

IL
DIRITTO TRIBUTARIO
COMMENTATO

SERIE I VOLUME CXXXVIII

PAOLO DE' CAPITANI, *L'estinzione degli enti tra successione e responsabilità:
dalle premesse civilistiche alle soluzioni tributarie*

IL DIRITTO TRIBUTARIO

Commento a tutte le leggi tributarie

Il complesso delle norme regolanti i vari tributi costituisce ormai una branca di diritto pubblico con peculiarità e caratteristiche tutte proprie, una disciplina giuridica completa ed a sé stante: il «*Diritto tributario*».

La letteratura in materia fiscale, specie in Italia, è molto scarsa, manca di organicità e di coordinamento, e da anni è sentito il bisogno di un'opera vasta e completa che riunisca, coordini, dia una sistemazione organica e scientifica alla complessa materia, inquadri, in una parola, questa nuova disciplina giuridica.

La Rivista «*Diritto e pratica tributaria*», d'accordo con la casa Editrice CEDAM e con la collaborazione di giuristi, finanziari ed esperti in materia, ha preso l'iniziativa per la redazione di un'opera che comprenda tutta la materia fiscale, con l'intento scientifico di sistemare organicamente e coordinare i principi generali del diritto tributario, ai quali si informano tutte le disposizioni fiscali, e con l'intento pratico di fornire agli studiosi, ai professionisti ed ai funzionari un commento completo e organico di tutte le leggi tributarie, nel quale verranno largamente richiamate la giurisprudenza, le decisioni amministrative e le istruzioni ministeriali.

L'opera, che conterà di molti volumi, è divisa in tre serie: la prima comprende una collana di trattati d'indole generale; la seconda comprende i commentari, articolo per articolo, delle leggi fiscali; la terza comprende raccolte sistematiche e coordinate di giurisprudenza e di legislazione in materia tributaria. Ogni volume è corredato da un dettagliato indice alfabetico-analitico che ne agevola la consultazione.

Dato il continuo evolversi e modificarsi delle leggi tributarie, a mano a mano che se ne presenterà la necessità verranno pubblicati dei supplementi alle singole opere, contenenti le modifiche e le nuove disposizioni, onde la *Collana* sia sempre aggiornata.

L'opera è coordinata dal Prof. Avv. ANTONIO UCKMAR.

Genova, dicembre 1929.

I L D I R I T T O T R I B U T A R I O

COORDINATO DA

ANTONIO E VICTOR UCKMAR

dell'Università di Genova

Serie I

Volume CXXXVIII

PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE

L'ESTINZIONE DEGLI ENTI
TRA SUCCESSIONE
E RESPONSABILITÀ:
DALLE PREMESSE CIVILISTICHE
ALLE SOLUZIONI TRIBUTARIE



Wolters Kluwer

CEDAM

L'opera è stata sottoposta con esito positivo a doppio referaggio cieco

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Via dei Missaglia n. 97, Edificio B3, 20142 Milano

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org

Questo titolo può essere acquistato direttamente su shop.wki.it

You can buy this book directly on shop.wki.it

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato da GECA s.r.l.
Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI)

da PdC a VU

INDICE - SOMMARIO

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ COMMERCIALI DAL CODICE DI COMMERCIO DEL 1882 AI "TRAGUARDI" DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ

1.	IL CODICE DI COMMERCIO DEL 1882.....	1
1.1.	<i>(segue) La responsabilità di liquidatori e soci secondo il Codice di Commercio</i>	6
2.	L'ARTICOLO 2456 C.C. E L'EFFICACIA DELLA CANCELLAZIONE ANTE RIFORMA DEL 2003.....	10
3.	ALTRE CRITICITÀ RELATIVE ALL'ARTICOLO 2456 C.C. ANTE RIFORMA.....	16
4.	LA RIFORMA DEL 2003: LA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE AI SENSI DELL'ARTICOLO 2495 C.C.....	19
5.	GLI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI SULL'EFFICACIA POST RIFORMA.....	21
6.	L'INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE: LE SENTENZE GEMELLE 22 FEBBRAIO 2010, NN. 4060, 4061, 4062.....	23
7.	I CHIARIMENTI DELLE SEZIONI UNITE DEL 2013.....	26

Capitolo II

LA SORTE DI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ DELLA SOCIETÀ ESTINTA: DISCIPLINA GENERALE

1.	PREMESSA: CONSIDERAZIONI SULLA QUALIFICAZIONE DEL FENOMENO DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ.....	29
----	---	----

2.	LA TEORIA DELLA CANCELLAZIONE (O REVOCA) DELLA CANCELLAZIONE.....	38
3.	LE CONDIZIONI DI LEGGE PER UNA VALIDA RICHIESTA D'ISCRIZIONE DELLA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE.....	45
4.	SOPRAVVIVENZE E SOPRAVVENIENZE ATTIVE A SEGUITO DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ.....	55
4.1.	<i>L'effetto abdicativo della cancellazione dal Registro delle imprese secondo la giurisprudenza di legittimità</i>	58
4.2.	<i>Il regime di contitolarità o comunione indivisa tra gli ex soci</i>	68
5.	LA SORTE DI SOPRAVVIVENZE E SOPRAVVENIENZE PASSIVE.....	77
5.1.	<i>Il regime di responsabilità degli ex soci per i debiti della società estinta</i>	79
5.2.	<i>La sorte delle obbligazioni suscettibili di esecuzione in forma specifica</i>	82
6.	GLI EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE PER LE SOCIETÀ DI PERSONE.....	85
7.	IL FALLIMENTO DELLA SOCIETÀ CANCELLATA DAL REGISTRO DELLE IMPRESE: L'ART. 10 L. FALL.....	92
7.1.	<i>Il rapporto tra l'art. 10 legge fallimentare e l'azione nei confronti di soci e liquidatori ai sensi dell'art. 2495 c.c.</i>	98
7.2.	<i>La legittimazione dell'imprenditore (individuale o collettivo) cancellato dal Registro delle imprese a presentare domanda di concordato preventivo</i>	101
7.3.	<i>Il codice della crisi e dell'insolvenza: rapporti con la cancellazione dal Registro delle imprese</i>	107

Capitolo III

LA DISCIPLINA TRIBUTARIA DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ

PREMESSA.....	110
---------------	-----

1.	CONTROLLI E ACCERTAMENTI NEI CONFRONTI DELLA SOCIETÀ ESTINTA.....	112
1.1.	<i>La notifica degli atti di liquidazione, accertamento e riscossione prima dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014.....</i>	112
1.2.	<i>La notifica degli atti ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014.....</i>	122
1.2.1.	<i>Il luogo della notifica degli atti ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014.....</i>	125
1.3.	<i>La ratio dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.....</i>	128
1.3.1.	<i>(segue) Gli "atti di riscossione" cui si riferisce l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.....</i>	133
1.3.2.	<i>Applicabilità dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, alle società di persone.....</i>	138
1.4.	<i>Sulla legittimità costituzionale dell'art. 28, comma, 4, D.Lgs. n. 175/2014.....</i>	141
1.5.	<i>Il rapporto tra l'art. 2495 c.c. e l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.....</i>	148
1.6.	<i>L'avviso di accertamento notificato a società (estinte) a ristretta partecipazione: la responsabilità dei soci.....</i>	150
2.	LA SORTE DEI CREDITI TRIBUTARI DELLA SOCIETÀ A SEGUITO DELLA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE.....	159
3.	LE RESPONSABILITÀ PREVISTE DALL'ART. 36, D.P.R. N. 602/1973.....	170
3.1.	<i>L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973: evoluzione normativa.....</i>	170
3.2.	<i>L'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973.....</i>	177
3.3.	<i>La nozione di "imposte dovute" ai sensi dell'art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973.....</i>	185
3.4.	<i>La possibilità (o meglio, l'impossibilità) di contestare l'an e il quantum della pretesa erariale riferibile all'ente estinto.....</i>	188
3.5.	<i>Ulteriori approfondimenti sull'ambito soggettivo di applicazione e descrizione delle condotte previste dagli artt. 36, commi 1, 2 e 4.....</i>	194

3.5.1.	<i>(segue) La responsabilità degli amministratori prevista dal comma 4 dell'art. 36.....</i>	197
3.6.	<i>Gli orientamenti in merito alla qualificazione giuridica della responsabilità prevista dall'art. 36.....</i>	201
3.6.1.	<i>La teoria della coobbligazione solidale dipendente di natura tributaria.....</i>	201
3.6.2.	<i>La natura civilistica della responsabilità di liquidatori e amministratori.....</i>	204
3.6.3.	<i>La teoria della responsabilità extracontrattuale.....</i>	204
3.6.4.	<i>La teoria della responsabilità contrattuale ...</i>	208
3.6.5.	<i>La posizione della giurisprudenza</i>	212
3.6.6.	<i>Adesione alla tesi della responsabilità da "contatto sociale": conseguenze sul termine di prescrizione per l'accertamento del credito e considerazioni sulla giurisdizione tributaria prevista dall'art. 36, u.c., D.P.R. n. 602/1973.....</i>	214
3.7.	<i>Considerazioni sulla giurisdizione tributaria prevista dall'art. 36, u.c., D.P.R. n. 602/1973</i>	218
3.7.1.	<i>La responsabilità dei soci.....</i>	222
	3.7.1.2. <i>Premessa: l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973.....</i>	222
3.7.2.	<i>La qualificazione giuridica della responsabilità dei soci.....</i>	224
3.7.3.	<i>Sul rapporto tra l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 e l'art. 2495, comma 3, c.c., nonché sulla responsabilità dei soci per le sanzioni tributarie irrogate alla società</i>	231
3.7.4.	<i>Solidarietà dei soci (entro i limiti di quanto ricevuto in assegnazione) per il debito tributario della società estinta</i>	240
3.8.	<i>L'onere della prova richiesto dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 per la contestazione della responsabilità di liquidatori e amministratori, nonché dei soci.....</i>	244
3.8.1.	<i>(segue) L'onere della prova in relazione alla responsabilità dei soci.....</i>	248
3.9.	<i>L'accertamento delle responsabilità previste dall'art. 36: l'atto motivato di cui al comma 5.....</i>	250

3.10. <i>Sul diritto al contraddittorio endoprocedimentale prima dell'emissione dell'atto motivato di cui al comma 5 dell'art. 36</i>	260
---	-----

Capitolo IV

L'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ PROFILI PROCESSUALI

PREMESSA	269
1. LE DIVERSE TEORIE A CONFRONTO.....	271
1.1. <i>La teoria della cancellazione della cancellazione</i>	271
<i>(segue) Criticità della teoria della cancellazione e comparazione con l'ipotesi dell'ultrattività del mandato difensivo</i>	274
1.2. <i>Le teoria della successione universale adottata dalla giurisprudenza di legittimità</i>	277
1.3. <i>La tesi della successione a titolo particolare</i>	284
1.4. <i>La tesi secondo cui l'estinzione dell'ente nel corso del giudizio rappresenterebbe un'ipotesi di cessazione della materia del contendere</i>	287
1.5. <i>L'estinzione del giudizio quale soluzione in grado di tutelare, in maniera proporzionata, gli interessi di tutte le parti coinvolte ...</i>	290
<i>(segue) La pronuncia di cessazione della materia del contendere: analisi dell'istituto e considerazioni sulla sua applicabilità in caso di estinzione dell'ente in corso di causa nel giudizio civile e tributario</i>	293
<i>(segue) La cessazione della materia del contendere nel giudizio tributario e l'inidoneità dell'estinzione dell'ente in corso di causa a determinare la caducazione dell'atto impugnato</i>	308
<i>(segue) L'orientamento secondo cui la cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese determinerebbe l'impossibilità di proseguire il giudizio per mancanza di un presupposto processuale. La cessazione della mate-</i>	

	<i>ria del contendere quale pronuncia in ogni caso idonea a terminare il giudizio civile e tributario in cui si verifichi tale evento.....</i>	317
	<i>(segue) i) il regime della sentenza resa nonostante l'estinzione della società; ii) l'estinzione della società nel giudizio di cassazione....</i>	327
2.	LA SORTE DEI GIUDIZI IN CUI L'ENTE ESTINTO SIA PARTE ATTIVA.....	332
3.	L'ART. 28, COMMA 4, D.LGS. N. 175/2014, E LA SOPRAVVIVENZA QUINQUENNALE DELLE SOCIETÀ PER GLI ATTI DI "CONTENZIOSO"	335
	<i>(segue) La ratio dell'art. 28, comma 4, D. Lgs. n. 175/2014, in relazione agli atti di "contenzioso"</i>	346
4.	CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE: L'INADEGUATEZZA DELL'ATTUALE DISCIPLINA DELLE CONSEGUENZE PROCESSUALI DERIVANTI DALL'ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ IN CORSO DI CAUSA.....	352
	BIBLIOGRAFIA	357

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ COMMERCIALI DAL CODICE DI COMMERCIO DEL 1882 AI "TRAGUARDI" DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ

SOMMARIO: 1. Il Codice di Commercio del 1882. – 1.1. (segue) La responsabilità di liquidatori e soci secondo il Codice di Commercio. – 2. L'articolo 2456 c.c. e l'efficacia della cancellazione *ante* riforma del 2003. 3. Altre criticità relative all'articolo 2456 c.c. *ante* riforma. - 4. La riforma del 2003: la cancellazione dal Registro delle imprese ai sensi dell'articolo 2495 c.c. - 5. Gli orientamenti giurisprudenziali sull'efficacia *post* riforma. - 6. L'intervento delle Sezioni Unite: le sentenze gemelle 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061, 4062. - 7. I chiarimenti delle Sezioni Unite del 2013.

1. IL CODICE DI COMMERCIO DEL 1882

Il Codice di Commercio del 1882 dettava una disciplina della fase finale della liquidazione delle società ⁽¹⁾ che, nei suoi tratti essenziali, rimase invariata anche a seguito dell'entrata in vigore del Codice del 1942.

In particolare, era previsto che, terminata la liquidazione, i liquidatori avrebbero dovuto redigere il bilancio finale, che sarebbe stato depositato presso il Tribunale con pubblicazione nel foglio degli annunci legali. A seguito della pubblicazione del bilancio finale, i soci avevano 30 giorni per proporre reclamo ⁽²⁾. La

⁽¹⁾ La disciplina della liquidazione delle società era dettata dagli art. 215 ss.: par. 3 del Libro I, Titolo IX, Capo I, sezione VI, relativo alle *Norme speciali per le liquidazioni delle società in accomandita per azioni ed anonime*.

⁽²⁾ V. art. 215 "Compiuta la liquidazione, i liquidatori formano il bilancio finale indicando la parte spettante a ciascuna quota od azione nella divisione dell'attivo sociale.

distribuzione dell'attivo da parte dei liquidatori ai soci, dunque, sarebbe potuta avvenire una volta decisi i reclami (cd. approvazione giudiziale) ovvero qualora fosse decorso inutilmente il termine (dalla mancata opposizione dei soci conseguiva l'approvazione presuntiva del bilancio finale di liquidazione ⁽³⁾) e le scritture contabili dovevano essere depositate presso il Tribunale del Commercio, dove sarebbero state conservate per un periodo di cinque anni ⁽⁴⁾.

Nella vigenza del Codice di Commercio del 1882, tuttavia, sebbene vi fossero una serie di disposizioni che disciplinavano la fase di liquidazione della società, non era individuato espressamente il momento in cui l'ente avrebbe dovuto considerarsi estinto a tutti gli effetti. Mancava infatti un formale atto o provvedimento di cancellazione della società dai registri di cancelleria.

Al riguardo, si era quindi sviluppato un dibattito ove la dottrina ⁽⁵⁾ e la giurisprudenza ⁽⁶⁾ dominanti ritenevano che l'estin-

Il bilancio formato dai liquidatori ed accompagnato dalla relazione dei sindaci è depositato al Tribunale di Commercio e pubblicato nelle forme stabilite dagli articoli 94 e 95 [ossia pubblicazione per estratto nel giornale degli annunci giudiziari del luogo ove la società ha la sede, e pubblicazione integrale nel bollettino delle società per azioni].

Nei trenta giorni successivi alla pubblicazione nel giornale degli annunci giudiziari, i soci possono proporre i loro reclami con atto depositato nella cancelleria del Tribunale di Commercio, e del deposito è data notizia nel suddetto giornale.

Trascorsi giorni quindici dopo i trenta assegnati per proporre reclami, questi devono essere riuniti e decisi in un unico giudizio, nel quale tutti i soci hanno diritto d'intervenire e la sentenza pronunciata fa stato anche riguardo ai non intervenuti".

⁽³⁾ Così disponeva l'art. 216 del Codice: "Decorso il detto termine senza che siano proposti reclami e regolarmente proseguito il giudizio, il bilancio si intende approvato da tutti i soci, ed i liquidatori, salva la distribuzione dell'attivo sociale, sono liberati.

Indipendentemente dalla decorrenza del termine, la ricevuta dell'ultima ripartizione tiene luogo di approvazione del conto e della divisione". Mentre qualora le somme dovute ai soci non fossero da loro riscosse, l'art. 27 prevedeva che queste dovessero essere depositate presso la Cassa Depositi e Prestiti e questa avrebbe pagato alla persona indicata o al possessore delle azioni, ritirando il titolo.

⁽⁴⁾ L'art. 218 prevedeva infatti che "Compiuta la liquidazione e la distribuzione o il deposito indicato nell'articolo precedente, i libri delle società cessata devono essere depositati e conservati per cinque anni presso il Tribunale di Commercio. Chiunque vi abbia interesse può esaminarli, purché anticipi le spese occorrenti".

⁽⁵⁾ Cfr., T. ASCARELLI, *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, in *Foro it.*, 1937, 1546; M. GHIDINI, *Estinzione e nullità delle società commerciali*, op. cit., 69; M. STOLFI, *La liquidazione delle società commerciali*, Milano 1938, 233.

⁽⁶⁾ Cass., 28 giugno 1937, in *Foro it.*, 1544; Cass., 15 giugno 1939, n. 2034, in *Foro it.*, 1939, 1320; Cass., 8 luglio 1942, n. 1948, in *Foro it.*, 1943, 405.

zione della società dovesse coincidere con la cessazione, in concreto, di tutti i rapporti derivanti dall'attività sociale. In altre parole, l'ente avrebbe continuato a esistere fino a quando fossero rimaste attività da dividere o passività da estinguere.

Soprattutto la giurisprudenza, del resto, non si era lasciata convincere da altre soluzioni ipotizzate dalla dottrina, come far coincidere l'estinzione della società con l'adempimento delle formalità pubblicitarie prescritte per la chiusura della liquidazione (7). Ciò, infatti, era ritenuto eccessivamente lesivo dei terzi creditori (8), i quali non avrebbero avuto modo di opporsi direttamente a liquidazioni non corrette, o addirittura truffaldine (9), non potendo impugnare il bilancio finale di liquidazione (10). Gli stessi creditori sarebbero stati quindi costretti a far valere le proprie ragioni in via indiretta, avanzando una richiesta di risarcimento danni nei confronti dei liquidatori per violazione dell'articolo 201 (11) del Codice di Commercio, ovvero agendo nei confronti dei soci ai sensi dell'art. 206, nei limiti tuttavia dei con-

(7) Sebbene si esprimesse sul fallimento di società in liquidazione, sembrerebbe propendere per questa tesi già nei primi del Novecento A. CANDIAN, *Ancora sul Fallimento delle società disciolte*, in *Riv. dir. comm.*, 1917, 504.

(8) Sul punto si vedano in particolare T. ASCARELLI, *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, *op. cit.*, 1937, 1546, nonché U. NAVARRINI, *Sugli effetti della chiusura della liquidazione*, in *Giur. it.*, 1935, 805, secondo cui l'estinzione della società avrebbe dovuto tutelare al meglio i creditori in quanto questa *ratio* è alla base di tutte le disposizioni del Codice del Commercio.

(9) G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, in *Foro it.*, 1939, 1320.

(10) Questa facoltà spettava infatti solo ai soci. Si veda al riguardo G. NICCOLINI, *L'estinzione in Trattato sulle società per azioni*, E. COLOMBO-G.B. PORTALE (a cura di), Torino, 1997, 694, ove si evidenzia che in sede di liquidazione l'unico rimedio del creditore per impedire la distribuzione in proprio danno dell'attivo di liquidazione consiste(va) nella richiesta di un sequestro conservativo nei confronti della società, ovvero, qualora vi fosse già un titolo esecutivo, di un pignoramento dell'attivo di liquidazione.

(11) L'articolo 201 del Codice di Commercio del 1882 stabiliva che "I liquidatori non possono intraprendere veruna nuova operazione di Commercio. Contravvenendo a questo divieto, sono responsabili personalmente e solidariamente per le operazioni intraprese.

Non possono pagare ai soci veruna somma sulla quota che potrà loro spettare, finché non siano pagati i creditori della società; ma i soci possono richiedere che le somme ritenute siano depositate secondo le disposizioni dell'articolo 133, e che siano fatte le ripartizioni, anche durante la liquidazione, qualora, oltre quanto occorre per il soddisfacimento di tutte le obbligazioni sociali scadute o da scadere, sia disponibile almeno un dieci per cento sulle azioni o quote sociali".

ferimenti ancora dovuti ⁽¹²⁾, con il rischio, evidentemente, di veder frustrate le proprie ragioni nel caso in cui questi non avessero avuto le risorse necessarie per far fronte a una sentenza di condanna.

Non convinceva neppure la tesi, paventata da una giurisprudenza minoritaria ⁽¹³⁾, di fissare il momento di estinzione della società con l'integrale ripartizione delle attività sociali tralasciando le passività, poiché difficilmente compatibile con il disposto dell'articolo 189, n. 5, del Codice del commercio allora vigente, secondo cui la mancanza di attività era una causa di scioglimento della società.

Era, infatti, difficilmente giustificabile, senza un'indicazione normativa in tal senso, attribuire efficacia estintiva a una delle cause di scioglimento della società (189, n. 5) quando tutte le altre ipotesi presenti nella medesima disposizione (189, nn. 1, 2, 3, 4, 6, 7) ⁽¹⁴⁾ comportavano semplicemente l'apertura della fase di liquidazione ⁽¹⁵⁾.

Per questi motivi, la dottrina e la giurisprudenza dominanti ritenevano dunque che la soluzione preferibile fosse considerare estinta la società solo quando la stessa avesse esaurito le attività da dividere e le passività da estinguere.

Tale indirizzo fu tuttavia animosamente contrastato da auto-

⁽¹²⁾ L'art. 206 del Codice prevedeva infatti che "I creditori della società hanno diritto di esercitare contro i liquidatori le azioni derivanti dai loro crediti scaduti, sino alla concorrenza dei beni sociali indivisi che ancora esistessero, e contro i soci l'azione personale per le quote non pagate e per la responsabilità solidaria e illimitata secondo la specie della società".

⁽¹³⁾ Cass., 28 novembre 1934, in *Giur. It.*, 1935, 806.

