1992 e 546/1992) sono semplicemente i contendenti, cioè coloro che hanno portato la controversia davanti al Giudice. Il concetto di *parte* in senso formale non ha pertanto natura di filtro, dal momento che può essere considerata parte chiunque abbia la capacità di fare valere in sede giudiziale o meglio giudizialmente i propri diritti. Sarà poi l'esame della causa nel merito a fornire gli elementi per stabilire se l'attore sia effettivamente titolare della situazione giuridica reclamata e se il provvedimento sia stato richiesto verso la giusta controparte.

In particolare, quando si parla di *capacità processuale* in senso stretto, deve intendersi l'attitudine del soggetto a proporre in nome proprio o anche in nome altrui la domanda giudiziale secondo le norme contenute nel D.lgs.n°546/1992.

Con riferimento alla casistica di cui si tratta posta al vaglio dei Giudici di Cassazione, l'estinzione della Snc rinveniente dalla cancellazione *ex ante* della stessa dal registro delle imprese prima ancora che la Snc ricevesse l'avviso di accertamento IRPEF + addizionali ha implicato inevitabilmente la perdita da parte della società accertata di qualsiasi *titolarietà giuridica* pregiudicando cioè la possibilità anche in sede giudiziale di potere lamentare al Giudice adito la lesione di un diritto di cui non si può più essere titolari.

In altre parole, l'estinzione della SNC ricorrente prima ancora che la stessa fosse accertata dall'Amministrazione finanziaria ha inevitabilmente implicato l'*inesistenza giuridica* della stessa che non poteva pertanto essere più destinataria di una pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per le stesse motivazioni la Suprema Corte ha rilevato l'improponibile del ricorso introduttivo così come formalizzato dalla società ricorrente poiché già in sede di ricorso la stessa società era ormai priva di qualsiasi capacità processuale nei termini sopra richiamati implicando cioè il difetto della stessa azione giudiziale così come espletata in primo grado.

E' questa, se vogliamo, la *ratio* principale che ha indotto i Giudici di Legittimità sia pure *ex post* a rilevare giustamente un *vizio insanabile* originario del processo tributario che avrebbe dovuto portare da subito il Giudice adito in prime cure ad una declinatoria di merito trattandosi di opposizione improponibile per inesistenza giuridica della società ricorrente.

Da qui, l'annullamento senza rinvio ex art.382, comma 3 c.p.c della sentenza impugnata con ricorso per cassazione.

Considerazioni conclusive:

La pronuncia in commento così come depositata dai Giudici di Cassazione, a parere di chi scrive, rileva poiché in essa sono configurabili due principi giurisprudenziali degni di nota.

In primis, l'orientamento giurisprudenziale palesato dai Giudici di Palazzaccio ha disposto nel caso di specie la mancanza di "*efficacia giuridica*" di un avviso di accertamento notificato nei confronti di una società che non esiste più poiché cancellata *ex ante* dal registro delle imprese. Per cui, l'ente impositore non può far valere una pretesa tributaria nei confronti di un soggetto che risulta definitivamente estinto. Diversamente, è fatta salva la possibilità per l'ente impositore di esigere la pretesa erariale direttamente nei confronti dei soci della snc. Nel caso di specie, pertanto l'avviso di accertamento IRPEF + addizionali emesso e notificato dall'Amministrazione finanziaria è stato destinato ad un soggetto non più esistente e, pertanto, privo di qualsiasi valenza giuridica[3].

Tale assunto vale ancora di più in considerazione della mancata applicabilità alla casistica in esame della normativa contenuta nel D.lgs.n°175 del 2014, art. 28, comma 4 in cui è contenuta la disciplina recante le disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese.

In particolare, il Decreto sopra richiamato non ha valenza interpretativa (neppure implicita) né tanto meno efficacia retroattiva; per cui il differimento quinquennale degli effetti derivanti dall'estinzione della società riconducibili alla previsione normativa di cui all'art.2495 c.c. comma 2[4] che opera unicamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria nonché degli altri enti creditori o dediti all'attività di riscossione come indicati nello stesso comma, si applica esclusivamente nei

casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata in vigenza della nuova disciplina contenuta nel ridetto D.lgs.n°175 del 2014 o successivamente. In tal senso, si è espressa ampia Giurisprudenza di Cassazione[5].

In secundis, i Giudici di Legittimità hanno ribadito nell'occasione un principio già palesato in altre pronunce sia pure con riferimento ad altre tipologie di enti collettivi (società di capitali, società di persone, associazioni non riconosciute) e comunque riferito a diverse tipologie di atti impositivi (cartelle di pagamento, avvisi di accertamento).Ossia, in tema di contenzioso tributario la cancellazione dal registro delle imprese con conseguente estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e quindi prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado implica inevitabilmente il difetto della sua capacità processuale e pertanto, il difetto di legittimazione a rappresentarla in giudizio da parte dell'ex liquidatore; sicchè, eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione ne deriva l'annullamento senza rinvio ex art.382 c.p.c della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo nel caso di specie un vizio originario del processo che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito trattandosi di impugnazione improponibile poiché l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio (Cass.5736/16; 20252/15;21188/14).

In considerazione dei principi sopra esposti i Giudici di Legittimità hanno ritenuto errato il giudicato di seconde cure fondato essenzialmente sulla pretesa "vincolativa" dell'avviso di accertamento IRPEF + addizionali emesso e notificato dall'Amministrazione finanziaria divenuto definitivo secondo il Giudice di appello a causa della mancata opposizione dello stesso da parte della SNC nel termine perentorio di cui all'art.18 del D.lgs.n°546/1992.

Tuttavia, per quanto nel caso di specie vale l'*inefficacia* dell'avviso di accertamento di cui sopra, tuttavia rileva comunque segnalare come disposto dalla stessa Corte di Cassazione che l'estinzione della società previa cancellazione della stessa dal registro delle imprese non determina comunque l'estinzione del debito rimasto insoddisfatto nei confronti dei terzi creditori. Infatti, nella casistica in esame si verifica un fenomeno di tipo *successorio sui generis*, in forza del quale è possibile sostenere che i rapporti obbligatori riconducibili all'ente non si possono considerare estinti; in caso contrario, si verificherebbe un ingiusto sacrificio del diritto di credito così come vantato dai creditori della società estinta. Pertanto, il debito in questione risulterà trasferito ai soci i quali potranno essere chiamati a risponderne secondo le regole ordinarie di legittimazione attiva e passiva senza la configurabilità di alcun litisconsorzio necessario con la società già estinta; ovviamente, tutto questo in osservanza del regime giuridico dei debiti sociali a cui la stessa società era sottoposta durante la sua attività.

Avv. Giuseppe DURANTE

Tributarista – Docente a contratto in Diritto Tributario presso l'Università L.U.M.*Jeann Monnet* di Bari

Esperto di Fiscalità Locale e Contenzioso Tributario – Pubblicista

info@avvocatudurante.it

Note:

[1] Il citato comma quarto dell'art.28 del D.lgs. n°175/2014 così recita: «*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*».

[2] Di seguito si riporta il testo integrale dell'art.10 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n°546: «*Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto. Se l'ufficio è un'articolazione dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.*».

[3] Cfr. Cass. 4778/2017.

[4] Di seguito il testo del citato art.2495 c.c., comma secondo: «*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. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.*».

[5] Cfr. *ex multis*: Cass. civ., Sez.VI, sent. n°11100 del 05/05/2017; Cass. civ., Sez.VI, Ord. n°19142 del 28/09/2016; Cass.

civ., Sez. VI, Ord. n°15648 del 24/07/2015.