⁽¹⁴⁾ L'articolo 189 del Codice di Commercio del 1882 prevedeva che "Le società commerciali si sciolgono:

1. per il decorso del tempo stabilito alla loro durata;
2. per la mancanza o per la cessazione dell'oggetto della società, o per l'impossibilità di conseguirlo;
3. per il compimento dell'impresa;
4. per il fallimento della società, ancorché seguito da concordato;
5. per la perdita intera del capitale, o per la perdita parziale indicata nell'articolo 146, quando i soci deliberino di non reintegrarlo o di non limitarlo alla somma rimanente;
6. per deliberazione dei soci;
7. per la fusione con altre società".

⁽¹⁵⁾ Cfr. T. ASCARELLI, *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, op. cit., 1937, 1546.

revole dottrina ⁽¹⁶⁾, secondo la quale non era sostenibile la tesi per cui il soggetto sociale non potesse estinguersi fino a che non fosse stato trasferito o estinto l'ultimo rapporto sociale, in quanto l'esistenza del patrimonio non era necessaria né alla nascita né alla morte della società.

A sostegno di tale conclusione vi era la considerazione per la quale è il contratto costitutivo o risolutivo della società a determinare la nascita o la morte dell'ente, e non già l'esecuzione del contratto medesimo. In altri termini, l'errore metodologico della tesi dominante consisteva, secondo Carnelutti, nel ritenere il patrimonio come il substrato della persona, mentre la persona giuridica sarebbe costituita dalla volontà degli uomini, non dai beni in essa conferiti.

Non convinceva la dottrina citata nemmeno l'assunto secondo cui fissare il momento estintivo della società nell'esaurimento di ogni attività e di ogni passività sarebbe stato l'unico modo di tutelare i creditori.

In primis, perché questi, al fine di recuperare quanto dovuto, avrebbero potuto esercitare verso i soci l'azione di arricchimento senza causa. Se il liquidatore non avesse ommesso di adempiere ai debiti della società prima di dividere l'attivo, infatti, i

⁽¹⁶⁾ F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, in *Foro it.*, 1940, 25, il quale così argomentò la sua tesi: "Poiché la sopravvivenza del soggetto allo scioglimento della società è voluta al fine di esaurire, mediante trasferimento o adempimento, i rapporti sociali, la risposta più naturale è che il soggetto scompaia quando è scomparso l'ultimo rapporto. La c.d. chiusura della liquidazione sarebbe pertanto indifferente all'estinzione: finché un rapporto c'è, in particolare un debito, il soggetto ci deve essere.

Questa tesi seducente ha il torto di essere impostata su un'inversione logica: logicamente il rapporto presuppone il soggetto, non il soggetto presuppone il rapporto. Ora il soggetto anche quando è una persona giuridica consiste in una realtà, non in una finzione; perché esista occorre una combinazione di persone fisiche, scomparsa la quale il soggetto non c'è più. Ciò che il legislatore può fare, per risolvere il problema, è vietare che la combinazione scompaia, ma non comandare che, sebbene sia scomparsa, il soggetto esista ancora, il quale sarebbe un miracolo fuori dalle sue possibilità; allo stesso modo può vietare di uccidere un uomo ma non ottenere che dopo essere stato ucciso rimanga vivo. Che pertanto questa tesi abbia sedotto alcuni giovani scrittori non ancora ferrati contro i giuochi d'illusione della dialettica, non reca soverchia meraviglia (alludo, fra gli altri, a Gbidini, *Estinzione e nullità delle società commerciali*, n. 30, pagina 69 e a Stolti Mario, *La liquidazione della società commerciali*, n. 70 pag. 233); ma quando vi si lascia cogliere uno strenuo ragionatore come Ascarelli (*Foro Italiano*, 1937, 1546), bisogna concludere che anche gli atleti sono soggetti a scivolare sulla tradizionale buccia di limone".

trasferimenti effettuati nei confronti dei soci avrebbero dovuto essere ridotti dell'importo necessario a soddisfare i debiti residui della società (17). In caso contrario, i soci avrebbero beneficiato di una ripartizione dei beni sociali non giustificata, essendo l'attivo della società minore, nella realtà dei fatti, rispetto a quanto dichiarato in liquidazione.

Oltre a ciò, i creditori avrebbero avuto un ulteriore mezzo per far valere le proprie ragioni.

I liquidatori erano infatti responsabili a norma dell'articolo 201 del Codice civile per i danni causati ai terzi per non aver tenuto conto di crediti da questi vantati nei confronti della società. I creditori avrebbero pertanto potuto anche agire nei confronti di questi soggetti.

L'eventuale frustrazione, in via di fatto (18), della pretesa dei creditori sarebbe stata inoltre più che compensata dal guadagno per l'ordinamento in termini di certezza del diritto che avrebbe potuto essere garantito solo fissando il momento estintivo della società nella chiusura formale del procedimento di liquidazione (19).

A tale ricostruzione interpretativa della disciplina dell'estinzione delle società, dunque, si deve riconoscere l'evidente pregio di aver saputo conciliare due esigenze fondamentali: la tutela del creditore rimasto insoddisfatto, possibile vittima di abusi da parte di soci e liquidatori, e l'individuazione di un momento ben definito a partire dal quale la società avrebbe dovuto considerarsi non più esistente, il che, del resto, poteva fornire ai creditori stessi un punto fermo per impostare le loro eventuali rimostranze nei confronti di soci e liquidatori.

1.1. *(segue) La responsabilità di liquidatori e soci secondo il Codice di Commercio*

Il Codice di Commercio dedicava essenzialmente due dispo-

(17) F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, op. cit., 1940, 25.

(18) Si veda quanto affermato da T. ASCARELLI, *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, op. cit., 1546.

(19) F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, op. cit., 1940, 25.

sizioni alla responsabilità di liquidatori e soci nei confronti dei creditori insoddisfatti nel corso della procedura di liquidazione.

In particolare, come si è visto sopra, l'art. 201 prevedeva il divieto per i liquidatori di corrispondere somme ai soci fino a che non fossero stati pagati tutti i creditori, mentre l'art. 206 attribuiva a questi ultimi il diritto di esercitare contro i liquidatori le azioni derivanti dai loro crediti rimasti insoddisfatti, con il limite del valore dei beni sociali indivisi.

La stessa disposizione, inoltre, prevedeva anche la possibilità di agire nei confronti dei soci, ma solo per i conferimenti non versati, mentre nel caso di società di persone, chiaramente, la responsabilità del socio era solidale e illimitata.

Vi era dunque, anche in vigenza del Codice del 1882, una responsabilità dei liquidatori per aver anteposto la distribuzione di somme ai soci rispetto alla soddisfazione dei creditori, responsabilità, dunque, che secondo l'interpretazione della giurisprudenza poteva dar luogo a risarcimento del danno e poteva essere azionata solamente dai creditori, non dai soci e nemmeno dai liquidatori che non avessero partecipato al riparto ⁽²⁰⁾.

Si faccia tuttavia attenzione, in quanto tali disposizioni delinearono una forma di tutela dei creditori che poteva esercitarsi nel corso della liquidazione della società, mentre nel testo normativo non vi era alcun riferimento all'estinzione della stessa e alle sue conseguenze, al contrario dell'attuale art. 2495 c.c., il quale prevede che "*ferma restando l'estinzione...*" ⁽²¹⁾.

Si è visto, dunque, che il rapporto tra chiusura della liquidazione ed estinzione dell'ente non era disciplinato dal Codice del 1882 e tale lacuna è stata colmata dalla giurisprudenza di legittimità, la quale, come evidenziato più sopra, riteneva che

⁽²⁰⁾ V. App. Torino, 26 maggio 1926, *Giur. torinese*, 1926, 1165.

⁽²¹⁾ Difatti, già nel 1939 si era paventata l'introduzione di una disposizione molto simile all'attuale art. 2495 c.c. In particolare, l'art. 317 del progetto Grandi del Codice di Commercio avrebbe previsto che "*approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro del Commercio.*"

Dopo la pubblicazione prevista nel comma precedente i creditori sociali, che non sono stati soddisfatti, possono far valere il loro credito soltanto nei confronti dei soci e nei limiti delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. Interessante, dunque, che già allora si ipotizzasse l'attribuzione di efficacia costitutiva alla formalità della cancellazione dal Registro del Commercio (*i.e.*, l'odierno Registro delle imprese).

l'estinzione si sarebbe verificata al termine della procedura di liquidazione della società con soddisfazione integrale di tutti i creditori.

Nell'ambito di questo orientamento, la stessa giurisprudenza ammetteva la possibilità, per il creditore sociale non soddisfatto, di esperire l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, nonché l'azione nei confronti dei soci per l'indebita percezione del riparto e il mancato versamento delle quote ⁽²²⁾.

La configurabilità di una responsabilità dei liquidatori *post*-estinzione, tuttavia, è stata oggetto di critica da parte di illustre dottrina ⁽²³⁾, secondo la quale il presupposto dell'estinzione della società era la delibera di approvazione del bilancio di liquidazione e di attribuzione dei beni sociali ai soci. Allo stesso tempo, la dottrina citata sosteneva che presupposto di efficacia di tale attribuzione fosse l'integrale soddisfazione dei debiti sociali noti o comunque conoscibili dai liquidatori.

Ciò significa che, se l'estinzione della società poteva avvenire solo una volta esauriti tutti i rapporti pendenti, non sarebbe stata nemmeno ipotizzabile una responsabilità dei liquidatori,

in quanto la distribuzione del patrimonio ai soci a seguito della soddisfazione delle passività "conosciute" e "conoscibili" avrebbe escluso qualsiasi elemento di colpa e l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, chiaramente, presupponeva invece un suo comportamento illegittimo.

Anche la configurabilità di un'azione nei confronti dei soci fu messa in dubbio sotto entrambi i profili dell'indebita percezione del riparto e dell'obbligo di versamento delle quote rimaste insoddisfatte ⁽²⁴⁾. Per quanto riguarda il primo aspetto, infatti, si riteneva che la Suprema Corte fosse caduta in contraddizione ritenendo che il presupposto per il recupero delle somme indebitamente percepite fosse il contratto di società, laddove, in base alla stessa giurisprudenza, una volta completata la procedura di liquidazione (senza ignorare creditori conosciuti e conoscibili) e distribuiti i beni ai soci, la società avrebbe dovuto consi-

⁽²²⁾ V. Corte di Cass., Sez. II, 15 giugno 1939, n. 2034, in *Foro it.*, Vol. 64, parte prima, 1939, 1320 ss.

⁽²³⁾ In tal senso G. FERRI, *Chiusura della liquidazione*, cit., 1324 ss.

⁽²⁴⁾ V. ancora G. FERRI, *op. cit.*, 1326.

derarsi non più esistente ⁽²⁵⁾. Per le stesse ragioni si contestava la possibilità dei creditori di agire nei confronti dei soci per i conferimenti mai versati, in quanto tale ipotesi poteva essere contemplata solamente *utendo iuribus* della società, il che avrebbe richiesto necessariamente l'esistenza della stessa.

Secondo questa impostazione, l'azione verso i creditori poteva semmai essere configurata come azione di indebito arricchimento per aver il socio percepito una quota superiore a quella che gli sarebbe spettata se il creditore sociale fosse stato soddisfatto durante la liquidazione. Tale azione, sempre secondo la dottrina sopra richiamata, avrebbe trovato fondamento non nel contratto di società, bensì nella attribuzione al socio della qualità di successore dell'ente ⁽²⁶⁾. Ecco dunque la cd. teoria della successione ai suoi primi albori ⁽²⁷⁾.

La tesi più sopra descritta è stata sin dall'inizio vivacemente criticata ⁽²⁸⁾, sia sotto il profilo dell'asserita impossibilità di considerare la società estinta in caso di passività insoddisfatte, sia perché, ritenendo non configurabile la responsabilità dei liquidatori nei confronti dei creditori rimasti esclusi a seguito della distribuzione dell'attivo, tale teoria non prendeva in considerazione il caso in cui gli stessi liquidatori, violando la diligenza prevista per lo svolgimento del loro incarico, avessero escluso l'esistenza di passività, procedendo all'attribuzione dei beni sociali ai soci. È evidente, infatti, che tale situazione avrebbe potuto dar luogo alla violazione dell'art. 201 del Codice di Commercio, con conseguente richiesta di risarcimento dei danni nei confron-

⁽²⁵⁾ Così, infatti, si era più volte espressa la Suprema Corte: «*la società cessa di esistere con il compimento della liquidazione, la pubblicazione del bilancio, il pagamento dei creditori istanti e il riparto dell'eventuale residuo fra i soci. Tale principio non trova eccezionalmente applicazione, quando lo stato effettivo non corrisponda a quello formale*». In sostanza, quando, pur essendo avvenuta la pubblicazione delle formalità inerenti al compimento della liquidazione, e pur essendo esauriti i relativi atti, sia dimostrata la vitalità della società, continuando la stessa "ad agire e litigare"; v. Cass. 15 giugno 1939, n. 2034, *cit.*, e in tal senso Cass. 17 luglio 1935, n. 2816 in *Foro it.*, 1935, e 19 giugno 1937, n. 1876 in *Foro it.*, 1937.

⁽²⁶⁾ G. FERRI, *op. cit.*, 1326; nonché, successivamente, M. PORZIO, *L'estinzione della società per azioni*, Napoli, 1959, 212.

⁽²⁷⁾ Anche la giurisprudenza di legittimità, come si vedrà in seguito, ha ritenuto che la responsabilità dei soci per i debiti insoddisfatti dalla società trovasse giustificazione nell'esistenza di un fenomeno successorio.

⁽²⁸⁾ V. F. CARNELUTTI, *op. cit.*, 25.

ti dei liquidatori, ovvero a una responsabilità contrattuale derivante dalla violazione del dovere di accertare ed estinguere le passività prima di presentare il bilancio finale di liquidazione e proporre la divisione ai soci ⁽²⁹⁾.

2. L'ARTICOLO 2456 C.C. E L'EFFICACIA DELLA CANCELLAZIONE ANTE RIFORMA DEL 2003

Con l'entrata in vigore nel 1942 del nuovo Codice civile, la sorte dei debiti sociali dopo la liquidazione e la cancellazione della società dal Registro delle imprese trovò finalmente una disciplina esplicita nell'articolo 2456 del Codice civile, secondo il quale, una volta approvato il bilancio di liquidazione ⁽³⁰⁾, i liquidatori ⁽³¹⁾ - e in caso di inerzia i sindaci - dovevano chiedere la cancellazione della società dal Registro delle imprese e la pubblicazione del provvedimento di cancellazione ⁽³²⁾.

Una volta approvato il bilancio finale di liquidazione, dun-

⁽²⁹⁾ V. *op. loc. cit.*, 30.

⁽³⁰⁾ Si ricorda che l'approvazione del bilancio di liquidazione può avvenire in forme e tempi diversi, distinguendosi tra approvazione presuntiva, qualora non vi sia opposizione dei soci entro tre mesi dall'approvazione (v. art. 2454 c.c. *ante-riforma*), approvazione giudiziale (in caso di sentenza passata in giudicato a seguito di opposizione), approvazione espressa, ossia deliberazione adottata all'unanimità, e, infine, approvazione tacita, con il rilascio di una quietanza "senza riserve" dell'avvenuto pagamento dell'ultima quota di riparto.

⁽³¹⁾ Nel caso di inerzia di questi soggetti, la domanda di cancellazione poteva essere presentata, in via sussidiaria, anche dai sindaci della società, nonché dai soci della stessa. In questo senso si veda P. CENDON, *Commentario al Codice civile, Artt. 2484-2510*, Milano, 2010, 189. Secondo alcuni autori anche il notaio sarebbe stato legittimato a richiedere la cancellazione della società dal Registro delle imprese nell'ipotesi in cui l'approvazione del bilancio finale di liquidazione fosse stata per statuto demandata all'assemblea straordinaria. In questo senso: V. DE CASTELLO, *Intervento dell'autorità giudiziaria in materia di cancellazione delle società di capitali dal Registro delle imprese*, in *Riv. notar.*, 1988, 173; in senso contrario G. CABRAS - G. NICOLINI *Trasformazione e Scioglimento* in E. COLOMBO - G.B. PORTALE (a cura di), *Trattato delle società per azioni*, Torino, 1997, 700, secondo cui una simile clausola statutaria sarebbe nulla, potendo ravvisarsi una legittimazione del notaio al più solo qualora questo abbia redatto il verbale dell'assemblea nel corso della quale tutti i soci hanno approvato il bilancio finale.

⁽³²⁾ Sul punto si vedano: G. CABRAS - G. NICOLINI *Trasformazione e Scioglimento*, *op. loc. cit.*, 700; G. FRÈ, *Società per azioni, art. 2325-2461*, in A. SCIALOJA - G. BRAMCA (a cura di), *Commentario del Codice civile*, Bologna 1972, 839; M. PORZIO, *L'estinzione delle società per azioni, op. cit.*, 1959, 199.

que, la richiesta di cancellazione costituiva un obbligo per i liquidatori, anche se non era stato fissato un termine per l'esecuzione di tale adempimento e nemmeno era stata prevista una sanzione in caso di omissione ⁽³³⁾.

Per quanto riguarda la tutela dei creditori rimasti insoddisfatti, inoltre, era stato esplicitamente previsto che gli stessi potessero far valere i loro diritti nei confronti dei soci ⁽³⁴⁾, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento fosse dipeso da colpa di questi.

Nonostante questa modifica normativa giustificasse l'affermazione di un indirizzo opposto a quello dominante durante la vigenza del Codice del Commercio del 1882, anche in ragione di quanto affermato nella stessa Relazione al codice civile ⁽³⁵⁾, la giurisprudenza della Suprema Corte – già nella prima decisione sul punto ⁽³⁶⁾ – continuò a mantenere il suo orientamento, secondo il quale la cancellazione dal Registro delle imprese non comportava *ipso facto* l'estinzione della società, verificandosi un simile effetto solo in conseguenza della definizione di tutti i rapporti pendenti.

Va tuttavia segnalato che, così come le decisioni precedenti

⁽³³⁾ Al riguardo, si era ipotizzato che tale termine potesse individuarsi nella previsione generale di cui all'art. 2457-*bis* c.c., in base alla quale le pubblicazioni prescritte dal "presente Codice" dovrebbero avvenire entro un mese dall'iscrizione dell'atto nel Registro delle imprese. Mentre per quanto riguarda il mancato rispetto dell'obbligo di richiedere la pubblicazione del provvedimento di cancellazione, la sanzione applicabile sarebbe stata quella prevista dall'art. 2626 c.c. (sempre *ante-riforma*). Cfr. E. COLOMBO - G.B. PORTALE (a cura di), *Trattato delle società per azioni*, *op. cit.* 699.

⁽³⁴⁾ Anche se, come visto, vi era già chi in maniera lungimirante aveva ipotizzato che si potesse agire contro i soci anche in assenza di una previsione espressa, richiamando l'azione di arricchimento senza causa; F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, *op. cit.*, 1940, 25.

⁽³⁵⁾ La Relazione al Codice civile al punto 997 afferma infatti che "La disciplina del bilancio finale di liquidazione e della sua approvazione è poi stata notevolmente semplificata (articoli 2453 e 2454). Da ultimo si è ritenuto indispensabile regolare la cancellazione della società dal Registro delle imprese, traendo dalla pubblicità che in tal modo viene data alla chiusura della liquidazione, la conseguenza, che dopo di essa, i creditori insoddisfatti possono far valere i loro crediti soltanto nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme da questi riscosse, e nei confronti dei liquidatori se il mancato pagamento è dipeso da colpa di essi (art. 2456)".

⁽³⁶⁾ Cass., 30 giugno 1950, n. 1705, in *Foro it*, 1951, 323.

all'introduzione del nuovo codice, anche le prime pronunce successive ⁽³⁷⁾ non ricomprendevano tra i rapporti pendenti tutte le passività ancora da estinguere, ma solo quelle già oggetto, prima della chiusura della liquidazione, di controversie tra la società e i creditori.

La cancellazione dal Registro delle imprese aveva quindi efficacia dichiarativa, ma l'estinzione della società non rimaneva congelata fino a che non fossero soddisfatti tutti i potenziali creditori, bensì solo fino al termine delle cause già in corso ovvero delle passività note al momento della cancellazione.

La giurisprudenza successiva ha poi superato questa restrizione, ritenendo ricompresi nella definizione di rapporti pendenti anche quelli non ancora oggetto di contestazione al momento della cancellazione ⁽³⁸⁾.

L'efficacia meramente dichiarativa del procedimento di cancellazione ha assunto quindi un carattere sempre più marcato, applicandosi anche a situazioni che secondo la giurisprudenza precedente ne sarebbero rimaste escluse.

Quest'ultima soluzione mirava alla massima tutela dei creditori ⁽³⁹⁾, nella convinzione che la sopravvivenza della società

⁽³⁷⁾ *Ex multis*: Cass., 30 giugno 1950, n. 1705, in *Foro it.*, 1951, 323; Cass. 11 agosto 1952, n. 2658, in *Dir. fall.*, 1952, 393; Cass., 21 aprile 1956, n. 1222, in *Rep. Foro it.*, 496; Cass., 23 ottobre 1956, n. 3851, in *Dir. fall.*, 1957, 42; Cass., 11 febbraio 1961, n. 299, in *Riv. dir. civ.*, 1963, 274; Cass., 27 aprile 1961, in *Rep. Foro it.*, 1961, 348; Cass., 15 febbraio 1965, n. 230, in *Dir. Fall.*, 1965, 306.

⁽³⁸⁾ *Ex multis* per quanto riguarda i rapporti passivi: Cass., 2 maggio 1994, n. 4214, in *Foro it.*, *Rep.* 1994, voce "Società", n. 908; Cass., 28 dicembre 1990, n. 5803, in *Società*, 1990, 471; Cass., 11 febbraio 1988, n. 1473, in *Giust. civ.*, 1989, 196; Cass., 29 agosto 1987, n. 7139, in *Dir. fall.*, 1989, 34; Cass., 19 giugno 1975, n. 2464, in *Foro it.*, 1975, 2737. *Ex multis* per quanto riguarda i rapporti attivi: Cass., 11 febbraio 1972, n. 388, in *Dir. fall.* 1972, 630; Cass., 3 aprile 1979, n. 1880, in *Foro it.*, 1979, 1786; Cass., 21 novembre 1983, n. 6929, in *Giur. it.*, 1985, 106; Cass., 2 maggio 1994, n. 4214, in *Foro it.*, *Rep.* 1994, voce "Società", n. 908; Corte d'appello di Milano, 20 febbraio 1965, in *Riv. dir. ind.*, 1965, 81. *Ex multis* per quanto riguarda i rapporti processuali: Cass., 11 febbraio 1988, 1473, in *Foro it.*, *Rep.* 1988, voce Società, n. 773; Cass., 8 marzo 1972, n. 665, in *Dir. Fall.*, 1972, 1008; Cass., 31 marzo 1967, m. 715, in *Dir. Fall.*, 1967, 605; Cass., 11 febbraio 1961, n. 299, in *Foro it.*, 1961, 423.

In senso contrario si veda Pretore di Roma, 8 giugno 1976, in *Giust. civ.* 1976, 1718; Tribunale di Monza 12 febbraio 2001 in *Banca dati Ipsos Bigsuite*; Tribunale di Napoli, 3 giugno 2004, in *Soc.*, 2005, 487.

⁽³⁹⁾ P. CENDON, *Commentario al Codice civile, Artt. 2484-2510*, Milano, 2010, 196.

avrebbe permesso di domandare il suo fallimento anche dopo l'esecuzione della formalità pubblicitaria, e che, in secondo luogo, vi fosse una semplificazione dell'attività dei creditori, perché essi avrebbero potuto agire anche nei confronti della società e non esclusivamente contro i soci o i liquidatori ⁽⁴⁰⁾. Infine, i creditori sociali avrebbero mantenuto il diritto di soddisfarsi in via prioritaria sul patrimonio della società.

Sebbene, almeno in teoria, si realizzasse un'ampia tutela dei creditori sociali e, al contempo, si disincentivassero le liquidazioni avventate, l'orientamento della giurisprudenza appena indicato è stato oggetto di ripetute critiche da parte della dottrina maggioritaria ⁽⁴¹⁾.

⁽⁴⁰⁾ La giurisprudenza di legittimità stabiliva infatti che "Posto che l'atto formale di cancellazione di una società commerciale (nella specie, società a responsabilità limitata) dal Registro delle imprese non ne determina l'estinzione ove non siano ancora esauriti tutti i rapporti giuridici facenti capo alla società stessa e da questa intrattenuti con i terzi, ne consegue che qualora, nel corso delle operazioni di liquidazione, sia stata omessa la definizione di un determinato rapporto, il creditore, oltre che agire in via sussidiaria nei confronti dei soci" pro quota "ex art. 2456, comma 2, cod. civ., può anche esperire azione autonoma e diretta contro la società, in persona del liquidatore, allo scopo di far valere nei confronti della medesima il proprio credito rimasto insoddisfatto" (in questo senso si veda Cass., 4 ottobre 1999, n. 11021).

⁽⁴¹⁾ T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità delle società per azioni*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1952, 245; E. BIAMONTI, *Questioni in tema di estinzione della personalità giuridica delle società*, in *Foro it.*, 1951, 323; G. CABRAS - G. NICOLINI, *Trasformazione e Scioglimento* in E. COLOMBO, G.B. PORTALE (a cura di), *Trattato delle società per azioni*, Torino, 1997, 700; G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale 2, Diritto delle società*, Torino 1995, 477; G. COTTINO, in *Le società*, I, 2, Padova, 1999, 186; R. COSTI, *La cancellazione delle società per azioni e il problema delle sopravvenienze passive*, in *Giur. it.*, 1964, I, 1, 1355; F. D'ALESSANDRO, *Le società: scioglimento e liquidazione*, in *Giur. Mer.*, 1988, 437; F. FERRARA - F. CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano 1992, 362; G. FERRI, *Le società*, in *Trattato di dir. civ. it.*, fondato da F. Vassalli, Torino 1985, 923; G. GORLA, *Le società secondo il nuovo Codice. Breve guida pratica*, Milano, 1942, 92; L. LORDI, *Istituzioni di diritto commerciale*, Padova 1943, 1348; G. MILLOZZA, *La liquidazione del patrimonio sociale*, in *Società*, 1983, 459; A. MIRONE, *Cancellazione della società dal Registro delle imprese, sopravvenienze attive e passive, estinzione*, in *Riv. Soc.*, 1968, 551; M. PALANDRI, *Effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1946, 551; M. PORZIO, *L'estinzione delle società per azioni*, Napoli, 1959, 199; G. RAGUSA MAGGIORE, *Istituzioni di diritto fallimentare*, Padova, 1988, 84; A. SCHERMI, *Momento ed effetti dell'estinzione delle società*, in *Giust. Civ.*, 1965, I, 937; G. VOLPE PUTZOLU, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società di capitali*, in *Giur. Comm.*, 1981, 227. In senso contrario vedasi A. DE MARTINI, *Sulla estinzione della personalità giuridica delle società commerciali*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1942, 102.

Innanzitutto, perché è discutibile che nella prassi tale scopo di massima protezione degli interessi dei creditori sociali sia stato raggiunto, in quanto ristabilire il vincolo di destinazione sul (eventuale) patrimonio di una società estinta, come si avrà modo di approfondire, è operazione tutt'altro che semplice.

Le conclusioni più sopra illustrate, inoltre, non trovavano conforto nella normativa vigente, considerando che la finalità del legislatore del 1942 era piuttosto quella di creare una simmetria tra l'iscrizione della società nel Registro delle imprese, che aveva pacificamente efficacia costitutiva, ai sensi dell'art. 2331 c.c., e la cancellazione dal Registro disciplinata dall'art. 2456 c.c., disposizione di chiusura del sistema.

In questo senso, del resto, muoveva la stessa relazione illustrativa al codice civile, ove si leggeva che *“si è ritenuto indispensabile regolare la cancellazione della società dal Registro delle imprese, traendo dalla pubblicità che in tal modo viene data alla chiusura della liquidazione, la conseguenza che dopo di essa i creditori insoddisfatti possano far valere i loro crediti soltanto nei confronti dei liquidatori se il mancato pagamento è dipeso da colpa di essi”*.

L'interpretazione elaborata dalla giurisprudenza, oltre a essere difficilmente compatibile con il dato normativo, sacrificava inoltre il principio di certezza del diritto, rendendo impossibile identificare *a priori* il momento dell'estinzione della società.

Ciò aveva un'influenza su tutta una serie di situazioni giuridiche che dipendevano dall'estinzione dell'ente, la cui tutela, in termini di sicurezza giuridica, era gravemente compromessa. Basti pensare, ad esempio, al divieto di concorrenza degli amministratori di cui all'articolo 2390 del Codice civile, ovvero a determinati contratti, come i patti parasociali, che legano la propria efficacia all'estinzione della società (42).

A sostegno del valore costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese, inoltre, intervenne la Corte Costituzionale con la pronuncia del 21 luglio 2000, n. 319. Quando la Consulta si trovò a dover decidere sulla legittimità costituzionale dell'arti-

(42) G. POSITANO, *L'estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, Milano, 2012, 48.

colo 10 della legge fallimentare concluse infatti che la disposizione era illegittima nella parte in cui non stabiliva, come momento iniziale di decorrenza del termine annuale per dichiarare il fallimento, la cancellazione della società (43). La scelta del momento di decorrenza di questo termine da parte della Corte fu vista da molti come il riconoscimento della correttezza della tesi della natura costitutiva della cancellazione a discapito della natura dichiarativa. Se infatti fosse stata accolta quest'ultima tesi, la Consulta avrebbe dovuto fissare come termine iniziale il momento in cui fossero effettivamente stati estinti tutti i rapporti riconducibili alla società (44).

Con la dissociazione tra esistenza della società fino all'estinzione di ogni rapporto e limite temporale al fallimento, pertanto, la tesi dell'efficacia meramente dichiarativa della cancellazione dal Registro delle imprese si avviò al declino.

La dottrina maggioritaria, del resto, propendeva comunque già da tempo per la natura costitutiva della cancellazione, ritenendo che i creditori insoddisfatti potessero agire solo nei confronti dei soci oppure, eventualmente, dei liquidatori nei limiti fissati dall'articolo 2456, comma 2, c.c., non esistendo più dopo la cancellazione della società un capitale sociale distinto da quello personale dei singoli soci (45).

(43) In particolare la sentenza della Corte Costituzionale, 21 luglio 2000, n. 319, in *Giust. civ.*, 2000, 2789, afferma che "È costituzionalmente illegittimo l'art. 10 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, nella parte in cui non prevede che il termine annuale, dalla cessazione dell'esercizio dell'impresa collettiva per la dichiarazione di fallimento della società, decorra dalla cancellazione della società stessa dal Registro delle imprese. La norma, infatti - così come interpretata, in termini di diritto vivente, nel senso che l'anno decorra dal compimento della fase liquidatoria, coincidente con la liquidazione effettiva dei rapporti facenti capo alla società - risulta sostanzialmente inapplicabile, poiché detto termine inizia a decorrere dal momento in cui, essendo stato definito ogni rapporto passivo relativo alla società stessa, non può nemmeno ipotizzarsi l'esistenza dello stato di insolvenza, presupposto della dichiarazione di fallimento. E ciò in violazione del principio di ragionevolezza, il quale postula che la norma con la quale viene fissato un termine, non sia congegnata in modo tale da vanificare completamente la "ratio" che presiede alla fissazione di quel termine, rendendolo così del tutto inutile".

(44) In questo senso v. P. CENDON, *Commentario al Codice civile, Artt. 2484-2510, op. cit.*, 196; L. ROSSANO, *La cancellazione dal Registro delle imprese e le società di persone*, in *Giur. comm.*, fasc. 4, 2010, 707; E. TIMPANO, *La cancellazione delle società di persone dal Registro delle imprese; il Revirement della Cassazione*, in *Riv. not.*, 2010, 388.

(45) F. GALGANO, *Le società per azioni*, in *Tratt. Galgano*, VII, Padova, 1988, 418.

All'interno di questa ricostruzione, tuttavia, vi erano ancora notevoli differenze di vedute.

Secondo una linea di pensiero, infatti, l'estinzione sarebbe stata valida anche in caso di passività conosciute prima del riparto che, per colpa o dolo del liquidatore, non fossero state soddisfatte ⁽⁴⁶⁾.

Secondo un'altra opinione, invece, l'estinzione della società era limitata all'ipotesi di passività emerse dopo la cancellazione, in sintonia con la ricordata tesi già sostenuta dalla Corte di Cassazione nella vigenza del Codice di Commercio del 1882 e nei primi anni successivi all'introduzione del nuovo codice civile ⁽⁴⁷⁾.

A fondamento di tale pensiero vi era la convinzione che il presupposto dell'estinzione delle società consistesse nella regolarità del procedimento di liquidazione, con la conseguenza che esso non potesse dirsi chiuso nell'ipotesi di mancato pagamento di un debito conosciuto o comunque conoscibile attraverso l'utilizzo dell'ordinaria diligenza ⁽⁴⁸⁾.

3. ALTRE CRITICITÀ RELATIVE ALL'ARTICOLO 2456 C.C. ANTE RIFORMA

L'assenza di una chiara presa di posizione sull'efficacia della cancellazione della società dal Registro delle imprese non costituiva l'unica criticità della disciplina contenuta nell'articolo 2456 del codice civile. Vi erano infatti ulteriori difficoltà interpretative alle quali dottrina e giurisprudenza hanno cercato di dare soluzione, a partire dal soggetto al quale competesse l'emanazione del provvedimento di cancellazione.

⁽⁴⁶⁾ G. FRÈ, *Società per azioni*, art. 2325-2461, *op. cit.*, 908.

⁽⁴⁷⁾ Cass., 30 giugno 1950, n. 1705, in *Foro it*, 1951, 323.

⁽⁴⁸⁾ G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, in *Riv. Trim. Proc. Civ.*, 1952, 1017. Va segnalato che per quanto riguarda le sopravvenienze attive conosciute solo dopo la cancellazione della società, la dottrina riteneva che il singolo socio potesse agire pro quota (e, quindi, nei limiti della quota della società che possedeva prima che questa fosse estinta) nei confronti del debitore della società o del bene della stessa. Sul punto si veda Consiglio Nazionale del Notariato, *Studio n. 38-2006/I, Società cancellata dal Registro delle imprese e sopravvenienze attive*.

Al riguardo, una prima tesi sosteneva che il provvedimento in questione rientrasse nelle competenze del giudice preposto alla vigilanza sul Registro delle imprese (49).

Un secondo orientamento, invece, affermava la generale competenza del Tribunale (50).

Entrambe queste ipotesi furono tuttavia criticate dalla dottrina maggioritaria (51), la quale riteneva che la competenza alla cancellazione della società fosse del Conservatore dell'Ufficio del Registro delle imprese. Ciò in quanto non vi era alcuna disposizione che, riguardo alla cancellazione della società, avesse modificato il regime ordinario di funzionamento del Registro delle imprese, secondo cui alle iscrizioni procede l'Ufficio sotto la sorveglianza del giudice del Registro.

Appurato che fosse il Conservatore dell'Ufficio del Registro delle imprese a dover disporre la cancellazione era, ed è tuttora, discusso se il controllo effettuato da quest'ultimo si dovesse estendere alla validità sostanziale della domanda o se invece dovesse limitarsi alla sola verifica dell'esistenza formale dell'atto di cui si chiedesse l'iscrizione.

La questione sarà oggetto di un successivo approfondimento. Basti segnalare, per ora, che la soluzione restrittiva appare ancora oggi preferibile.

Come rilevato, infatti, dalla giurisprudenza e dalla dottrina maggioritarie (52), sebbene il provvedimento di cancellazione

(49) M. PORZIO, *L'estinzione delle società per azioni*, op. cit., 199. In giurisprudenza Tribunale di Lucca, 3 giugno 1987, in *Riv. not.*, 1988, 167.

(50) V. DE CASTELLO, *Intervento dell'autorità giudiziaria in materia di cancellazione delle società di capitali dal Registro delle imprese*, cit., 173; V. SALAFIA, *Osservazioni a Tribunale di Vicenza, 7-7-1986*, in *Società*, 1986, 1138; In giurisprudenza Tribunale di Cassino, 13 novembre 1989, in *Società*, 1990, 663.

(51) G. CABRAS - G. NICOLINI, *Trasformazione e Scioglimento*, op. cit., 700; A. DIMUNDO, *Gruppi, trasformazione, fusione, scissione, scioglimento e liquidazione società estere*, in AA.VV. (a cura di), *La riforma del diritto societario*, Milano, 2003, 206; G. NICCOLINI, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in G. NICCOLINI - A. STAGNO D'ALCONTRES (a cura di), *società di capitali. Commentario*, Napoli, 2004, 1837. In giurisprudenza Tribunale di Milano, 27 marzo 1996, in *Riv. not.*, 1996, 269; Trib. Napoli, 6 aprile 1993, in *Società*, 1994, 1253; Trib. Vicenza, 7 luglio 1986, in *Società*, 1986, 1138.

(52) P. CENDON, *Commentario al Codice civile, Artt. 2484-2510*, op. cit., 194; V. COLESANTI, *Sui poteri dell'ufficio del Registro delle imprese*, in *Riv. dir. proc.*, 1970, 337; G. CABRAS - A. NIGRO, *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione fattispecie e statuti*,

sia posto a tutela dei terzi, appare arduo dedurre da ciò che l'Ufficio del Registro possa andare oltre a una verifica formale, estendendo la propria valutazione anche al merito della domanda di cancellazione.

Altro problema applicativo, che ancora oggi è oggetto di discussione (v. *infra*), riguardava il regime della responsabilità dei soci, e, in particolare, se essa fosse *pro quota* o solidale⁽⁵³⁾.

La prima soluzione era sostenuta da chi nella percezione da parte dei soci di un attivo sociale superiore a quanto gli sarebbe effettivamente spettato qualora in sede di liquidazione fossero stati correttamente soddisfatti tutti i creditori della società vedeva una tipica ipotesi di arricchimento senza causa⁽⁵⁴⁾.

Tale indirizzo, tuttavia, incontrava un problema applicativo di non poco conto sotto il profilo della tutela dei creditori, laddove se la responsabilità dei soci fosse stata *pro quota*, il creditore sarebbe stato costretto a esercitare plurime azioni contro i singoli soci per cercare di recuperare quanto dovuto, il che avrebbe reso assai difficoltoso agire nei confronti di compagini sociali particolarmente numerose.

Proprio per questa ragione, si è fatto strada in dottrina un diverso orientamento⁽⁵⁵⁾, secondo il quale la responsabilità dei soci avrebbe dovuto qualificarsi come solidale, con la conseguenza che il creditore avrebbe potuto agire nei confronti di uno solo dei soci per il totale, salvo poi il diritto di rivalsa di quest'ultimo nei confronti degli altri coobbligati in solido.

Torino, 1983, 70. In giurisprudenza Trib. Monza, 22 settembre 1987, in *For. Pad.*, 1988, 480; Trib. Napoli, 6 aprile 1993, in *Società*, 1994, 1253.

⁽⁵³⁾ Sul punto si veda G. CABRAS - G. NICOLINI, *Trasformazione e Scioglimento*, op. cit., 710.

⁽⁵⁴⁾ Questa teoria era già stata avanzata prima dell'introduzione del Codice civile del 1942; si vedano in tal senso G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione*, op. cit., 1326; F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, op. cit., 25; Nello stesso senso dopo l'introduzione del nuovo Codice si vedano L. COVIELLO, *Osservazioni in tema di estinzione di persone giuridiche*, in *Riv. trim. dir. eproc. civ.*, 1949, 821; M. DOSSETTO, *Problemi in tema di liquidazione di società*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, 158; P. GUERRA, *In tema di efficacia nei riguardi del socio del titolo esecutivo ottenuto contro la società in liquidazione*, in *Foro it.*, 1952, 86.

⁽⁵⁵⁾ T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità delle società per azioni*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1952, 251; A. MIRONE, *Cancellazione della società dal Registro delle imprese, sopravvenienze attive e passive, estinzione*, in *Riv. Soc.*, 1968, 565.

La differenza tra le due soluzioni descritte riverberava i suoi effetti anche in relazione al termine di prescrizione.

Sposando la tesi secondo cui la percezione da parte dei soci in sede di liquidazione di un'eccedenza indebita avrebbe costituito un'ipotesi di arricchimento senza causa, il termine di prescrizione dell'azione sarebbe stato quello generale di cui all'articolo 2946 del codice civile.

Ritenendo invece che la responsabilità dei soci derivasse dai rapporti sociali, la prescrizione sarebbe stata quella quinquennale per le società prevista dall'articolo 2949, comma 1, del codice civile ⁽⁵⁶⁾.

Quest'ultima soluzione avrebbe peraltro avuto il pregio di uniformare, quantomeno sotto il profilo del termine di prescrizione, l'azione verso i soci e quella verso i liquidatori, anch'essa quinquennale, sebbene a norma del 2° comma dell'articolo appena indicato.

Mancava tuttavia un'indicazione precisa del momento in cui il termine prescrizionale iniziasse a decorrere. La dottrina ⁽⁵⁷⁾ ha cercato di rimediare a tale inconveniente proponendo un'interpretazione in base alla quale la decorrenza del termine sarebbe collegata alla cancellazione della società, dato che proprio la cancellazione costituisce presupposto per l'esercizio della stessa. In questo senso si è espressa anche la giurisprudenza intervenuta sul punto ⁽⁵⁸⁾.

4. LA RIFORMA DEL 2003: LA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE AI SENSI DELL'ARTICOLO 2495 C.C.

Alla luce dei numerosi problemi interpretativi dovuti alla formulazione dell'art. 2456 c.c. di cui sopra si è detto, il legislatore ha deciso di intervenire attraverso l'articolo 9 della legge de-

⁽⁵⁶⁾ A. MIRONE, *Cancellazione della società dal Registro delle imprese, sopravvenienze attive e passive, estinzione*, op. cit., 565.

⁽⁵⁷⁾ Sul punto si veda G. CABRAS - G. NICOLINI, *Trasformazione e Scioglimento*; op. cit., 710.

⁽⁵⁸⁾ V. Trib. Milano, 21 aprile 1986, in *Società*, 1986, 740; Trib. Milano, 26 febbraio 1988, in *Società*, 1988, 714.

lega del 3 ottobre 2001, n. 366, disponendo che la riforma dovesse ispirarsi “*ai seguenti principi e criteri direttivi*”:

a) semplificare e precisare il procedimento attraverso il quale è possibile, in presenza di determinate e concorrenti circostanze, cancellare le società di capitali dal Registro delle imprese;

b) prevedere forme di pubblicità della cancellazione dal Registro delle imprese”.

Il nuovo articolo 2495 c.c., introdotto con la riforma del 2003, nonostante il dettato della legge delega che sembrava richiedere un intervento più incisivo, ricalcò il vecchio articolo 2456 modificandolo sostanzialmente ⁽⁵⁹⁾ solo al comma 2, prevedendo l’aggiunta dell’inciso “*Ferma restando l’estinzione della società*”.

Secondo la dottrina ⁽⁶⁰⁾, questa modifica indicherebbe la chiara volontà del legislatore di rimarcare, confermandola, l’effi-

⁽⁵⁹⁾ La modifica appena indicata non è stata l’unica introdotta dalla riforma. Dal punto di vista processuale è stata infatti introdotta una disposizione che permette di notificare l’azione verso i soci e i liquidatori, qualora questa sia proposta entro un anno dalla cancellazione, presso l’ultima sede della società.

La formulazione della norma ricorda molto quella dell’articolo 303 del c.p.c. che prevede che in caso di morte di una delle parti l’atto di riassunzione deve essere notificato agli eredi ma può essere indirizzato (entro un anno della morte) presso il domicilio del defunto.

Alcuni autori (L. PARRELLA, *Commento sub art. 287-2487bis-2489-2493-2494-2495-2496, Scioglimento e liquidazione delle società di capitali, op. cit.*, 307) hanno ritenuto che questa disposizione non fosse altro che “un’indicazione normativa favorevole” a considerare la responsabilità dei soci e dei liquidatori come una successione a titolo universale nei debiti della società. Altri invece hanno sostenuto che la disposizione processuale di cui si discute debba essere vista più come un tentativo di agevolare i creditori insoddisfatti e semplificare le comunicazioni all’interno del processo societario piuttosto che come un riconoscimento implicito della correttezza della tesi della successione a titolo universale. In questo senso P. CENDON, *Commentario al Codice civile, Artt. 2484-2510, op. cit.*, 196; G. NICCOLINI, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali, op. cit.*, 1847.

⁽⁶⁰⁾ G.P. ALLECA, *Iscrizione della cancellazione, estinzione e fallimento*, in *Riv. Soc.*, 2010, 720 ss.; A. BASSO, *sub art. 2495*, in G. FAUCEGLIA - G. SCHIANO DI PEPE (diretto da), *Codice commentato delle S.p.a.*, II, Milano, 2007, 1588; G. DE MARCHI - A. SANTUS, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in AA.VV., *Il nuovo ordinamento delle società*, Milano, 2003, 344; L. PARRELLA, *Commento sub art. 287-2487bis-2489-2493-2494-2495-2496, op. cit.*, 307; V. SALAFIA, *Sopravvenienza di attività dopo la cancellazione della società dal Registro imprese*, in *Soc.*, 2008, 929; L. SCIPIONE, *La nuova disciplina delle operazioni straordinarie*, Milano, 2006, 531; G. ZAGRA, *Effetti irreversibili della cancellazione di società di capitali dal Registro delle imprese*, in *Soc.*, 2010, 356; A. ZANARDO, *Cancellazione di s.r.l. dal Registro delle imprese: presupposti e ruolo del conservatore*, in *Soc.*, 2010, 91 ss.

cacia estintiva della cancellazione, discostandosi dai precedenti orientamenti giurisprudenziali ⁽⁶¹⁾ che esigevano, come detto, l'effettivo esaurimento di tutti i rapporti pendenti. Con tale chiarimento sarebbe stato quindi definitivamente superato il contrasto emerso in dottrina e giurisprudenza tra *liquidazione formale*, rappresentata dalla cancellazione dal Registro, e *liquidazione sostanziale*, coincidente con la definizione di tutti i rapporti pendenti, attivi e passivi. Il dettato normativo sarebbe infatti

idoneo a indicare in modo inequivocabile che la cancellazione determina anche l'estinzione della società ⁽⁶²⁾.

5. GLI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI SULL'EFFICACIA POST RIFORMA

Nonostante i primi commenti positivi e fiduciosi sulla novella legislativa, che avrebbe dovuto finalmente porre termine ai contrasti interpretativi sorti in materia, l'incertezza sulla natura dichiarativa o costitutiva della cancellazione della società dal Registro delle imprese è perdurata in giurisprudenza e in dottrina ancora per alcuni anni ⁽⁶³⁾.

Dalle prime pronunce della Cassazione non emerge, infatti, un indirizzo unitario.

A distanza di pochi mesi dalla Riforma, la Suprema Corte ha cambiato più volte opinione, passando dalla riaffermazione dell'orientamento maggioritario *ante* riforma, secondo cui l'atto formale di cancellazione di una società dal Registro delle imprese non determinerebbe l'estinzione della stessa ove non siano

⁽⁶¹⁾ Si rimanda sul punto al paragrafo 1 del presente capitolo.

⁽⁶²⁾ In tal senso già F. FIMMANÒ, *La fase dell'estinzione*, in F. FIMMANÒ - C. ESPOSITO - L. TRAVERSA (a cura di), *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano, 2005, 356. F. FIMMANÒ, F. ANGIOLINI, *Gli effetti della cancellazione della società alla luce delle pronunce delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. not.*, 2010, 1465; G. DE MARCHI - A. SANTUS, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali nella riforma del diritto societario*, *op. cit.*, 631.

⁽⁶³⁾ Anzi, per alcuni autori i numerosi interventi degli ultimi anni della Cassazione (vedi *infra*) non hanno ancora risolto definitivamente ogni questione. In questo senso A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, Milano, 2014, 312 ss.

esauriti tutti i rapporti giuridici a essa facenti capo ⁽⁶⁴⁾, alla presa di posizione auspicata dalla dottrina, in base alla quale la cancellazione dal Registro delle imprese produce l'estinzione della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti ancora non definiti ⁽⁶⁵⁾.

La motivazione alla base del primo orientamento della Suprema Corte è stata sempre quella di riconoscere protezione ai terzi, e in particolare ai creditori sociali, i quali potevano essere danneggiati dall'estinzione della società.

L'intento, seppur nobile, si scontra tuttavia con l'esigenza di tutela della certezza dei rapporti giuridici e non è apparso nemmeno conforme al nuovo dettato normativo.

Per questo motivo ha iniziato a farsi largo in giurisprudenza la seconda tesi, che ha certamente il pregio di essere più conforme alla *ratio* della riforma del 2003 e di garantire una minore compressione del principio di certezza del diritto.

Sebbene l'orientamento volto a garantire efficacia estintiva alla cancellazione iniziasse a prevalere ⁽⁶⁶⁾, la circostanza che il conflitto in giurisprudenza non si fosse ancora placato rendeva

⁽⁶⁴⁾ Si veda Cass., 2 marzo 2006, n. 4652; in Banca dati *Ipsa Bigsuite*, secondo cui "L'atto formale di cancellazione della società dal Registro delle imprese ha solo funzione di pubblicità, ma non ne determina l'estinzione, ove non siano ancora esauriti tutti i rapporti giuridici facenti capo alla società stessa a seguito della procedura di liquidazione. Nel medesimo senso si vedano anche Cass., 23 maggio 2006 n. 12125, in Banca dati *Ipsa Bigsuite*; Cass., 15 gennaio 2007, n. 646 in Banca dati *Ipsa Bigsuite*;

⁽⁶⁵⁾ Cass., 28 giugno 2006, n. 8618, in Banca dati *Ipsa Bigsuite*; Cass., 28 agosto 2006, n. 18618 in Banca dati *Ipsa Bigsuite*; Cass., 18 settembre 2007, n. 19437; in Banca dati *Ipsa Bigsuite*; Cass., 12 dicembre 2008, n. 29242, in Banca dati *Ipsa Bigsuite*.

⁽⁶⁶⁾ Oltre alle sentenze di Cassazione già citate il principio ha iniziato a farsi largo anche nella giurisprudenza di merito. Il Tribunale di Milano, con la sentenza del 24 gennaio 2007, ha infatti affermato che "Il nuovo testo dell'art. 2495 c.c. stabilisce in modo inequivoco che la cancellazione della società (nella specie, una s.r.l.) dal Registro delle imprese ne comporta l'estinzione. È quindi superato il precedente orientamento secondo cui l'effetto estintivo della società si verificava soltanto con la definizione di tutti i rapporti pendenti. Di conseguenza, i creditori insoddisfatti possono agire nei confronti degli ex soci nei limiti di quanto da essi ottenuto a seguito della liquidazione, o contro i liquidatori se il mancato adempimento dipende da colpa di costoro". Il principio è stato ribadito anche da altre sentenze di merito; si vedano Trib. Bari, 29 maggio 2007, in Banca dati *Dejure*; App. Milano, 20 novembre 2007, in *Giur. merito*, 2008, 1042; App. Milano, 5 dicembre 2007, in *Giur. merito*, 2008, 1938; App. Napoli 28 maggio 2008, in *Giur. merito*, 2008, 3174; Trib. Treviso, 19 febbraio 2009, in Banca dati *Ipsa Bigsuite*; Trib. Catania, 9 aprile 2009, in Banca dati *Ipsa Bigsuite*; Trib. Roma, 11 maggio 2009, in *Vita not.*, 2009, 1463.

necessaria una presa di posizione definitiva da parte della Suprema Corte, in modo da sciogliere ogni riserva in merito agli effetti della cancellazione.

Per questo motivo le sezioni I e III della Corte di Cassazione⁽⁶⁷⁾ decisero di rimettere gli atti al Primo Presidente della Corte affinché valutasse “*l’opportunità di sottoporre all’esame delle Sezioni Unite la questione relativa agli effetti della cancellazione di società di capitali e di persone dal Registro delle imprese, al fine di dirimere il contrasto giurisprudenziale manifestatosi tra contrapposti indirizzi interpretativi*”.

6. L’INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE: LE SENTENZE GEMELLE 22 FEBBRAIO 2010, NN. 4060, 4061, 4062

A seguito della remissione degli atti del Primo Presidente, la Cassazione, nella sua massima composizione, ha depositato in data 22 febbraio 2010 tre sentenze (nn. 4060, 4061, 4062)⁽⁶⁸⁾ con cui si è stabilito un punto fermo sugli effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese.

I principi enunciati dalle Sezioni Unite (al di là di alcune peculiarità dovute alla diversa tipologia di società oggetto della controversia⁽⁶⁹⁾) sono essenzialmente tre:

⁽⁶⁷⁾ Rispettivamente con le ordinanze 5 settembre 2009, n. 19804, e 9 aprile 2009, n. 8665, entrambe in *Banca dati Ipsos Bigsuite*.

⁽⁶⁸⁾ Per un commento alla sentenza *ex multis* si vedano: G.P. ALLECA, *Le Sezioni Unite e la cancellazione della società di persone dal Registro delle imprese*, in *Riv. dir. civ.*, 2010, II, 637 ss.; B.R. BRIANTE, *Effetti e decorrenza della cancellazione dal Registro delle imprese di tutte le società*, in *Corr. trib.*, 2010, 390; M. DE ACUTIS, *Le sezioni Unite e il comma 2° dell’art 2495 cod. civ. ovvero tra obiter dicta e contrasti (forse) soltanto apparenti*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2010, 541; D. DALFINO, *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Società*, 2010, 1011; F. FIMMANÒ - F. ANGIOLINI, *Gli effetti della cancellazione della società alla luce delle pronunce delle Sezioni Unite della Cassazione, op. cit.*, 1465; C. GLENDI, *Cancellazione-estinzione delle società e cessazione della materia del contendere nei giudizi in corso*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 512; R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, in *Giur. it.*, 2010, 160; A. ZORZI, *Cancellazione ed estinzione della società tra problemi di diritto intertemporale, questioni di giurisdizione fallimentare, cessazione dell’impresa e fusione per incorporazione*, in *Giur. comm.*, 2011, 887.

⁽⁶⁹⁾ Più precisamente, la sentenza n. 4060 riguarda una società in nome collettivo, la sentenza n. 4061 una società a responsabilità limitata, la sentenza n. 4062 una cooperativa.

1) la cancellazione dal Registro delle imprese ha efficacia costitutiva e quindi comporta l'estinzione della società;

2) la modifica apportata dalla riforma del 2003 all'art. 2495, comma 2, c.c. ha natura innovativa, non interpretativa, comportando la non retroattività della disciplina;

3) l'effetto estintivo riconosciuto alla cancellazione dal Registro delle imprese delle società di capitali deve essere esteso anche alla cancellazione delle società di persone ⁽⁷⁰⁾.

Per quanto riguarda la prima questione, il ragionamento della Corte nella sua massima composizione è basato su una valorizzazione del tenore letterale della nuova disposizione e, in particolare, dell'inciso del comma 2. L'aver inserito la locuzione "*Ferma restando l'estinzione della società*" è stato infatti visto come un chiaro segnale della volontà del legislatore di attribuire efficacia estintiva alla cancellazione e salvaguardare in questo modo la certezza dei rapporti giuridici, sacrificando eventualmente, ma in effetti non necessariamente, l'interesse dei creditori.

In altre parole, la Suprema Corte ha preso atto che tra queste due esigenze contrapposte il legislatore ha discrezionalmente ritenuto di privilegiare la prima, che sarebbe irrimediabilmente compromessa ove si ammettesse la permanenza in vita della società a tempo indefinito. Né, del resto, è mai apparsa del tutto convincente la posizione di chi riteneva che l'efficacia soltanto dichiarativa della cancellazione dal Registro delle imprese potesse tutelare i creditori più di quanto si possa fare consentendogli di rivolgersi immediatamente nei confronti dei soci per le somme non spettanti o dei liquidatori che abbiano male operato.

Dopo molti anni, le Sezioni Unite sembravano aver finalmente risolto ⁽⁷¹⁾, nel senso auspicato dalla dottrina più auto-

⁽⁷⁰⁾ M. DE ACUTIS, *Le sezioni Unite e il comma 2° dell'art 2495 cod. civ. ovvero tra obiter dicta e contrasti (forse) soltanto apparenti*, op. cit., 541; D. DALFINO, *Le sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese*, op. cit., 1004.

⁽⁷¹⁾ Si vedrà nel prosieguo che in realtà appena un mese e mezzo dopo le tre sentenze del 22 febbraio 2010, le Sezioni Unite sono tornate a pronunciarsi in materia con due nuove pronunce (Cass., 9 aprile 2010 nn. 8426 e 8427, entrambe in Banca dati *Ipsosa Bigsuite*) che mettono in parte in discussione il punto fermo a cui si era arrivati. Essendo tuttavia questo tema strettamente connesso alla sorte delle sopravvenienze attive e passive, si rinvia il lettore allo specifico paragrafo a esse riferito.

revoles, un contrasto che perdurava da quasi cinquant'anni (72).

Passando invece ad affrontare la questione dell'efficacia temporale dell'art. 2495, comma 2, va segnalato che prima dell'intervento delle Sezioni Unite con le sentenze del 22 febbraio 2010, la corrente giurisprudenziale che già sosteneva l'effetto costitutivo della cancellazione attribuiva efficacia retroattiva alle modifiche introdotte con la riforma del 2003.

Tale conclusione era motivata sulla base del fatto che, lungi da apportare modifiche sostanziali alla disciplina della cancellazione, il nuovo inciso del comma 2 dell'articolo in commento confermava soltanto un orientamento già ipotizzato da tempo da dottrina e parte minoritaria della giurisprudenza, potendosi quindi attribuire allo stesso natura prettamente interpretativa.

Corollario di un simile ragionamento era l'applicabilità dell'immediata estinzione della società a seguito della cancellazione anche alle iscrizioni intervenute anteriormente alla riforma (entrata in vigore il 1° gennaio 2004), con la sola esclusione dei rapporti giuridici già esauriti e degli effetti già in precedenza irreversibilmente verificatisi (73).

Con le sentenze del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061, 4062, l'orientamento è tuttavia mutato, laddove la Cassazione ha sostenuto che la riforma avesse in realtà una portata innovativa, sposando in tal modo, in riferimento alla disciplina previgente, l'indirizzo maggioritario precedente al 2003, in base al quale, come visto, al provvedimento di cancellazione dal Registro delle imprese avrebbe dovuto attribuirsi efficacia meramente dichiarativa.

Tale conclusione è stata motivata sulla base del fatto che, in mancanza di un'espressa previsione di legge, al fine di tutelare il legittimo affidamento dei cittadini, non fosse possibile attribuire alla cancellazione una natura che fino a quel momento era solo

(72) A pochi mesi di distanza nello stesso senso si sono pronunciate: Cass., 13 ottobre 2010, n. 21195 in *Banca dati Ipsoa Bigsuite*; Cass., 8 ottobre 2010, n. 20878, in *Le Società* 2010, 1524; Cass., 16 luglio 2010 n. 16758, in *Le Società* 2010, 1272.

(73) Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192, in *Banca dati Ipsoa Bigsuite*; Cass., 13 novembre 2009, n. 24037, in *Banca dati Ipsoa Bigsuite*.

ipotizzata, ma non consolidata, anche in ragione della giurisprudenza pressoché unanime sul punto ⁽⁷⁴⁾.

Nonostante questa chiara presa di posizione della Suprema Corte, va segnalato che non sono mancate voci dissonanti da parte della giurisprudenza di merito ⁽⁷⁵⁾, secondo cui le modifiche apportate dal legislatore del 2003 e, in particolare, l'inciso "*Ferma restando l'estinzione della società...*" di cui all'art. 2495 c.c., avrebbero avuto un valore meramente ricognitivo dell'efficacia costitutiva del provvedimento di cancellazione dal Registro delle imprese.

7. I CHIARIMENTI DELLE SEZIONI UNITE DEL 2013

Con le sentenze del 2010, le Sezioni Unite si sono soffermate sul carattere estintivo della cancellazione dal Registro delle imprese, ma non sono intervenute esplicitamente in merito a un'altra questione fondamentale legata al fenomeno di estinzione della società, ossia gli effetti della cancellazione sui rapporti di cui è parte la società e sui beni di cui è titolare.

Appurato, non senza fatica, il fatto che la cancellazione dal Registro delle imprese avesse effetti costitutivi, infatti, restava in piedi il dilemma sulla sorte dei rapporti sostanziali e processuali della società estinta, laddove con la riforma del diritto societario del 2003 il legislatore aveva limitato il suo intervento solamente all'inciso "*Ferma restando l'estinzione della società*".

Ancora una volta, le lacune normative hanno stimolato l'intervento di dottrina e giurisprudenza, le quali hanno prospettato una molteplicità di soluzioni in ordine alla sorte di sopravviven-

⁽⁷⁴⁾ Si veda sul punto il contributo di D. DALFINO, *Le sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese*, op. cit., 1004.

⁽⁷⁵⁾ Si vedano in tal senso Tribunale di Padova, 9 aprile 2010, e Tribunale di Milano, 17 maggio 2010 entrambi in *Banca dati Ipsa Bigsuite*. Nell'ultima pronuncia in particolare il giudice di merito afferma che "*La natura meramente ricognitiva dell'inciso contenuto nella norma (2495, secondo comma, c.c.) esclude che la necessità di immediato adeguamento dell'interpretazione delle norme a tale principio trovi ostacolo nell'entrata in vigore della modifica normativa in data 1 gennaio 2004, atteso che la funzione esegetica ad essa attribuibile ne impone un'applicazione retroattiva ed in relazione ad ogni forma societaria, con la sola esclusione dei rapporti giuridici già esauriti e degli effetti già in precedenza irreversibilmente verificatisi*".

ze e sopravvenienze passive e attive, nonché dei rapporti processuali pendenti.

Le Sezioni Unite, con le sentenze nn. 6070, 6071 e 6072 del 12 marzo 2013, hanno aderito alla tesi della successione universale, enunciato essenzialmente i seguenti principi di diritto:

1. a seguito della cancellazione delle società dal Registro delle imprese si verifica un fenomeno successorio per il quale le obbligazioni facenti capo all'ente estinto si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione (ovvero illimitatamente nell'ipotesi in cui fossero illimitatamente responsabili mentre la società era in vita);
2. le attività riconducibili alla società estinta si trasferiscono parimenti ai soci in regime di contitolarità o di comunione indivisa;
3. sotto il profilo processuale, l'estinzione della società comporta l'interruzione del processo ai sensi dell'art. 299 c.p.c., che potrà essere riassunto dai soci (ovvero nei loro confronti).

Il compito affidato alle Sezioni Unite della Suprema Corte non era semplice, e le soluzioni adottate con le tre sentenze in commento, che hanno sostanzialmente consolidato l'orientamento manifestatosi in seno alla stessa Cassazione nel corso degli anni precedenti, non potevano che stimolare nuove critiche da buona parte della dottrina, che non ha mai condiviso il parallelismo tra l'estinzione della società e l'istituto della successione.

Alle sentenze in commento, tuttavia, deve essere attribuito quantomeno il merito di aver fornito la soluzione a questioni che il legislatore non ha adeguatamente disciplinato.

Nel prosieguo della trattazione, dunque, si approfondiranno e si valuteranno le fondamenta giuridiche e le conseguenze applicative dell'orientamento della Suprema Corte, al pari delle alternative proposte dalla dottrina.

CAPITOLO II

LA SORTE DI ATTIVITÀ E PASSIVITÀ DELLA SOCIETÀ ESTINTA: DISCIPLINA GENERALE

SOMMARIO: 1. Premessa: considerazioni sulla qualificazione del fenomeno dell'estinzione delle società. - 2. La teoria della cancellazione (o revoca) della cancellazione. - 3. Le condizioni di legge per una valida richiesta di iscrizione della cancellazione della società dal Registro delle imprese. - 4. Sopravvivenze e sopravvenienze attive a seguito dell'estinzione delle società. - 4.1. L'effetto abdicativo della cancellazione dal Registro delle imprese secondo la giurisprudenza di legittimità. - 4.2. Il regime di contitolarità o comunione indivisa tra gli *ex* soci. - 5. La sorte di sopravvivenze e sopravvenienze passive. - 5.1. Il regime di responsabilità degli *ex* soci per i debiti della società estinta. - 5.2. La sorte delle obbligazioni suscettibili di esecuzione in forma specifica. - 6. Gli effetti della cancellazione dal Registro delle imprese per le società di persone. - 7. Il fallimento della società cancellata dal Registro delle imprese: l'art. 10 l. fall. - 7.1. Il rapporto tra l'art. 10 legge fallimentare e l'azione nei confronti di soci e liquidatori ai sensi dell'art. 2495 c.c. - 7.2. La legittimazione dell'imprenditore (individuale o collettivo) cancellato dal Registro delle imprese a presentare domanda di concordato preventivo. - 7.3. Il codice della crisi e dell'insolvenza: rapporti con la cancellazione dal Registro delle imprese.

1. PREMESSA: CONSIDERAZIONI SULLA QUALIFICAZIONE DEL FENOMENO DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ

Un tema sul quale si discute ormai da molti anni è il titolo in base al quale gli *ex* soci sarebbero chiamati a rispondere dei debiti della società e quindi la natura della responsabilità di tali soggetti.

Ripercorrendo brevemente le principali teorie sull'argomento, vi è innanzitutto chi ha identificato l'azione dei creditori nei

confronti dei soci quale azione derivante da arricchimento senza causa, fondata sul presupposto della percezione da parte dei soci di un attivo sociale superiore a quanto sarebbe effettivamente spettato loro qualora in sede di liquidazione fossero stati correttamente soddisfatti tutti i creditori della società (1).

Sempre sul presupposto della non spettanza delle somme distribuite in sede di liquidazione, vi è chi ha individuato nell'art. 2495 c.c. un'ipotesi specifica di ripetizione dell'indebito (2).

Altri ancora, come già osservato in relazione alla sorte delle posizioni giuridiche attive della società, hanno ricondotto la responsabilità dei soci all'originario rapporto sociale (3). Vi è poi chi ha ipotizzato l'applicazione di un istituto affine all'azione revocatoria (4); chi vorrebbe ammettere la possibilità di dichiarare l'invalidità del provvedimento di cancellazione, con conseguente riapertura della liquidazione (5); chi ritiene che ogni rapporto riferibile alla società si estingua con essa, con la conseguenza che il creditore avrebbe l'onere di agire nei confronti di coloro che hanno causato una patologia nella liquidazione (consistente nella cancellazione della società dal Registro delle imprese nonostante la presenza di debiti non soddisfatti) (6); e, infine, chi ha parago-

(1) G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione*, op. cit., 1939, 1326; F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, op. cit., 1940, 25. Nello stesso senso dopo l'introduzione del nuovo codice L. COVIELLO, *Osservazioni in tema di estinzione di persone giuridiche*, op. cit., 1949, 821; M. DOSSETTO, *Problemi in tema di liquidazione di società*, op. cit., 1951, 158; P. GUERRA, *In tema di efficacia nei riguardi del socio del titolo esecutivo ottenuto contro la società in liquidazione*, op. cit., 1952, 86.

(2) In tal senso, A. MIRONE, *Cancellazione delle società dal Registro delle imprese*, op. cit., 523 ss.; V. SALAFIA, *Sopravvenienza di attività dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese*, op. cit., 931 ss.

(3) V. per tutti T. ASCARELLI, *Considerazioni in tema di personalità giuridica*, op. cit. 421.

(4) R. COSTI, *Le sopravvenienze passive dopo la liquidazione delle società per azioni*, op. cit., 268 ss., secondo il quale la violazione dell'art. 2280 c.c. comporterebbe l'inefficacia relativa degli atti di disposizione, a favore dei soci, del patrimonio sociale, che sarebbe soggetto a un vincolo di destinazione al soddisfacimento dei creditori sociali.

(5) V. per tutti, M. SPIOTTA, *Cancellazione della... cancellazione*, in *Giur. comm.*, 2006, 5, I, 706, e F. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli effetti della cancellazione delle società di capitali*, op. cit., 536.

(6) C. GLENDI, *Corte Costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese*, *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 945; ID., *Cancellazione delle Società*, op. cit.; ID., *E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società*

nato gli *ex soci* della società cancellata agli eredi di una persona fisica ravvisando nell'estinzione delle società un'ipotesi di successione universale (7).

Le Sezioni Unite, come visto, hanno accolto quest'ultima soluzione, in base alla quale le obbligazioni che gravano sulla società estinta si trasferirebbero a titolo di successione (seppur *sui generis*) in capo ai soci, i quali poi ne risponderebbero nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione. E tale successione sarebbe da considerarsi "a titolo universale", poiché l'attribuzione a favore dei soci della quota di liquidazione è caratterizzata da una *vis expansiva* che comprende sia i beni o i diritti che sono espressamente assegnati, sia quelli sopravvenuti (8).

Dal punto di vista teorico, l'ipotesi della successione adottata dalla giurisprudenza di legittimità parrebbe infondere un sentimento di sicurezza, laddove a fronte di una procedura di liquidazione nella quale non vi sia stata l'estinzione di tutti i debiti si potrebbe trarre un certo conforto dalla possibilità di agire, ovvero continuare l'azione già iniziata, nei confronti degli *ex soci* quali *successori universali*.

Al riguardo, tuttavia, autorevole dottrina ha rilevato che l'ipotesi della successione si tradurrebbe in realtà in un grave fallimento proprio in quello che appare un suo punto di forza: la tutela dei creditori. Ciò in quanto la possibilità di divenire successori della società porterebbe i soci a mantenere in vita enti privi di sostanza economica, in modo da ritardare il più possibile l'innescò del meccanismo successorio, e quindi la responsabilità

cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo), in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 767.

(7) La tesi che qualifica la posizione dei soci, a seguito dell'estinzione della società, quali successori a titolo universale è stata sviluppata originariamente da M. PORZIO, *L'estinzione della società per azioni*, *op. cit.*, 207 ss., e successivamente ripresa da M. SPERANZIN, *op. cit.*, 530 ss.; per un valido approfondimento della teoria della successione a titolo universale v. G. POSITANO, *L'estinzione delle società per azioni, fra tutela del capitale e tutela del credito*, *op. cit.*, 106 ss.; v. ancora M. VERBANO, *Estinzione di società (società di persone)*, in *D. disc. priv. sez. comm.*, (aggiornamento a cura di) S. BELLOMO – M. CIAN – G. FERRI JR. – D. U. SANTOSUOSSO – F. TESAURO, Torino, 2015, 291.

(8) M. SPERANZIN, *Successione dei soci ed iscrizione nel Registro delle imprese del fatto estintivo della società*, *op. cit.*, 254.

per i debiti sopravvissuti alla liquidazione ovvero sopravvenuti (data la *vis expansiva* della successione) ⁽⁹⁾.

Seppur sia di evidente impatto, tale riflessione induce alcune precisazioni.

In primo luogo, secondo la teoria della successione, o, ancora meglio, secondo la disciplina legislativa, se la società è priva di un patrimonio, i soci non percepiscono alcunché dal piano di riparto, e non sono di conseguenza responsabili per i debiti della stessa, sopravvissuti o sopravvenuti che siano. Non avrebbe quindi senso mantenere in vita un organismo privo di sostanza economica con l'unico fine di evitare una responsabilità che comunque non si configurerebbe. Questo almeno nelle società di capitali, mentre nelle società di persone la responsabilità prescinde dalla percezione di somme dal piano di riparto in ragione della natura illimitata della responsabilità dei soci ⁽¹⁰⁾.

In secondo luogo, si noti che l'art. 2490, ultimo comma, c.c., prevede che le società in liquidazione che non hanno depositato il bilancio di esercizio per almeno tre anni consecutivi sono cancellate d'ufficio dal Registro delle imprese, con gli effetti di cui all'art. 2495.

Come si avrà modo di approfondire, inoltre, fino a quando resta in vita, ed entro un anno dalla cancellazione (v. art. 10 l. fall.), è sempre possibile per i creditori presentare l'istanza di fallimento della società, con l'ulteriore conseguenza che, qualora ve ne siano i presupposti, amministratori, liquidatori, ed eventualmente anche i soci ⁽¹¹⁾, potranno essere chiamati a rispondere delle loro violazioni in un procedimento penale ove il curatore,

⁽⁹⁾ V. C. GLENDI, *Verso una nuova stagione di società «zombie»*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2013, 557 ss.

⁽¹⁰⁾ A eccezione ovviamente dei soci accomandanti nelle s.a.s. e nelle s.a.p.a. la cui responsabilità, ai sensi dell'art. 2324 c.c., è limitata alla "quota di liquidazione".

⁽¹¹⁾ La giurisprudenza di legittimità, infatti, ha chiarito che anche il socio di una società di capitali può concorrere nel reato di bancarotta fraudolenta, laddove "è principio da tempo consolidatosi nella giurisprudenza di legittimità quello per cui è possibile il concorso dell'*extraneus* nel reato proprio, anche nella specifica materia fallimentare (v. Cass. 27 febbraio 1992 n. 5158). in concreto, tuttavia, affinché possa riconoscersi la responsabilità del compartecipe non qualificato, è pur sempre indispensabile che sia accertato un suo effettivo e consapevole contributo, materiale o morale, alla realizzazione del fatto incriminato"; v. Cass. pen., Sez. V, sentenza 3 maggio 2011, n. 17183.

e in determinate ipotesi anche i creditori, possono costituirsi parte civile per il risarcimento del danno ⁽¹²⁾.

Ancora in riferimento agli effetti *indesiderati* dell'applicazione della teoria successoria, si è rilevato che gli *ex* soci, in qualità di successori, potrebbero *indebitamente* entrare in possesso dei c.d. residui attivi (ossia attività non menzionate nel bilancio finale di liquidazione e nel piano di riparto) della società cancellata, sottraendoli al controllo e al recupero di eventuali creditori insoddisfatti, e che, quanto al trapasso delle passività, l'eventuale situazione di personali incapacienze degli *ex* soci succeduti, anziché facilitare, potrebbe addirittura aggravare, e, al limite, persino azzerare, le possibilità di recupero da parte dei creditori sociali ⁽¹³⁾.

Il primo problema potrebbe forse essere evitato laddove l'eventuale patrimonio residuo della società si considerasse alla stregua di un patrimonio senza soggetto che deve essere gestito da un curatore speciale. Tale soluzione, però, non trova riscontro nella disciplina generale della liquidazione delle società, che prevede l'attribuzione ai soci dell'attivo che dovesse avanzare a seguito della soddisfazione di tutte le passività.

Per quanto riguarda, invece, il secondo inconveniente, vi è da dire che lo stesso persiste sia che si parli di successione, sia che si parli di responsabilità, in quanto è evidente che i creditori sociali, a seguito della cancellazione, si troveranno a concorrere

⁽¹²⁾ L'art. 240 della l. fall., infatti, sotto la rubrica (Costituzione di parte civile) attribuisce da un lato al curatore, al commissario giudiziale e al commissario liquidatore la possibilità di "costituirsi parte civile nel procedimento penale per i reati previsti nel titolo VI della l. fall., anche contro il fallito; dall'altro, il secondo comma prevede tale possibilità anche ai creditori, solo però "nel procedimento penale per bancarotta fraudolenta" (mentre il curatore può costituirsi parte civile nel procedimento penale per qualsivoglia reato concorsuale), purché ricorrano due condizioni previste alternativamente:

a) quando manca la costituzione del curatore, del commissario giudiziale o del commissario liquidatore;

b) quando intendono far valere un titolo di azione propria personale.

⁽¹³⁾ V. ancora C. GLENDI, *E intanto prosegue l'infinita "istoria" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, op. cit., 767 ss.; ID, *Corte Costituzionale, Sezioni Unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese*, op. cit., 945, *Verso una nuova stagione di società «zombie»*, op. cit., 557.

con i creditori particolari dei soci e saranno esposti in ogni caso al rischio di eventuali insolvenze.

In tale ipotesi, l'unico rimedio, come del resto affermano gli autori sopra citati, consisterebbe nel far valere le responsabilità di quei soggetti che abbiano eseguito manovre liquidatorie a danno dei creditori.

La cancellazione della società dal Registro delle imprese, dunque, può essere effettuata con l'intenzione di sottrarre la stessa e la sua compagine sociale al pagamento dei debiti, ma, anche adottando le diverse soluzioni che sono state proposte e adottate nel corso di più di mezzo secolo da dottrina e giurisprudenza, non è possibile evitare ogni forma di abuso.

Si tratta del resto di un fenomeno complesso e che esige il temperamento di interessi contrapposti: la certezza del diritto, la tutela dei creditori, ma anche la tutela dei soci stessi.

È necessario considerare dunque che dal punto di vista applicativo ogni teoria ha le sue criticità.

Secondo illustre dottrina ⁽¹⁴⁾, tuttavia, la c.d. teoria della successione non potrebbe essere giustificata nemmeno da un punto di vista teorico, avendo insegnato che quando un soggetto di diritto cessa di esistere gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento al fine di regolare la sorte dei rapporti e del patrimonio del soggetto venuto meno sono due: la successione e la liquidazione.

La successione comporta la sostituzione di un soggetto, ormai non più esistente, con un altro che diviene titolare di tutte le medesime posizioni attive e passive riferibili al primo. La liquidazione, al contrario, è l'istituto che disciplina e ha come obiettivo (per la definitiva estinzione) la completa sistemazione dei rapporti e delle titolarità del soggetto liquidato, con la conseguente composizione degli interessi contrapposti dei terzi. Tutto questo si realizza normalmente attraverso l'estinzione dei rapporti passivi nei limiti e per mezzo di quelli attivi. All'estinzione, che avviene appunto al termine della procedura di liquidazione, segue l'individuazione del soggetto o dei soggetti che diverranno titolari di tutti i singoli residui attivi.

⁽¹⁴⁾ F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, op. cit., 1940.

Da questa semplice analisi dei due istituti della liquidazione e della successione emerge pertanto come per le persone fisiche non sia esperibile il rimedio della liquidazione, non potendo attuarsi una permanenza in vita del soggetto al fine di “sistemare” i suoi rapporti giuridici; mentre, per le persone giuridiche, il legislatore può scegliere di utilizzare l’uno o l’altro istituto (è il caso del fenomeno successorio della fusione di società ai sensi dell’art. 2504-*bis* c.c.), ma non entrambi. Ciò in quanto la liquidazione è finalizzata e predisposta, nella sua fisiologia, alla completa e coordinata composizione di tutti i rapporti attivi e passivi riferibili al soggetto in liquidazione.

Si è inoltre considerato che l’istituto della successione presuppone una serie di concetti e di norme che sono incompatibili con il fenomeno dell’estinzione della persona giuridica. Basti pensare alla vocazione ereditaria, ossia l’effettiva chiamata del soggetto successibile all’accettazione dell’eredità. La vocazione ereditaria rappresenta il titolo in base al quale un determinato soggetto subentra nella posizione giuridica di un altro e comporta il diritto di accettare o meno la possibilità di tale subentro ⁽¹⁵⁾.

Tale istituto trova la sua fonte e la sua giustificazione nella legge, la quale individua i soggetti successibili e attribuisce efficacia alla volontà del *de cuius* di trasferire le sue posizioni giuridiche a un determinato soggetto ⁽¹⁶⁾.

Con riferimento al fenomeno dell’estinzione delle società, evidentemente, mancano sia la chiamata all’eredità, prevista dall’art. 457 c.c., sia, e soprattutto, la possibilità di accettare (incondizionatamente o con beneficio di inventario) o non accettare il subentro nella posizione giuridica del soggetto estinto ⁽¹⁷⁾. Mancano dunque il titolo e la causa che possano giustificare la suc-

⁽¹⁵⁾ R. NICOLÒ, *La vocazione ereditaria*, in *Raccolta di scritti*, tomo I, Milano, 1980, 11 ss.; v. anche N. COVIELLO, *Delle Successioni, parte generale*, 4^a ed., Napoli, 1953, 74; L. CARIOTA FERRARA, *Le successioni per causa di morte, parte generale*, Univ. Camerino, 2011, 100.

⁽¹⁶⁾ V. art. 457 c.c., il quale prevede che l’eredità si devolve per legge o per testamento.

⁽¹⁷⁾ Nel nostro ordinamento, infatti, non vi sono forme di successione che escludono la possibilità di rinuncia e, difatti, l’art. 459 c.c. dispone che l’eredità debba essere accettata.

cessione degli *ex* soci della società estinta nelle posizioni giuridiche della stessa (18).

La migliore dottrina del resto ha insegnato che non può essere considerato erede chi semplicemente è tenuto a rispondere dei debiti, bensì chi, *chiamato* come erede, *accetta* (19).

Proprio in ragione del fatto che il trasferimento delle posizioni giuridiche riferibili alla società non lascia alcuna scelta ai soci, sarebbe più corretto parlare non di *successione*, ma di *responsabilità*. Ciò che è ben diverso dalla successione nella medesima posizione giuridica, sussistendo una rilevante differenza tra titolarità e responsabilità per il debito.

Si ritiene dunque condivisibile la posizione di chi ha affermato che coloro i quali abbiano esercitato l'impresa in forma societaria debbano considerarsi unicamente responsabili dell'altrui debito, che, a seguito della cancellazione della società dal Registro, è debito di un soggetto non più esistente e del quale la legge obbliga a rispondere quanti eventualmente abbiano tratto profitto dall'operazione societaria nel suo complesso. Ciò significa che i soci sono responsabili, alle condizioni previste dall'art. 2495 c.c. (ovvero degli artt. 2312 e 2324 c.c. in caso di società di persone), nonché, per quanto riguarda i debiti tributari, ai sensi dell'art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602/973, dei debiti riferibili alla società estinta, quale autonomo soggetto giuridico, ma non per

(18) S. TAGLIAPIETRA, *La pretesa successione dei soci alla società cancellata*, in *Dir. prat. trib.*, 2016., 4, 1484, la quale ha evidenziato che la chiamata all'eredità è il vero e unico motore, nonché il *prius* logico del fenomeno della successione universale, che si può verificare solo laddove un soggetto sia chiamato a succedere a titolo di erede attraverso una *vocatio in universum ius*.

(19) Cfr. A. DE CUPIS, voce *Successione*, I, *Successione nei diritti e negli obblighi*, in *Enc. Dir.*, XLIII, Milano, 1990, 1250, secondo cui "Tecnicamente è successore universale colui a favore del quale si trasmettono automaticamente (o che subentra in) tutte le posizioni attive e passive, che invece è quello che bisogna dimostrare in tema di società estinta".

Per una definizione dei requisiti del fenomeno successorio si veda anche G. STOLFI, *Note sul concetto di successione*, in *Riv. trim.*, 1949, 535, ove "per aversi successione in senso tecnico non basta che una o più persone prendano il posto di un'altra come titolari di un rapporto giuridico attivo o passivo, oppure d'un complesso di rapporti o magari di tutti i rapporti attivi e passivi che facevano capo al precedente titolare, ma occorre che al mutamento del soggetto corrisponda in tutto il resto l'identità del rapporto [...] il medesimo rapporto deve continuare a sussistere inalterato ad onta della modificazione subiettiva, come se questa non fosse mai avvenuta, talché deve giovare o nuocere al successore quanto avrebbe giovato o nociuto al predecessore".

questo sono fideiussori dell'impresa sociale, e nemmeno suoi successori una volta che la stessa si sia estinta ⁽²⁰⁾.

Il quadro normativo vigente è del resto totalmente orientato verso tale impostazione, laddove l'esistenza di un fenomeno successorio non è mai menzionata. La successione, difatti, è una finzione giuridica prospettata da una parte della dottrina e dalla giurisprudenza di legittimità.

Con gli artt. 2312, 2324 e 2495 c.c., come accennato, il legislatore ha dettato una disciplina degli effetti dell'estinzione *post-liquidativa* delle società in termini specularmente opposti a quelli di un subentro successorio nella titolarità dei rapporti, prevedendo una varietà di responsabilità per i soggetti (liquidatori e soci) coinvolti nella liquidazione, che neppure dipendono dal solo fatto estintivo dell'ente, richiedendosi per la loro insorgenza altri fatti appositamente specificati dal legislatore ⁽²¹⁾. Così anche, se possibile in maniera più evidente, la disposizione speciale contenuta nell'art. 36, d.p.r. (su cui si avrà modo di approfondire infra nel Cap. III), è decisamente orientata, a partire proprio dal suo tenore letterale, verso la qualificazione dei soci come responsabili per i debiti erariali della società.

Si è dunque osservato come le suddette disposizioni trovino la loro ragione d'essere nel fatto che manchi un fenomeno di tipo successorio o altro meccanismo di subentro automatico del socio nella posizione della società estinta; e per queste ragio-

⁽²⁰⁾ Cfr. sul punto A. NIGRO, *Attivo sopravvissuto o sopravvenuto a seguito della cancellazione della società e successione del socio (anche) nel titolo esecutivo: note critiche*, in *Il diritto fallimentare delle società commerciali*, 2020, 6, 564.

⁽²¹⁾ La responsabilità *post-liquidativa* dei soci della società in nome collettivo (art. 2312 c.c.) ha la sua matrice nella stessa qualità di socio, ma, non a caso, l'art. 2304 c.c. stabilisce che “*i creditori sociali, anche se la società è in liquidazione, non possono pretendere il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale*” e la mancata soddisfazione in sede liquidativa consente ai creditori di far valere i loro crediti nei confronti dei soci.

La distinzione, comunque sempre esistente, tra titolarità dei rapporti e responsabilità rispetto ad essi è, ovviamente, ancora più netta nella disciplina dell'art. 2324 c.c. per le società in accomandita semplice e nelle società di capitali *ex art.* 2495 c.c., secondo cui “*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*”. Per i liquidatori la fattispecie della responsabilità, secondo le norme ultimamente citate, comprende anche il presupposto soggettivo della colpa.

ni, al fine di tutelare i creditori sociali, il legislatore ha previsto per gli *ex* soci il sorgere, a certe condizioni e in conseguenza di certi fatti (la qualità di socio, la cancellazione della società e la riscossione da parte dell'*ex* socio di una quota dell'attivo), di una responsabilità per i debiti riferibili alla società estinta (22).

In conclusione, bisogna però considerare che la qualificazione dell'estinzione delle società nell'ambito dei fenomeni successivi, sposata dalla giurisprudenza di legittimità dapprima solamente con riferimento ai debiti di natura privatistica e poi anche in relazione ai debiti erariali, seppur difficile da giustificare da un punto di vista teorico, è ormai da considerare quale "diritto vivente", considerando che la giurisprudenza successiva non ha fatto altro che confermare tale orientamento.

Nel presente lavoro, tuttavia, si tenterà invece di fornire una ricostruzione alternativa della posizione dei soci in relazione ai rapporti non esauriti facenti capo alla società estinta, sia sotto il profilo sostanziale sia sotto il profilo processuale (giungendo a un'unica soluzione per il giudizio civile e tributario).

2. LA TEORIA DELLA CANCELLAZIONE (O REVOCA) DELLA CANCELLAZIONE

Tra i vari orientamenti relativi alla sorte di crediti e debiti riferibili alla società cancellata dal Registro delle imprese, ha destato particolare interesse la c.d. "teoria della cancellazione".

Già nel vigore del testo originario del codice civile autorevole dottrina credeva nella possibilità di annullare (ovvero dichiarare la nullità) del provvedimento di cancellazione della società dal Registro delle imprese, laddove fosse riscontrata l'assenza di uno o più degli elementi costitutivi della cancellazione (23).

Nonostante, con notevole anticipo rispetto al legislatore e alla giurisprudenza, tale dottrina riconobbe l'efficacia costitutiva

(22) C. GLENDI, *Corte Costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese*, op. cit., 945 ss..

(23) Cfr. A. GRAZIANI, *Diritto delle Società*, Napoli, 1962, 562; M. PORZIO, *L'estinzione delle società per azioni*, Napoli, 1959, 223, nonché A. MIRONE, *Cancellazione della società dal Registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione.*, op. cit., 578.

della cancellazione dal Registro delle imprese, ritenne tuttavia che in presenza di cause di invalidità del fatto iscritto (come ad esempio la cancellazione non preceduta dalla nomina dei liquidatori ⁽²⁴⁾) sarebbe stato possibile (re)iscrivere la società nel Registro delle imprese.

Tra le ipotesi di reviviscenza della società cancellata si individuò, pur riconoscendo la validità delle obiezioni avanzate da altra dottrina, anche quella in cui i liquidatori, consapevoli dell'esistenza di determinate pretese nei confronti della società, avessero ugualmente chiesto la cancellazione della stessa.

Si fece notare ⁽²⁵⁾ al riguardo che la (re)iscrizione della società nel Registro delle imprese era stata ipotizzata anche in altri ordinamenti ⁽²⁶⁾.

In effetti, la possibilità di annullare la cancellazione della società dal Registro delle imprese è attualmente prevista, pur con alcune differenze, negli ordinamenti inglese e tedesco. Nel primo, in particolare, il *Companies Act 2006* (s. 1025) consente di porre rimedio a un'irregolare radiazione della società attraverso la *Administrative restoration* nell'ipotesi in cui "*the company was carrying on business or in operation at the time it was struck off*".

Vi è poi un secondo procedimento (*Restoration by the Court*), attraverso il quale chiunque vanti un diritto nei confronti della società cancellata può chiedere la *restoration* della stessa, avviando tutte le azioni necessarie a far valere tale diritto nei confronti della società (re)iscritta nel Registro ⁽²⁷⁾.

Nell'ordinamento tedesco, invece, è previsto che nel caso in cui a seguito della cancellazione siano scoperte attività (sopravvenute o sopravvissute) debba procedersi a una *Nachtragsliquidation* (liquidazione aggiuntiva) ove ogni socio o creditore può

⁽²⁴⁾ V. A. GRAZIANI, 558, *op. cit.*

⁽²⁵⁾ M. PORZIO, 2345, nota n. 31, *op. cit.*

⁽²⁶⁾ In particolare, per il diritto inglese, L.C.B. GOWER, *The principles of modern company law*, London, 1954, 552 ss., sosteneva che la presenza di sopravvenienze attive e passive avrebbe giustificato la (re)iscrizione della società. Nel diritto svizzero, cfr. F. VON STEIGER, *Le droit des sociétés anonymes en Suisse*, Lousanne, 1950, 343, e F. FUNK, *Kommentar des Obligationenrechts Obligationenrechts*, Aarau, 1954, II, 425.

⁽²⁷⁾ V. *Companies Act 2006*, s. 1029, ove è prevista un'ampia discrezionalità del giudice nel disporre la (re)iscrizione nel Registro della imprese della società cancellata.

chiedere la (re)iscrizione della società nel Registro, con nomina di un liquidatore “supplementare” al quale sono affidati solamente i compiti necessari al completamento della liquidazione (e non la rappresentanza generale della società).

I creditori, dunque, possono domandare la riapertura della liquidazione della società solamente nell’ipotesi in cui sia scoperto un attivo residuo o sopravvenuto, mentre non è previsto un potere di impugnazione avverso lo *Schlussrechnung* (bilancio che deve essere presentato a chiusura della liquidazione per poi procedere alla cancellazione della società) (28).

Secondo la dottrina maggioritaria tedesca, comunque, la conclusione della liquidazione è un requisito fondamentale al fine di procedere alla cancellazione dal Registro con conseguente estinzione della società (29).

Per quanto riguarda il nostro ordinamento, invece, è sempre mancata una disposizione che consentisse espressamente di provvedere alla revoca della cancellazione della società dal Registro delle imprese in presenza di attività residue/sopravvenute o passività non soddisfatte.

La teoria c.d. della “cancellazione della cancellazione”, dunque, considerando anche che l’attuazione delle disposizioni in materia di Registro delle imprese è avvenuta solo nel 1993 (30) e che la giurisprudenza maggioritaria, fino ai noti chiarimenti delle Sezioni Unite del 2010, riteneva che una società potesse considerarsi estinta solo con la cessazione di tutti i rapporti attivi e passivi (con la conseguenza che non avrebbe avuto alcun senso nell’ordinamento previgente parlare di revoca dell’iscrizione del provvedimento di cancellazione della società dal Registro delle imprese), non ha avuto particolare rilevanza per diversi anni (31).

(28) V. par. 273 *Schluß der Abwicklung*; par. 74 *GmbHG*.

(29) Si veda sul punto K. SCHMIDT, *Loeschung und Beendigung der GmbH*, in *GmbHHR*, 1988, 209 ss. e M. LUTTER - D. KLEINDIEK, in Lutter/Hommelof, *GmbH-Gesetz*, 16 ed., Koeln, 2004, par. 74, Rn. 6, 1229.

(30) Formalmente istituito dal codice civile del ‘42 con riferimento alle imprese commerciali non piccole e alle altre imprese soggette a registrazione (art. 2188 ss.), il Registro delle imprese è rimasto infatti sostanzialmente inattuato per oltre cinquanta anni, fino all’entrata in vigore della l. 29 dicembre 1993, n. 580.

(31) C.S. HAMEL, *Ancora dubbi sulla cancellazione della cancellazione*, nota a Tribunale civile, sez. imprese, Milano, decreto 31/12/2013, in *Le Società*, 2014, 8/9, 927.

A seguito della riforma del diritto societario, e quindi del ben noto riconoscimento ufficiale dell'efficacia estintiva e irreversibile della cancellazione dal Registro delle imprese, il dibattito sulla necessità di consentire l'annullamento del provvedimento di cancellazione, con conseguente riacquisto della personalità giuridica da parte della società, è tornato attuale.

Parte della dottrina, senza comunque disconoscere l'efficacia radicalmente estintiva della cancellazione dal Registro delle imprese ai sensi dell'art. 2495 c.c. ⁽³²⁾, ha continuato infatti a sostenere l'applicabilità del principio in base al quale in caso di imperfetta liquidazione della società il giudice del Registro delle imprese potrebbe disporre la cancellazione d'ufficio ai sensi dell'art. 2191 c.c. dell'iscrizione della cancellazione della società dal Registro stesso.

La teoria in commento vorrebbe dunque rimediare alle criticità derivanti dall'attuale disciplina della vicenda estintiva, laddove la successione dei soci nelle vicende imputabili alla società (nei limiti dell'art. 2495 c.c.) non garantirebbe una sufficiente tutela ai creditori rimasti insoddisfatti a seguito della liquidazione. Si è osservato infatti che una volta estinta la società tali creditori si troverebbero a concorrere con i creditori personali dei soci per il soddisfacimento delle loro pretese, in mancanza di un vincolo di destinazione legale sulla quota di liquidazione ricevuta, con il conseguente rischio di incapienza patrimoniale degli stessi.

La confusione delle somme (eventualmente) ricevute dalla liquidazione con il patrimonio personale del socio, inoltre, potrebbe portare ad abusi che, sempre ad avviso dei sostenitori della teoria in commento, potrebbero essere evitati revocando l'estinzione della società ⁽³³⁾.

⁽³²⁾ Il che tuttavia appare un'evidente contraddizione, laddove l'art. 2495 c.c. disciplina espressamente l'ipotesi che a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese vi siano passività sopravvenute (o sopravvissute), prevedendo che ciò non impedisce alla società di estinguersi. V. al riguardo M. SPERANZIN, *L'estinzione*, 527, il quale limita la legittimazione della richiesta di cancellazione della cancellazione ai soli liquidatori e soci; in tal senso anche F. DI SABATO, *Diritto delle Società*, Milano, 2003, 501-503.

⁽³³⁾ Cfr. V. SANNA, *Cancellazione ed estinzione nelle società di capitali*, Torino, 2013, 76; F. PASQUARIELLO, *La responsabilità per i debiti della società cancellata*, 2013, in *www.il-fallimentarista.it.*; G. NICCOLINI, *Gli effetti della cancellazione della società di capitali dal Re-*

Questo orientamento, inoltre, ha sottolineato le difficoltà pratiche legate alla ricerca di tutti gli *ex* soci al fine di far valere nei loro confronti la pretesa che si aveva verso la società, rilevando che la possibilità di notifica presso l'ultima sede sociale prevista dall'art. 2495 c.c. non sarebbe uno strumento idoneo alla tutela dei creditori, in quanto soggetta al breve termine di un anno. Tale inconveniente, dunque, sarebbe evitabile se si potesse agire direttamente nei confronti della società riportata in vita a seguito del provvedimento del giudice del Registro.

Anche il regime di contitolarità tra i soci che, in base all'orientamento dominante di dottrina e giurisprudenza, si verrebbe a instaurare in caso di attività sopravvenute è stato oggetto di critica, rilevando che l'integrale ripartizione dell'attivo societario costituirebbe un presupposto fondamentale affinché la società possa considerarsi estinta⁽³⁴⁾. L'espedito di far tornare in vita la società in caso di residui o sopravvenienze attive, del resto, è stato utilizzato anche dalla giurisprudenza di merito, laddove in più occasioni è stata ordinata la (re)iscrizione nel Registro delle imprese ai sensi dell'art. 2191 c.c. su istanza del liquidatore al fine di completare la liquidazione e quindi la ripartizione dell'attivo⁽³⁵⁾.

Alle criticità derivanti dalla efficacia costitutiva-irreversibile della cancellazione dal Registro delle imprese e dalla successione dei soci nei rapporti facenti capo alla società estinta, dunque, la teoria della cancellazione vorrebbe porre rimedio attraverso l'intervento del giudice del Registro, al quale sarebbe consentito "riportare in vita" la società estinta annullando ovvero dichia-

gistro delle imprese: recenti sviluppi e questioni ancora irrisolte, in *Riv. dir. soc.*, 2012, 4, 702.; M.S. SPOLIDORO, *Seppellimento prematuro. La cancellazione delle società di capitali dal Registro delle imprese ed il problema delle sopravvenienze attive*, *op. cit.*, 824, nt. 1; P. D'ALESSANDRO, *Cancellazione della società e sopravvenienze attive: opportunità e legittimità della riapertura della liquidazione*, *op. cit.*, 898.

⁽³⁴⁾ In dottrina cfr. V. SANNA, *op. cit.*, 93, NICCOLINI, *cit.*, 696-697; M.S. SPOLIDORO, *op. cit.*, 823 ss.; C. IBBA, *Il fallimento dell'impresa cessata*, in *Riv. Soc.*, 2008, 954; A. ZORZI, *op. cit.*, 270.

⁽³⁵⁾ Cfr. Trib. Udine, 15 settembre 2005, n. 500, in ww.judicium.it; *Trib. Comm.*, 24 aprile 2007, in *Giur. Comm.*, 6, 2008, 1247, con la quale è stata ordinata la cancellazione d'ufficio della cancellazione di una S.r.l. che risultava essere ancora proprietaria di alcuni terreni, nonché titolare di alcuni rapporti processuali pendenti; v. in tal senso anche Trib. di Padova, 2 marzo 2011, in *Le Società*, 2011, 900.

rando la nullità del provvedimento di cancellazione, laddove vi sia l'emersione di attività o passività non definite.

Secondo i sostenitori di tale orientamento non si tratterebbe, tuttavia, di sancire l'estinzione di un soggetto giuridico e di farlo poi "tornare in vita", ma di attribuire l'appropriato regime alle relazioni giuridiche che fanno capo al soggetto stesso, assicurando un'effettiva tutela all'affidamento dei creditori della società. Attraverso la "cancellazione della cancellazione" si eliminerebbe pertanto dal Registro delle imprese un'iscrizione illegittima o irregolare per mancanza originaria delle condizioni richieste dalla legge ⁽³⁶⁾.

Tale soluzione tuttavia non è condivisibile, almeno laddove si vorrebbe ammettere la possibilità di (re)iscrivere la società nel Registro delle imprese quale mezzo di tutela dei creditori rimasti insoddisfatti ovvero nell'ipotesi in cui emergessero delle attività non ripartite tra i soci nel bilancio finale di liquidazione, in quanto, innanzitutto, il quadro normativo vigente disciplina espressamente l'ipotesi di sopravvivenze o sopravvenienze, prevedendo la responsabilità dei soci che abbiano ricevuto distribuzioni dalla liquidazione.

Attribuire al giudice del Registro il potere di cancellare d'ufficio l'iscrizione della cancellazione della società nell'ipotesi di passività (o attività) rimaste estranee alla procedura di liquidazione, dunque, causerebbe il paradosso di reintrodurre la sopravvivenza della società fino all'estinzione di tutti i rapporti passivi, in evidente contrasto con la lettera degli artt. 2495, comma 3, c.c. e 2312 c.c., nonché dell'art. 10 l. fall.

Bisogna considerare poi che tale soluzione, oltre che inaccettabile sotto il profilo della certezza del diritto e della tutela dei diritti dei soci, non porterebbe a buoni risultati sotto il profilo della soddisfazione dei creditori sociali.

In primo luogo, si attribuirebbe al giudice del Registro un

⁽³⁶⁾ M.S. SPOLIDORO, *op. cit.*, 823 ss.; F. DI SABATO, *op. cit.*, 557; A. PAVONE LA ROSA, *Il Registro delle Imprese*, in V. BUONOCORE (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, Torino, 2001, 4, 49 ss.; P. REVIGLIONE, *Commento al Regolamento di attuazione del Registro delle imprese*, in *Leggi civ. comm.*, Padova, 1998, 948; C. IBBA, *L'iscrizione d'ufficio*, in G. MARASÀ - C. IBBA, *Il Registro delle Imprese*, Torino, 1997, 197; R. RORDORF, *Il giudice del Registro delle imprese*, in *Le società*, 1996, 1250 ss.

potere che non gli compete, consistente nell'accertamento, seppur si immagina in via incidentale, dell'esistenza di un credito indebitamente non soddisfatto dalla società estinta, a meno che non si intenda sostenere che al fine di ottenere "la cancellazione della cancellazione" basti una mera pretesa. Oltre a ciò, neanche la (re)iscrizione della società nel Registro delle imprese garantirebbe la soddisfazione del creditore sociale, laddove il patrimonio della società (nell'ipotesi in cui la liquidazione si fosse conclusa con la distribuzione di un residuo attivo ai soci) sarebbe comunque disperso tra i vari soci, nei confronti dei quali bisognerebbe quindi agire per ottenerne la restituzione.

Anche l'ipotesi secondo la quale si potrebbe ricorrere all'istituto della cancellazione in presenza di attività non ripartite non è condivisibile.

Innanzitutto, perché il legislatore ha espressamente previsto una fattispecie in cui l'estinzione della società (di capitali) si verifica indipendentemente dalla presenza di un patrimonio ⁽³⁷⁾.

Oltre a ciò, sempre in base al quadro normativo, appare evidente come la ripartizione integrale del patrimonio sociale non rientri tra le condizioni di legge previste ai fini della validità della cancellazione dal Registro delle imprese.

Il fatto che la (re)iscrizione della società cancellata dal Registro delle imprese quale strumento per rimediare a eventuali patologie della liquidazione, ovvero a sopravvenienze post-cancellazione, non sia una soluzione condivisibile e praticabile non esclude tuttavia che, in virtù dei poteri conferiti dall'art. 2191 c.c., il giudice del Registro possa procedere alla revoca della cancellazione della società laddove si verifichi l'insussistenza dei presupposti di legge per l'iscrizione estintiva ovvero in casi di particolare gravità (v. *infra*).

La cancellazione d'ufficio della cancellazione, in conclusione, dovrebbe essere possibile solo ove la cancellazione della società sia stata disposta in mancanza delle condizioni previste dalla legge ⁽³⁸⁾.

⁽³⁷⁾ Si tratta dell'ipotesi di cancellazione d'ufficio ai sensi dell'art. 2490, comma 6, c.c., ove non sia presentato il bilancio annuale di liquidazione per oltre tre anni consecutivi.

⁽³⁸⁾ A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, op. cit., 266 ss., il quale rileva che «La cancellazione officiosa non può essere vista come un mezzo di impugnazione, una "ultima

Vi è pertanto da chiedersi quali siano le condizioni necessarie affinché la cancellazione di una società dal Registro delle imprese possa considerarsi validamente effettuata e quali siano, in particolare, le ipotesi in cui il Conservatore possa rifiutare l'iscrizione della cancellazione.

3. LE CONDIZIONI DI LEGGE PER UNA VALIDA RICHIESTA D'ISCRIZIONE DELLA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

La cancellazione dal Registro delle imprese è – salve le ipotesi di cancellazione d'ufficio in relazione alle quali è recentemente intervenuto il legislatore con l'art. 40, D.L. n. 76/2020, su cui v. *infra* – un procedimento amministrativo a impulso della società stessa che segue l'approvazione del bilancio finale di liquidazione, e la presentazione della relativa domanda è un obbligo per i liquidatori⁽³⁹⁾, in quanto, come ha chiarito la giurisprudenza, il deposito del bilancio finale di liquidazione non è

istanza" cui fare ricorso in mancanza di altri rimedi previsti dalla legge» e che «La tesi della cancellabilità "in ogni tempo" della cancellazione è senz'altro da respingere». La tesi dell'autore consiste invece nel ritenere che l'esaurimento dell'attivo sia condizione indefettibile al fine di una valida cancellazione dal Registro delle imprese, con la conseguenza che in caso di sopravvenienze attive in capo alla società, il creditore insoddisfatto potrebbe decidere se: (i) far valere entro il termine di cinque anni l'invalidità della cancellazione, ricostruendo il vincolo di destinazione sui beni sociali; (ii) avvalersi delle azioni previste dall'art. 2495 c.c.

⁽³⁹⁾ Il legislatore, tuttavia, non ha previsto un termine entro il quale i liquidatori debbano occuparsi della richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese, né vi sono sanzioni espressamente previste in caso di omissione di tale adempimento. In tale silenzio normativo, dunque, la dottrina si è limitata a considerare che l'obbligo di diligenza professionale impone ai liquidatori di presentare *senza indugio* la domanda dopo l'approvazione del bilancio, e tenendo conto esclusivamente dei tempi tecnici necessari a tal fine (v. F. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, *op. cit.*, 282).

Ciò non toglie però che, non essendoci un termine e una sanzione per il suo mancato rispetto, la richiesta di cancellazione rimane un obbligo rimesso alla discrezionalità dei liquidatori. E nemmeno sembrerebbe applicabile la sanzione prevista dall'art. 2630 c.c., il quale prevede che *«Cibunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società o in un consorzio, omette di eseguire, nei termini prescritti, denunce, comunicazioni o depositi presso il Registro delle imprese è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 206 euro a 2.065 euro»*, in quanto, evidentemente, manca il presupposto del termine entro il quale provvedere alla richiesta di cancellazione.

sufficiente a determinare l'estinzione della società, essendo invece necessaria l'apposita domanda di cancellazione ⁽⁴⁰⁾.

La mancata presentazione della domanda di cancellazione, dunque, può portare a conseguenze piuttosto rilevanti, in quanto se l'ente resta in vita continuerà, ad esempio, ad essere considerato un soggetto passivo ai fini delle imposte (con conseguenti obblighi dichiarativi) e sarà ancora soggetto all'obbligo di pagamento dei diritti annuali alla Camera di Commercio ⁽⁴¹⁾.

Al riguardo, tuttavia, si noti che il legislatore è recentemente intervenuto al fine di facilitare la procedura di cancellazione dal Registro delle società qualora vi fosse un'inerzia da parte dell'imprenditore interessato al quale, come detto, è rimesso l'onere di presentare al Registro apposita istanza di iscrizione di cancellazione.

In particolare, l'art. 40 del D.L. n. 76/2020 ha previsto alcune nuove ipotesi di cancellazione d'ufficio ⁽⁴²⁾, tra cui vi è il decorso di cinque giorni dalla scadenza del termine previsto dal terzo comma dell'art. 2492 c.c. (90 giorni) per la presentazione del reclamo avverso il bilancio finale di liquidazione (v. il nuovo

⁽⁴⁰⁾ V. Cass., Sez. V, 18 aprile 2014, n. 9007.

⁽⁴¹⁾ L'art. 4, comma 3, del d.m. n. 359/2001 (recante il regolamento per l'attuazione della L. 23 dicembre 1999, n. 488, art. 17) prevede che "*Le società e gli altri soggetti collettivi cessano di essere soggette al pagamento del diritto a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato approvato il bilancio finale di liquidazione a condizione che la relativa domanda di cancellazione dal Registro delle imprese sia presentata entro il 30 gennaio successivo all'approvazione del bilancio finale*".

⁽⁴²⁾ Il comma 2 della disposizione citata prevede infatti che "*Per le società di capitali è causa di scioglimento senza liquidazione l'omesso deposito dei bilanci di esercizio per cinque anni consecutivi o il mancato compimento di atti di gestione, ove l'inattività e l'omissione si verificano in concorrenza con almeno una delle seguenti circostanze:*

a) il permanere dell'iscrizione nel Registro delle imprese del capitale sociale in lire;
b) l'omessa presentazione all'ufficio del Registro delle imprese dell'apposita dichiarazione per integrare le risultanze del Registro delle imprese a quelle del libro soci, limitatamente alle società a responsabilità limitata e alle società consortili a responsabilità limitata".

Nell'ipotesi in cui il conservatore del Registro accerti una delle predette circostanze, comunica la sua determinazione agli amministratori risultanti dal Registro delle imprese, ai quali è assegnato un termine di sessanta giorni per presentare formale e motivata domanda di prosecuzione dell'attività. Decorso tale termine in assenza di alcuna domanda di prosecuzione dell'attività, il Conservatore provvede alla cancellazione della società dal Registro delle imprese.

comma 2 dell'art. 2495 c.c. ⁽⁴³⁾). Ciò perché al fine di “*preservare la chiarezza e l'ordine del Registro delle imprese, cioè di assicurare che il Registro stesso rappresenti fedelmente la realtà imprenditoriale operante sul territorio, è necessaria la cancellazione delle imprese che hanno cessato di operare*” ⁽⁴⁴⁾.

Nel regime attuale, ove dalla cancellazione delle società dal Registro delle imprese discendono una serie di conseguenze *definitive*, è innanzitutto opportuno domandarsi fino a che punto possa e debba spingersi il potere di controllo dell'ufficio (in sostanza del Conservatore, ma anche del Giudice del Registro) sul rispetto dei requisiti formali e sostanziali della cancellazione, e se sia possibile, in prima battuta, il rifiuto della domanda di cancellazione qualora risultino evidenti dal bilancio di liquidazione eventuali residui attivi della società o residui passivi che possano essere soddisfatti con le risorse sociali.

Al riguardo, si noti innanzitutto che il procedimento amministrativo che porta alla cancellazione della società dal Registro, nell'ipotesi ordinaria in cui avvenga ad impulso di parte, prevede che durante la fase di ricezione della domanda il controllo del funzionario preposto si limiti agli aspetti formali, come la sottoscrizione della stessa o l'utilizzo dell'apposito modello approvato con decreto del Ministro ⁽⁴⁵⁾.

Una volta protocollata dal funzionario addetto alla ricezione, la domanda è trasmessa al Conservatore (ovvero al responsabile da lui nominato), il quale procede a una serie di verifiche. È sull'ampiezza di tali poteri di controllo che vi sono stati orientamenti discordanti in dottrina e giurisprudenza, e, in particolare,

⁽⁴³⁾ Si noti dunque che a seguito della modifica in commento il comma 2 dell'art. 2495 c.c. (che prevede l'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese e la responsabilità dei soci) è diventato il terzo comma della medesima disposizione.

⁽⁴⁴⁾ V. la Relazione illustrativa al D.L. n. 76/2020, contenente *Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale*.

⁽⁴⁵⁾ V. art. 11, D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581 (Regolamento di attuazione dell'art. 8 della l. 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del Registro delle imprese di cui all'art. 2188 del codice civile), laddove al 1° comma dispone che “*Per l'attuazione della pubblicità nel Registro delle imprese, il richiedente presenta all'ufficio della camera di commercio della provincia, nella quale l'imprenditore ha sede, una domanda recante la data e la sottoscrizione, redatta secondo il modello approvato con decreto del Ministro*”.

in merito alle ipotesi in cui il Conservatore possa rifiutare l'iscrizione nel Registro pubblico della cancellazione della società.

Partendo dal dato normativo, si noti che l'art. 2189 c.c. al suo secondo comma prevede genericamente che *“Prima di procedere all'iscrizione, l'ufficio del Registro deve accertare l'autenticità della sottoscrizione e il concorso delle condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione”*, mentre l'art. 11, comma 6, D.P.R. n. 581/1995, elenca in maniera più analitica i controlli richiesti all'ufficio, disponendo che *“Prima di procedere all'iscrizione, l'ufficio accerta a) la autenticità della sottoscrizione della domanda; b) la regolarità della compilazione del modello di domanda; c) la corrispondenza dell'atto o del fatto del quale si chiede l'iscrizione a quello previsto dalla legge; d) la allegazione dei documenti dei quali la legge prescrive la presentazione; e) il concorso delle altre condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione”*.

In primis, dunque, il controllo dell'ufficio ha ad oggetto: i requisiti formali della domanda, la legittimazione dell'istante, il rispetto della competenza territoriale, nonché della tipicità dell'atto, ossia la sua idoneità a determinare gli effetti previsti dalla legge ⁽⁴⁶⁾.

In particolare, la corrispondenza dell'atto o del fatto del quale si chiede l'iscrizione a quello previsto per legge dovrebbe essere verificata non in senso meramente formale, ossia guardando al *nomen iuris* dell'atto di cui si chiede l'iscrizione, essendo piuttosto necessaria un'indagine di tipo sostanziale, avendo riguardo agli effetti concreti che possono scaturire a seguito della sua iscrizione.

Il Conservatore, dunque, controlla sia la corrispondenza dell'atto iscritto al modello legale della fattispecie, sia la corrispondenza delle informazioni contenute nel relativo modulo alla documentazione allegata dall'istante.

Al riguardo, tuttavia, vi è chi si è domandato se tale controllo comporti altresì un'indagine sulla coincidenza tra la dichiarazione e la realtà.

⁽⁴⁶⁾ Le iscrizioni al Registro delle imprese sono infatti soggette al principio di tassatività previsto dall'art. 2188 c.c., il quale dispone che *“È istituito il Registro delle imprese per le iscrizioni previste dalla legge”*.

Ad avviso di alcuni autori ⁽⁴⁷⁾, infatti, l'Ufficio del Registro (per esso si intendono sia il Conservatore sia il Giudice) avrebbe il potere di verificare la veridicità degli atti e i fatti di cui si chiede l'iscrizione.

Ciò si dedurrebbe sia dagli artt. 2190 e 2191 c.c., i quali prevedono un autonomo potere di agire in capo all'ufficio (e al giudice) del Registro delle imprese per l'attivazione del procedimento di iscrizione e cancellazione, potere il cui esercizio comporta un accertamento sull'esistenza di determinati fatti (come i presupposti per l'iscrizione obbligatoria *ex art. 2191 c.c.*), sia dalla Relazione al codice civile (n. 902, secondo cpv.) che fa riferimento a una "presunzione di verità delle iscrizioni contenute nel Registro" richiedendo l'esistenza della "documentazione esibita per la prova dei fatti di cui si richiede l'iscrizione", nonché dall'art. 51, r.d. 20 settembre 1934, n. 2011, laddove, con riferimento al "Registro ditte", prevedeva una sanzione anche per il caso di "denuncia non veritiera".

Questa teoria, che vorrebbe attribuire all'Ufficio del Registro un vero e proprio potere di accertamento sulla veridicità dei fatti o degli atti di cui si chiede l'iscrizione, non trova in realtà un espresso riscontro nel dato normativo, e, pur animata dal nobile intento di prevenire che i terzi (ad esempio i creditori del-

(47) Cfr. G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale, 1, Diritto dell'impresa, op. cit.*, 115, M. GHIDINI, *Società personali*, Padova, 1972, 750 ss.; ID., *Il Registro delle imprese*, Milano, 1943, 26 ss.; *contra cfr.*, G. BONFANTE - G. COTTINO, *L'imprenditore*, in *Tratt. dir. comm.*, (diretto da) G. COTTINO, Padova, 2001, I, 565 ss.; E. CIVERRA, *Presupposti ed effetti della cancellazione di società dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2005, 770; V. COLESANTI, *Sui poteri dell'ufficio del Registro delle imprese, op. cit.*, 337 ss.; F. FERRARA JR. - F. CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2009, 89; G. FERRI, *Poteri e arbitrii dei giudici del Registro delle imprese*, in *Riv. dir. comm.*, 1970, II, 140 ss., il quale, tuttavia, in *Imprese soggette a registrazione*, in *Comm. cod. civ.*, a cura di A. SCIALOJA - G. BRANCA, Bologna - Roma, 1963, 18 ss., si era espresso in favore di un controllo sostanziale dell'ufficio; M. IRRERA, *Il controllo da parte degli organi dell'ufficio del Registro delle imprese sugli atti sottoposti ad iscrizione*, in *Giur. comm.*, 1985, II, 247 ss.; G. MARASÀ - C. IBBA, *Il Registro delle imprese*, cit., 147 ss.; in giurisprudenza Trib. Catania, 9 aprile 2009, decr., in *Le Società*, 2010, 88, con nota di A. ZANARDO, *Cancellazione di s.r.l. dal Registro delle imprese: presupposti e ruolo del conservatore*; Trib. Bari, 3 giugno 2009, in *Riv. dir. soc.*, 2010, 826 con nota di A. DELL'OSSO; Trib. Catania, 31 marzo 2005, in *Giur. comm.*, 2006, II, 483; Trib. Parma, 6 dicembre 2001, in *Le Società*, 2002, 565.

la società) siano ingannati da dichiarazioni false, parrebbe esigere troppo dall'Ufficio del Registro delle imprese.

Anche la relazione al codice civile, del resto, non parla di *prova della verità dei fatti da iscrivere*, ma di documentazione relativa alla *prova dei fatti*. In sostanza, l'accertamento sulla sussistenza reale del fatto appare diverso dal mero controllo che la domanda di iscrizione di tale fatto sia accompagnata da idonea documentazione ⁽⁴⁸⁾.

Un discorso simile vale anche in riferimento al controllo sulla validità degli atti da iscrivere, che parte della dottrina e della giurisprudenza ha ricondotto alle competenze del Conservatore ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁸⁾ V. in tal senso G. MORO, *Sul contenuto e sui limiti del potere di controllo attribuito dal vigente codice civile all'Ufficio del Registro delle imprese*, in *Riv. Not.* 1965, 1005 - 1006.

⁽⁴⁹⁾ Cfr. A. PAVONE LA ROSA, *Il Registro delle imprese. Contributo alla teoria della pubblicità*, op. cit., 49, Id., *Il controllo degli atti societari per l'iscrizione nel Registro delle imprese*, in *Riv. Dir. Civ.* 2011, II, 186, R. RODORF, *Il giudice del Registro delle imprese*, op. cit., 1245 ss.; V. SALAFIA, *Poteri di controllo del conservatore del Registro delle imprese sugli atti societari dopo la L. n. 340/2000*, in *Le Società*, 2001, 8, 905 ss. Anche in giurisprudenza è prevalso inizialmente l'orientamento favorevole a un controllo esteso a sindacare la validità degli atti soggetti a iscrizione, cfr. Trib. Roma, 20 dicembre 1988, in *Le Società*, 1989, 604, con nota di R. AMBROSINI; v. anche Trib. Mantova, 28 marzo 2006, in *www.il-caso.it*; Trib. Trento, 4 maggio 1999, in *Le Società*, 2000, 343, con nota di S. RAMPOLLA; Trib. Cassino, 29 aprile 1992, in *Foro it.*, 1993, I, 3418; Trib. Milano, 7 maggio 1992, in *Le Società*, 1993, 197 (con riferimento ad un Gruppo Europeo di Interesse Economico); Trib. Roma, 20 dicembre 1988, in *Le Società*, 1989, 604; Trib. Cassino, 3 agosto 1987, in *Giur. merito*, 1989, 622; Trib. Trento, 5 febbraio 1985, in E. BOCCHINI, *Il Registro delle imprese*, Padova, 1997, 378 e in *Giur. merito*, 1985, 1054; Trib. Rimini, 2 febbraio 1984 ed 11 novembre 1983, in *Giur. comm.*, 1985, II, 247, con nota critica di M. IRRERA, *Il controllo da parte degli organi dell'ufficio del Registro delle imprese sugli atti sottoposti ad iscrizione*; Trib. Napoli, 24 marzo 1983, in *Le Società*, 1983, 1283 (riguardante il rifiuto di iscrizione di una società tra professionisti); Trib. Napoli, 21 luglio 1983, in *Dir. fall.*, 1984, II, 644 (riguardante il rifiuto di iscrizione di una società di persone partecipata da società di capitali); Trib. Torino, 1 dicembre 1981, in *Giur. comm.*, 1983, II, 331; Trib. Trieste, 16 giugno 1981, in *Le Società*, 1983, 487; Trib. Catania, 30 marzo 1981, in *Giur. comm.*, 1982, II, 710; Trib. Milano, 6 aprile 1976, in *Giur. comm.*, 1982, II, 706; Trib. Milano, 13 marzo 1971, in *Foro pad.*, 1971, I, 490; Trib. Milano 19 febbraio 1970, in *Riv. dir. proc.*, 1970, 337, con nota critica di V. COLESANTI, *Sui poteri dell'ufficio del Registro delle imprese*, e in *Giur. it.*, 1971, I, 218; Trib. Milano, 17 novembre 1969 e Trib. Viterbo, 10 dicembre 1969, in *Riv. Dir. comm.*, 1970, con nota critica di G. FERRI, *Poteri e arbitri dei giudici del Registro delle imprese*; Trib. Napoli 24 ottobre 1968, in *Dir. fall.*, 1969, II, 155; Trib. Firenze, 30 aprile 1960, in *Giur. tosc.*, 1960, 439 e in *Giur. it.*, 1961, I, 648; Trib. Messina, 18 settembre 1950, in *Dir. e giur.*, 1952, 293 ss.

Bisogna considerare infatti che l'iscrizione nel Registro delle imprese non attribuisce pubblica fede agli atti e fatti iscritti ⁽⁵⁰⁾.

L'affidamento di questa funzione all'Ufficio del Registro, infatti, non trova riscontro nel dato normativo, non figurando nell'elenco dei controlli contenuto nell'art. 11, comma 6, D.P.R. n. 581/1995. Il comma 8 dello stesso art. 11, inoltre, prevede che *"L'iscrizione è eseguita senza indugio e comunque entro il termine di dieci giorni dalla data di protocollazione della domanda"*, ed è evidente che la fissazione di un termine così breve renda impossibile un controllo che implichi la risoluzione di questioni giuridiche complesse come quelle relative alla validità degli atti di cui si chiedi l'iscrizione nel Registro delle imprese.

Il controllo sulla validità di una delibera assembleare, del resto, richiederebbe competenze e accertamenti che andrebbero ben oltre le funzioni del Conservatore del Registro delle imprese e, difatti, dall'art. 2377 c.c. (*Annulabilità delle deliberazioni*) si deduce che anche le delibere annullabili possono essere iscritte nel Registro delle imprese e produrre effetti definitivi qualora non impugnate entro il termine di decadenza di novanta giorni ⁽⁵¹⁾.

Detto ciò, bisogna rilevare che il punto fondamentale della questione relativa all'ampiezza dei poteri dell'Ufficio del Registro riguarda la portata della disposizione in base alla quale il

⁽⁵⁰⁾ Cfr. U. MORERA, *L'omologazione degli statuti di società. Il controllo in sede di costituzione e di modificazione*, Milano, 1988, 166, secondo cui la funzione del Registro delle imprese consiste nel garantire la conoscibilità del fatto o dell'atto in relazione al quale il legislatore ha previsto l'obbligo dell'iscrizione pubblicitaria, mentre le questioni relative alla legittimità o validità sono irrilevanti; v. anche E. BOCCHINI, *Il Registro delle imprese. Primi problemi*, in *Giur. comm.*, 1997, I, 813 e F. FIMMANÒ, *Commento all'art. 11 commi 1-7 e 9-10 del Regolamento di attuazione del Registro delle imprese*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1998, 857 ss.

⁽⁵¹⁾ F. FIMMANÒ, *Il procedimento di iscrizione nel Registro delle Imprese su domanda*, in *Nuove leggi civ. comm.*, Padova, 1999, 900 ss.; in giurisprudenza cfr. Trib. Padova, 16 febbraio 2007, cit.; Trib. Verona, 28 settembre 2009, in *www.ilcaso.it* secondo cui *"la clausola statutaria che subordina l'esercizio dei diritti sociali del cessionario (e, in definitiva, l'acquisizione da parte di questi dello status di socio) non già col deposito dell'atto di trasferimento presso il Registro delle Imprese bensì al momento dell'iscrizione nel libro soci dalla società volontariamente istituito, sebbene nella sostanza sia affetta da nullità ex art. 1418 comma 1 c.c. per manifesto contrasto con la norma imperativa dell'art. 2470 comma 1 c.c., soddisfa comunque tutti i requisiti di legittimità formale che ne giustificano la conservazione dell'iscrizione nel Registro delle imprese"*.

Conservatore, prima di procedere all'iscrizione di un atto o un fatto, deve accertare "*il concorso delle altre condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione*". Si tratta di una disposizione di chiusura dettata sia dall'art. 2189 c.c. sia dall'art. 11, comma 6, lett. e), del D.P.R. attuativo, che appare ancora più significativa se letta in concomitanza con l'art. 2191 c.c., il quale riconosce al Giudice del Registro il potere di disporre *ex officio* la cancellazione dal Registro delle imprese "*Se un'iscrizione è avvenuta senza che esistano le condizioni richieste dalla legge*".

Non è però necessaria un'indagine approfondita per rendersi conto che l'unica condizione dettata dal legislatore per la cancellazione dal Registro delle imprese consiste nell'approvazione del bilancio finale di liquidazione⁽⁵²⁾, e non è dunque previsto che il Conservatore verifichi la corrispondenza al vero di quanto dichiarato oppure che accerti l'insussistenza di rapporti pendenti⁽⁵³⁾.

I poteri di controllo del Conservatore, pertanto, si limitano alla verifica del rispetto di tutte le formalità connesse all'istanza di cancellazione dal Registro, quali la formale attuazione del procedimento di liquidazione e l'approvazione del bilancio finale di liquidazione⁽⁵⁴⁾.

Rispondendo alla domanda iniziale sulla possibilità o sul dovere del Conservatore di rifiutare l'iscrizione della cancellazione

⁽⁵²⁾ V. l'art. 2495 c.c. per le società di capitali e l'art. 2312 c.c. per le società di persone, i quali prevedono entrambi che "*Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro delle imprese*".

⁽⁵³⁾ Ciò è stato confermato dalla giurisprudenza di merito: v. Trib. Catania, decreto del 9 aprile 2009, in *Soc. 2010*, 88 ss. con nota di A. ZANARDO.

⁽⁵⁴⁾ A seconda che si tratti di società di capitali o di persone, dunque, l'Ufficio del Registro delle imprese è tenuto a verificare che: 1) in caso di società di persone, sia decorso il termine di due mesi previsto dall'art. 2311, secondo comma c.c. e che non sia stata esperita tempestiva impugnazione da parte dei soci dissenzienti ovvero dovrà accertare il consenso unanime dei soci all'approvazione del bilancio medesimo qualora l'istanza di cancellazione sia presentata prima della scadenza del predetto termine; 2) per le società di capitali, invece, l'ufficio dovrà accertare la decorrenza del termine di novanta giorni previsto dagli artt. 2492, terzo comma e 2493, primo comma c.c. e che non vi sia stata tempestiva presentazione di reclami da parte dei soci dissenzienti ovvero, qualora l'istanza di cancellazione sia presentata dai liquidatori prima del decorso di detto termine, dovrà verificare che risulti il consenso unanime dei soci all'approvazione del bilancio finale di liquidazione o che tutti i soci (oppure coloro che non abbiano espressamente acconsentito all'approvazione del bilancio) abbiano rilasciato la quietanza di cui all'art. 2493, secondo comma c.c..

della società qualora risultino pendenze attive o passive, quindi, si può concludere che la definizione di tutti i rapporti facenti capo alla società non fa parte delle *condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione*, e non sarebbe pertanto possibile imporre all'Ufficio del Registro di valutare nel merito la procedura liquidatoria costringendo la società a riaprire la liquidazione per la redazione di un nuovo piano di riparto ⁽⁵⁵⁾.

Non si trascuri infine che non solo la chiusura di tutti i rapporti pendenti non rientra tra i requisiti previsti dalla legge al fine di procedere alla cancellazione della società, ma è lo stesso legislatore a prendere in considerazione tale ipotesi laddove la presenza di creditori insoddisfatti è espressamente disciplinata dall'art. 2495 c.c., in particolare dal secondo comma che, eloquentemente, esordisce con "*Ferma restando l'estinzione della società...*", e così anche nelle ipotesi di cancellazioni d'Ufficio

⁽⁵⁵⁾ Cfr. F. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli effetti della cancellazione delle società di capitali*, in *Le Società*, 2013, 5, 536 ss., il quale rileva che "L'ufficio del Registro delle imprese, da parte sua, dovrà eseguire la cancellazione, limitandosi a un controllo meramente formale della documentazione, in modo da verificare l'avvenuta approvazione del bilancio finale, senza spingersi a sindacare l'iscrizione in ragione dell'esistenza o meno di passività esposte nel bilancio stesso. In altri termini, laddove sia stato approvato il documento contabile finale e, sebbene da questo emergano ancora delle passività, l'ufficio del Registro deve provvedere alla cancellazione, senza poter in alcun modo valutare il merito o la legalità sostanziale della vicenda"; in tal senso anche E. BONAVERA, *Cancellazione d'ufficio dell'iscrizione nel Registro delle imprese della cancellazione di società*, in *Le Società*, 2021, 4, 413. In giurisprudenza v. Trib. Milano, 30 ottobre 2012, decr., relativamente a una società di capitali; e Trib. Milano, 8 ottobre 2012, decr., relativamente a una società di persone: entrambi in *Le Società*, 2013, 5, 503, con il commento di M.P. FERRARI, *La "cancellazione della cancellazione" della società dal Registro delle imprese*.

Contra v. G. NICCOLINI, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società per azioni*, nel *Trattato delle società per azioni*, op. cit., 694, il quale sostiene che oltre al rispetto di tutte le formalità del procedimento di liquidazione, l'Ufficio deve anche controllare che non risultino per *tabulas* creditori sociali insoddisfatti. In tal senso anche M.S. SPOLIDORO, *Seppellimento prematuro. La cancellazione delle società di capitali dal Registro delle imprese ed il problema delle sopravvenienze attive*, in *Riv. soc.*, 2007, 4, 824, nt. 1, secondo il quale "... tra le condizioni che la legge richiede perché si possa chiedere la cancellazione della società, vi è anche che sia stata "compiuta la liquidazione" (art. 2492, comma 1 c.c.). Ai fini che ci riguardano, la norma non si riferisce alla nozione formale di liquidazione, ma a quella sostanziale: non ci interessa sapere se il procedimento si è formalmente concluso nella normale successione delle sue fasi, ma se in sostanza il patrimonio è liquidato compiutamente, sì o no. Infatti, il compimento sostanziale della liquidazione richiede che l'attivo sia stato interamente ceduto o assegnato (e che non sopravvivano o sopravvengano elementi ulteriori)".

della società non è previsto alcun accertamento sulle eventuali esposizioni debitorie dell'ente.

Per quanto riguarda i poteri del Giudice del Registro, inoltre, si noti che quest'ultimo esegue un controllo di secondo grado che consiste nell'esame della conformità dell'operato dell'Ufficio alle disposizioni che prevedono l'iscrizione di determinati fatti e atti nel Registro stesso e che i presupposti e le condizioni dell'iscrizione la cui sussistenza è verificata dal Giudice in sede di vigilanza coincidono con quelli che l'Ufficio accerta in sede di iscrizione ⁽⁵⁶⁾.

Ciò significa che anche le funzioni del Giudice del Registro si esauriscono nella vigilanza sull'operato del conservatore, senza poter entrare nel merito degli atti e fatti dei quali è stata richiesta l'iscrizione.

L'art. 2191 c.c., e quindi la possibilità che il Giudice del Registro disponga la cancellazione dell'iscrizione della cancellazione della società dal Registro delle imprese, comunque, non è una disposizione priva di rilevanza, ma, in base al quadro normativo e giurisprudenziale sopra delineato, si ritiene che il suo ambito applicativo debba essere circoscritto alle seguenti ipotesi:

- 1) la richiesta di cancellazione è presentata presso un ufficio territorialmente incompetente;
- 2) la richiesta è presentata da soggetti diversi dai liquidatori;
- 3) il bilancio finale di liquidazione non è stato approvato e depositato (o non sono trascorsi 90 giorni dal deposito) ⁽⁵⁷⁾;
- 4) la società, pur risultando cancellata dal Registro delle imprese

⁽⁵⁶⁾ Sulla circostanza per cui al Conservatore e al giudice del Registro competano gli stessi poteri v. Trib. Taranto, 21 settembre 2009, in *Riv. not.*, 2009, 1575; Trib. Napoli, 9 febbraio 2000, in *Giust. civ.*, 2001, I, 541. Al riguardo si è espressa anche la Corte Costituzionale con la sentenza 16 gennaio 2008, n. 6, chiarendo che "Il giudice del Registro delle imprese, infatti, è privo della legittimazione a sollevare questione di legittimità costituzionale, atteso che è chiamato a svolgere un'indagine di legittimità, la quale ha natura ed oggetto omologhi a quelli demandati all'ufficiale del Registro ed è compiuta da un organo dell'autorità giudiziaria, anziché da un altro organo della pubblica amministrazione, poiché consiste in un controllo esteriore di legalità concernente la gestione di un pubblico Registro, stabilito a tutela di interessi generali, che non incide su diritti soggettivi con efficacia di giudicato e non definisce una controversia".

Per ulteriori approfondimenti in dottrina cfr. F. FIMMANÒ, *Il principio del contraddittorio nell'omologa di atti societari*, in *Le Società*, 1996, 503 ss.

⁽⁵⁷⁾ Sul fatto che il mancato deposito del bilancio finale di liquidazione costituisca

se, ha comunque continuato l'esercizio dell'attività di impresa (magari all'estero) ⁽⁵⁸⁾.

In definitiva, si può concludere che l'Ufficio del Registro ha poteri di controllo, di natura istruttoria, diretti all'emanazione di un atto amministrativo dovuto senza margini di discrezionalità, considerando che l'iscrizione rientra tra gli atti di conoscenza o attestativi, o tutt'al più "di accertamento costitutivo", da adottare previa verifica della sussistenza di presupposti oggettivi e di immediata verificabilità stabiliti dalla legge. D'altra parte, come visto, l'Ufficio non è istituzionalmente organizzato e attrezzato per fornire giudizi di validità che evidentemente richiedono la soluzione e l'interpretazione di questioni giuridiche eventualmente anche complesse.

4. SOPRAVVIVENZE E SOPRAVVENIENZE ATTIVE A SEGUITO DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ

Si è evidenziato nei precedenti paragrafi come la cancellazione di una società dal Registro delle imprese non sia subordinata all'estinzione di tutti i rapporti giuridici ancora pendenti e non possa essere annullata nell'ipotesi di emersione di sopravvenienze. Si pone dunque il tema di analizzare la sorte dei rapporti attivi e passivi riconducibili all'ente estinto, iniziando dai primi.

In prima battuta, è opportuno ricordare la necessità di tenere separati i due concetti ontologicamente distinti di "*residui non liquidati*" o, appunto, "*sopravvenienze*", da una parte, ossia i beni o diritti esistenti durante la fase liquidatoria, ma che non sono stati estinti durante il procedimento di liquidazione,

uno dei presupposti per l'attivazione del potere di cui all'art. 2191 c.c. v. *ex multis* Trib. Roma, giudice del Registro imprese, decreto del 19 aprile 2016.

⁽⁵⁸⁾ Si vedano al riguardo le sentenze nn. 8426 e 8427 del 2010 della Cassazione a Sezioni Unite, in *Notariato*, 2010, 6, 639, con nota di M.S. SPOLIDORO, *Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle sezioni unite*; nonché in *Il Fallimento*, 2010, 12, 140, con nota di M. CATALDO, *Gli effetti della cancellazione della società per i creditori*. Anche la giurisprudenza di merito, inoltre, si è occupata di casi di società che avevano deliberato il trasferimento all'estero senza poi approdare nell'ordinamento di destinazione, al solo scopo (non conseguito) di provocare la decorrenza del termine annuale per la dichiarazione di fallimento (art. 10 l. fall); v. Giudice del Registro delle Imprese di Roma 15 febbraio 2015, e Giudice del Registro di Milano, 7 gennaio 2013 in banca dati *DeJure*.

e le “*sopravvenienze*”, dall’altra, consistenti nei rapporti giuridici manifestatisi dopo la predetta fase di liquidazione ⁽⁵⁹⁾.

Nonostante la legge delega n. 366/2001 avesse previsto che la riforma del diritto societario avrebbe dovuto disciplinare “*il regime della responsabilità per debiti non soddisfatti, e delle sopravvenienze attive e passive*” (art. 8, c. 1, lett. a), la sorte delle poste attive non liquidate alla data della cancellazione o rinvenute in un momento temporale successivo non è stata disciplinata dal legislatore nemmeno con la riforma del 2003 ⁽⁶⁰⁾.

Il tema, dunque, ha dato spazio a diverse teorie, succintamente ripercorse anche nelle sentenze del 12 marzo 2013 con le quali le Sezioni Unite hanno aderito alla tesi della successione.

In particolare, questi sono i principali orientamenti:

- la “cancellazione della cancellazione” (*id est*, la rimozione dal Registro della cancellazione in precedenza iscritta), più sopra illustrata;
- la teoria della successione universale nel patrimonio della società, inteso quale complesso di rapporti attivi e passivi;
- la successione a titolo particolare nei rapporti della società, secondo cui i soci acquisterebbero *pro quota* un diritto da un soggetto ancora esistente e il titolo di acquisto è identificato da alcuni nel bilancio finale di liquidazione ⁽⁶¹⁾ e, da altri, direttamente nella disciplina e nella *ratio* della liquidazione stessa ⁽⁶²⁾;

⁽⁵⁹⁾ La distinzione tra *sopravvivenze* e *sopravvenienze* è stata rilevata per la prima volta nell’ambito degli elementi patrimoniali di natura passiva. Si veda sul punto R. COSTI, *La cancellazione della società per azioni e il problema delle sopravvenienze passive*, in *Giur. it.*, 1964, I, 1, 1355, nota 2, ove l’Autore distingue i *debiti che preesistevano alla cancellazione e non furono soddisfatti (sopravvivenze) da quelli sorti dopo la cancellazione (sopravvenienze)...*”.

⁽⁶⁰⁾ L’art. 2495, comma 3, c.c., che ha ripreso quanto già stabiliva l’art. 2456, comma 2, c.c., infatti, disciplina solamente la sorte dei debiti rimasti insoddisfatti, prevedendo la possibilità di agire nei confronti di soci e liquidatori, nulla dice in merito alle modalità di recupero dei crediti sociali, così come nulla ha previsto il legislatore tributario con la riforma del 2014 in merito alla sorte dei crediti fiscali vantati dalla società estinta.

⁽⁶¹⁾ V. per tutti A. SCHERMI, *Momento ed effetti dell’estinzione delle società*, in *Giust. civ.*, 1965, I, 956 ss.

⁽⁶²⁾ V. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 1, 1-48, secondo il quale, invece, il bilancio di liquidazione sarebbe un atto puramente «accertativo» e di riepilogo di quanto fatto dai liqui-

- vi è infine chi ha ipotizzato di trattare i crediti non iscritti nel bilancio finale di liquidazione in modo simile all'ipotesi, riguardante le persone fisiche, in cui non vi siano successori e si debba provvedere alla gestione di beni e rapporti ricorrendo all'istituto dell'eredità giacente *ex art. 528 c.c.*, con la conseguente necessità di nominare un curatore speciale deputato al completamento delle attività non ultimate dal liquidatore prima della cancellazione ⁽⁶³⁾.

La Cassazione, come sappiamo, ha aderito alla tesi della c.d. successione universale ritenendo che le attività non liquidate o sopravvenute si trasferiscano ai soci, quali successori della società estinta, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, a eccezione, tuttavia, delle *mere pretese* e dei diritti di credito ancora *incerti e illiquidi*.

Alla base di tale conclusione vi è il concetto della società di capitali quale mero schermo giuridico che si interporrebbe tra i soci e tutti gli altri soggetti dell'ordinamento, laddove se a impedire, *pendente societate*, la titolarità in capo ai soci dei beni e dei diritti unificati dalla destinazione impressa loro dal vincolo societario sono l'esistenza dell'ente collettivo e l'autonomia patrimoniale che lo contraddistinguono, si è finiti a ipotizzare che, venuto meno tale vincolo, la titolarità dei beni e dei diritti residui o sopravvenuti torni a essere direttamente imputabile a coloro che della società costituivano il sostrato personale.

Spetta ai soci, pertanto, subentrare in regime di contitolarità nelle posizioni attive non considerate nel bilancio finale di liquidazione e nel piano di riparto ⁽⁶⁴⁾.

datori, non dunque il titolo costitutivo in base al quale i soci subentrerebbero nel patrimonio della società.

⁽⁶³⁾ V. SALAFIA, *Sopravvenienza di attività dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2008, 931 ss. Al riguardo si v. anche C. CONSOLO - F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, in *Il Corriere giuridico*, 2013, 5, 536 ss., e G. GUIZZI, *Le Sezioni Unite, la cancellazione delle società e il problema del soggetto: qualche considerazione critica*, in *Le Società*, 2013, 5, 564, ove, peraltro, sul versante processuale dell'individuazione di "coloro che sono abilitati a far valere le posizioni attive o a essere convenuti in relazione alle posizioni passive" nella gestione del patrimonio autonomo emergente in via eccezionale dopo la liquidazione, si preferisce far riferimento "alla regola generale dell'art. 78 c.p.c."

⁽⁶⁴⁾ Tali conclusioni del Giudice di legittimità, come detto, sembrano ispirate alle osservazioni di T. ASCARELLI, il quale, ormai più di sessanta anni fa, sottolineava come "sparito lo schermo della personalità [...] i soci tornano ad essere proprietari (condomini) delle

In concreto, se l'attività "ereditata" consisterà in un diritto reale, si applicheranno le disposizioni sulla comunione di cui agli artt. 1100 e ss. del codice civile, mentre, nel caso in cui si tratti di crediti, vi sarà una solidarietà attiva tra gli *ex* soci, potendo ognuno agire per il recupero del credito.

Gli *ex* liquidatori, invece, non avranno ulteriori doveri nei confronti dei soci, anche se da più parti è stata segnalata l'opportunità della nomina di un rappresentante comune, che in alcuni casi potrebbe essere identificato proprio nell'ultimo liquidatore della società⁽⁶⁵⁾. Ciò appare infatti opportuno per l'esercizio di determinati diritti e all'adempimento dei doveri che prima competevano alla società estinta, come l'ipotesi in cui si debba prestare il consenso per la cancellazione di un'ipoteca iscritta a garanzia di un credito sociale soddisfatto dopo la cancellazione dal Registro delle imprese.

4.1. *L'effetto abdicativo della cancellazione dal Registro delle imprese secondo la giurisprudenza di legittimità*

Nelle sentenze del 2013, la Cassazione ha individuato le attività che possono essere trasmesse ai soci, distinguendo tra crediti *certi* e *liquidi*, da una parte, e *mere pretese*, dall'altra⁽⁶⁶⁾.

La cancellazione dal Registro delle imprese, infatti, costituirebbe una manifestazione di volontà con la quale la società attraverso i suoi organi sociali rinunciarebbe tacitamente e per fatti concludenti a tutte le posizioni giuridiche attive che la Suprema Corte identifica come *mere pretese*.

Al fine di comprendere quali siano effettivamente le attività

attività e condebitori delle passività" (in *Liquidazione e personalità della società per azioni*, in *Riv. Trim.*, 1952, 245, e poi in *Saggi di diritto commerciale*, Milano, 1955, 129 ss.).

⁽⁶⁵⁾ Cfr. F. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, *op. cit.*, 536 ss.; M. PORZIO, *La cancellazione*, 93, *op. cit.*

⁽⁶⁶⁾ Si segnala un precedente all'interno della stessa giurisprudenza di legittimità: v. Cass., Sez. I, 16 luglio 2010, n. 16758, in *Le Società*, 2010, 10, 1272, secondo cui "in caso di cancellazione di una società di persone dal Registro delle imprese, i singoli soci non sono legittimati all'esercizio di azioni giudiziarie la cui titolarità sarebbe spettata alla società prima della cancellazione ma che essa ha scelto di non esperire, sciogliendosi e facendosi cancellare dal Registro, atteso che, in tal modo, la società ha posto in essere un comportamento inequivocabilmente inteso a rinunciare a quelle azioni, facendo così venir meno l'oggetto stesso di una trasmissione successoria ai soci".

che si trasmettono – secondo la Cassazione *per successione* - ai soci, è innanzitutto opportuno distinguere tra le sopravvivenze attive “certe”, ossia quelle che avrebbero potuto essere incluse nel bilancio di liquidazione, e che si trasmettono agli *ex* soci, e le sopravvivenze “incerte”, rappresentate da tutti quegli elementi che non avrebbero potuto essere iscritti in bilancio, che, secondo l’orientamento della giurisprudenza di legittimità, devono intendersi rinunciate al momento della cancellazione della società dal Registro delle imprese.

Per quanto riguarda le *sopravvenienze* attive, invece, la Cassazione sembra ammetterne pacificamente la trasmissibilità ai soci, ma, probabilmente nell’intento di tutelare la certezza del diritto, ne svuota di fatto il contenuto, in quanto dalla motivazione delle sentenze del 2013 si ricava che le uniche sopravvenienze attive trasmissibili ai soci sarebbero quelle sorte, e non anche quelle che si siano semplicemente manifestate dopo la cancellazione, ossia tutte le ipotesi in cui il diritto non troverebbe la sua fonte in un fatto anteriore alla cancellazione⁽⁶⁷⁾. Nella maggior parte dei casi, le sopravvenienze attive non sarebbero altro che il conseguimento di diritti in maturazione, da accertare o in corso di accertamento⁽⁶⁸⁾; ossia delle *mere pretese* che si dovrebbero intendere oggetto di rinuncia tacita a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese.

Si vedrà quindi che la distinzione tra posizioni giuridiche attive certe e incerte non è nella realtà così semplice e, comunque, nemmeno corretta da un punto di vista logico e giuridico⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁷⁾ Il che riguarda ipotesi decisamente rare. Si è rilevato che l’unico esempio al riguardo può forse essere il caso della successione devoluta a una società già cancellata al tempo di apertura della successione; v. A. ZORZI, *L’estinzione delle società di capitali*, *op. cit.*, 109.

⁽⁶⁸⁾ V. G. COTTINO, *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle Sezioni unite*, in *Giur. it.*, 2013, 863 ss.

⁽⁶⁹⁾ Cfr. C. CONSOLO - F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull’estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, *op. cit.*, 691; M. SPERANZIN, *Successione dei soci ed iscrizione nel Registro delle imprese del fatto estintivo della società*, in *Corr. Giur.* 2014, 2, 252; T. TASSANI, *Estinzione società e residui attivi da liquidazione*, *op. cit.*, 1028, il quale, in tema di rimborso del credito erariale, ha osservato che anche in ipotesi di contenzioso instaurato a seguito di un diniego, espresso o implicito, dell’Ufficio, la posizione giuridica non degraderà a *mera pretesa*, trattandosi pur sempre di un credito individuato e liquido; v. anche G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “Semplificazioni”: profili tributari*,

Al fine di identificare quali sarebbero le attività trasmissibili ai soci a seguito della cancellazione della società, non appare risolutivo nemmeno il richiamo al principio contabile OIC 15, in base al quale “*I crediti rappresentano diritti ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni/servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti*”, anche se per quanto riguarda la rilevazione in bilancio del credito, i principi contabili non fanno differenza tra un credito certo e liquido e una *mera pretesa*, prevedendo solamente che “*I crediti originati da ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando il servizio è reso, cioè la prestazione è stata effettuata [...]*”.

I crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi (ad esempio per operazioni di finanziamento) sono iscrivibili in bilancio se sussiste “titolo” al credito, e cioè se essi rappresentano effettivamente un’obbligazione di terzi verso la società” (70).

Da ciò consegue che un credito ben può essere iscritto in bilancio, ma rappresentare, nell’ottica delle Sezioni Unite, semplicemente una *mera pretesa*, laddove sia oggetto di contestazioni (nell’an e/o nel *quantum*) da parte del debitore e sia quindi necessario intraprendere, o proseguire, un’azione giudiziale nei confronti di quest’ultimo.

Non si può trascurare, dunque, che anche i diritti di credito *incerti e illiquidi* devono essere indicati nel bilancio finale di liquidazione ai sensi degli artt. 2311 e 2492 c.c., secondo il valore presumibile di realizzazione (art. 2426, n. 8, c.c.), a eccezione, ovviamente, delle sopravvenienze attive che, per loro natura, non possono essere conosciute al momento della liquidazione.

In sostanza, sembrerebbe che nell’ottica delle Sezioni Unite il termine *mere pretese* identifichi sia i crediti per l’inclusione dei

in *Le nuove Leggi Civili Commentate*, 2015, 1050 ss.; D. DALFINO, *L’estinzione della società a seguito di cancellazione non è sempre “a tutti gli effetti”*, reperibile sul sito web della Corte di Cassazione (<http://www.cortedicassazione.it>).

(70) Mentre secondo la formulazione precedente del principio contabile in commento “*I crediti da iscriversi in bilancio devono rappresentare validi diritti ad esigere ammontari di disponibilità liquide da clienti o da altri terzi*”. Ciò, si noti, destava qualche perplessità, laddove qualificare un diritto come *valido* non è di alcuna utilità: è ovvio, infatti, che un diritto esiste oppure no.

quali nel bilancio finale di liquidazione vi sia la necessità di intraprendere un'ulteriore attività giudiziale/stragiudiziale, sia i crediti per cui è invece già stata avviata un'azione legale ⁽⁷¹⁾. E quindi tutte le situazioni in cui il debitore non adempia spontaneamente alle obbligazioni assunte nei confronti della società, magari avanzando eccezioni pretestuose e meramente dilatorie.

Nella prassi, come detto, appare decisamente arduo distinguere con esattezza quando ci si trovi di fronte a una posizione giuridica attiva che deve intendersi oggetto di tacita rinuncia a seguito della cancellazione della società.

Si pensi all'indennizzo dovuto alla società per irragionevole durata del processo di cui alla legge n. 89/2001, che la Suprema Corte stessa ha qualificato in alcune occasioni come *mera pretesa* e in altre come *diritto di credito*.

Uno dei casi oggetto delle sentenze del 2013, del resto, riguardava proprio la sorte dell'equo indennizzo di cui alla legge Pinto a seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese.

Al riguardo la Suprema Corte, con la sentenza n. 6072, ha innanzitutto affermato che tale indennizzo non costituisce una *mera aspettativa*, ma un *diritto di credito* che “*esiste nel patrimonio del relativo titolare sin dal momento in cui ne sono maturate le condizioni*”. Nel caso di specie, tuttavia, trattandosi di un credito ancora *abbisognoso di accertamento e di liquidazione* nel momento della cancellazione della società dal Registro, le Sezioni Unite hanno deciso che tale evento dovesse interpretarsi come

⁽⁷¹⁾ In tal senso, oltre alle sentenze del 2013, si veda anche Cass., Sez. II, 22 gennaio 2014, n. 1183, secondo la quale “*Ove una società si estingua a seguito di cancellazione dal Registro delle imprese, i diritti e i beni si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa; la cancellazione implica, invece, rinuncia all'esercizio di mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei diritti di credito, controversi o illiquidi, la cui inclusione nel bilancio di liquidazione avrebbe necessitato di una ulteriore attività giudiziale o stragiudiziale da parte del liquidatore*”; nonché Cass., Sez. III, n. 15782 del 29 luglio 2016, secondo la quale la cancellazione volontaria dal Registro delle imprese, intervenuta nel corso di un giudizio risarcitorio instaurato dalla società poi cancellata dal Registro delle imprese, comporta una presunzione di rinuncia al credito. Ciò in quanto il fenomeno successorio (invocato dall'ex socio e rappresentante legale della società a sostegno della sua legittimazione a presentare ricorso per cassazione) non opererebbe in riferimento alle mere pretese, che, benché azionate in giudizio, siano ancora incerte e illiquide.

volontà di non pervenire al concreto accertamento e alla liquidazione del credito.

Dalle argomentazioni del Giudice di legittimità si ricava dunque che il diritto di credito all'equo indennizzo, essendo già nella titolarità della parte che abbia subito l'irragionevole durata del processo, se non azionato in giudizio si trasmetterebbe in capo ai soci a seguito della cancellazione, mentre se azionato in giudizio, divenendo "controverso" si trasformerebbe in *mera pretesa*. Siffatta distinzione è tuttavia apparsa poco fondata⁽⁷²⁾ e, nonostante in una successiva sentenza la Suprema Corte abbia applicato il principio in oggetto anche in un caso in cui l'azione era stata avviata dagli *ex* soci dopo l'estinzione della società⁽⁷³⁾, la contraddizione insita nel ritenere che un diritto di credito, che già si troverebbe nel patrimonio del suo titolare, si trasformi in *mera pretesa* nel momento in cui si eserciti l'azione giudiziale necessaria al suo accertamento ovvero alla sua liquidazione rimane evidente.

La scelta di considerare meritevoli di trasmissione ai soci i soli crediti liquidi ed esigibili, pertanto, comporterebbe la perdita, dal momento della cancellazione dal Registro, di tutti quei diritti che sono già nella titolarità della società, ma che per un motivo o per l'altro debbano ancora essere accertati e liquidati in giudizio.

Non sarebbero conseguentemente rare le ipotesi in cui i debitori della società trarrebbero giovamento dalla sua estinzione vedendosi annullata ogni *pretesa* che la stessa avesse nei loro confronti.

L'approccio delle Sezioni Unite, quindi, sembra avere il difetto di confondere il diritto sostanziale con il diritto di azione, laddove, come noto, il diritto di azione è l'attività che serve a garantire l'adempimento da parte del debitore che si rifiuti di farlo spontaneamente. L'estinzione della società non dovrebbe quindi determinare anche l'estinzione del diritto sostanziale, ma solamente la perdita della legittimazione a far valere tale diritto e, se, come ipotizzato dalla Suprema Corte stessa, i soci fossero

⁽⁷²⁾ V. D. DALFINO, *L'estinzione della società a seguito di cancellazione non è sempre "a tutti gli effetti"*, *op. cit.*

⁽⁷³⁾ Cass., sez. II, 21 gennaio 2014, n. 1183, in *Giur. Comm.* 2015, 2, II, 252 (nota di A. ZORZI).

qualificabili come *successori* della società estinta, sarebbe corretto riconoscere che *ogni* diritto facente capo alla società fosse a loro trasferito, e che a loro spettasse la legittimazione per esperire tutte le azioni necessarie a farlo valere.

Con la cancellazione, dunque, la società ha sì scelto di non coltivare la pretesa creditoria, ma si tratterebbe in realtà di una decisione dalle conseguenze meramente processuali, insuscettibile di incidere sulla posizione giuridica sostanziale sottostante.

D'altra parte, l'ammissibilità dell'iscrizione della cancellazione della società anche in presenza di debiti o crediti (certi e liquidi) non soddisfatti e il conseguente fenomeno di successione⁽⁷⁴⁾ dei soci nel rapporto dovrebbero condurre ad analogha conclusione con riferimento a tutte le situazioni patrimoniali riferibili alla società, ossia anche nell'ipotesi in cui il credito non risulti ancora certo o liquido, ma lo possa diventare in seguito, ad esempio all'esito di una controversia instaurata dalla società, e proseguita dai soci, per l'accertamento di un diritto; oppure laddove il credito sorga successivamente, come nell'ipotesi di una controversia che abbia un esito più favorevole per la società - e, quindi, per i soci - di quanto fosse previsto o prevedibile⁽⁷⁵⁾.

La soluzione adottata dalle Sezioni Unite, pertanto, andrebbe a penalizzare fortemente gli *ex* soci - e di rimbalzo anche i creditori sociali -, che si troverebbero a rinunciare, a volte anche inconsapevolmente, a tutte le posizioni giuridiche attive non definite in sede di liquidazione, o addirittura ad attività emerse a seguito della cancellazione dal Registro⁽⁷⁶⁾. Si noti, infatti, che i soci vengono a conoscenza della situazione patrimoniale ed economica della società attraverso il bilancio finale di liquidazio-

(74) Sempre secondo l'orientamento della Suprema Corte, con il quale, che piaccia o no, bisogna convivere.

(75) Cfr. M. SPERANZIN, *Successione dei soci ed iscrizione nel Registro delle imprese del fatto estintivo della società*, op. cit., 252 ss.; nonché G. COTTINO, *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle Sezioni unite*, op. cit., 863 ss.; R. TISCINI, *Cancellazione della società dal Registro delle imprese e sua estinzione. Le Sezioni Unite chiudono il cerchio*, in *Dir. fallim.*, 2013, II, 547.

(76) V. G. COTTINO, *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle Sezioni unite*, op. cit., 864; in tal senso anche F. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, op. cit., 536 ss.

ne e il piano di riparto, ma il bilancio finale di liquidazione, evidentemente, non è redatto dai soci e quindi ben può accadere che il liquidatore proceda comunque alla sua presentazione omettendo di includervi eventuali pendenze della società, e avviando così l'*iter* che porta all'estinzione dell'ente.

In sostanza, i soci potrebbero approvare la cancellazione della società pur nell'inconsapevolezza che da qualche parte sia in corso un giudizio avente a oggetto l'accertamento di un credito della stessa, rinunciando, secondo i chiarimenti della Suprema Corte, al conseguimento di un'attività che avrebbe potuto essere divisa tra l'*ex* compagine societaria ovvero utilizzata per soddisfare i diritti di eventuali creditori.

Al riguardo, si potrebbe certamente osservare che del mancato inserimento nel bilancio di liquidazione dei crediti (certi o incerti) della società potrebbe essere chiamato a rispondere il liquidatore, così come prevede l'art. 2495 c.c. in relazione ai creditori sociali rimasti insoddisfatti per sua colpa.

Intraprendere un'azione nei confronti del liquidatore per il risarcimento del danno, tuttavia, comporterebbe di certo maggiori difficoltà rispetto all'ipotesi del trasferimento agli *ex* soci⁽⁷⁷⁾ di *tutte* le attività della società cancellata delle quali si scopra l'esistenza solamente dopo la cancellazione, anche se il conseguimento di tali attività fosse subordinato all'esercizio di un'azione giudiziaria da parte dei soci stessi.

Il discrimine tra elementi attivi "certi" e "incerti", si è inoltre correttamente osservato⁽⁷⁸⁾, incide, come rilevato sopra, in via diretta sugli *ex* soci, ma la Suprema Corte ha trascurato altresì che la "rinuncia tacita" a quelle che sono definite *mere pretese* può danneggiare anche i creditori sociali che non siano stati soddisfatti in sede di liquidazione, in quanto se la potenziale attività non è conseguita dagli *ex* soci, il creditore insoddisfatto sarà privato di un patrimonio sul quale rivalersi, soprattutto nel caso in cui non vi sia stata alcuna attività da distribuire a seguito dell'approvazione del piano di riparto.

(77) Ovvero, secondo un'altra tesi, a un curatore speciale.

(78) V. C. CONSOLO - F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, op. cit., 691 ss.

Si pensi infatti all'esistenza di un giudizio, avviato da una società (di capitali), avente a oggetto il recupero di un credito o la liquidazione di un risarcimento: ove in corso di causa ricorrano i presupposti per la cancellazione della società dal Registro delle imprese e quindi i liquidatori vi provvedano; è evidente come la cancellazione della società in corso di causa sia da intendere, secondo l'orientamento della Cassazione, quale rinuncia al diritto sostanziale oggetto della controversia (e non solo invece all'azione necessaria per l'accertamento di tale diritto).

Ed è altresì evidente che in tale ipotesi i creditori sociali perderebbero la possibilità di ottenere soddisfazione nonostante vi siano potenziali attività sulle quali rivalersi.

D'altra parte, non sarebbe nemmeno accettabile attribuire solamente agli *ex* soci la possibilità, e la responsabilità, di recuperare tutti i crediti riconducibili alla società estinta.

Lasciare agli *ex* soci la scelta di proseguire il giudizio relativo all'accertamento di un credito in capo alla società estinta, infatti, potrebbe portare a scelte pregiudizievoli nei confronti dei creditori, laddove i soci non avessero interesse a coltivare la relativa azione, il cui esito positivo gioverebbe solamente ai creditori della società estinta.

Scegliendo di non esperire tutte le azioni necessarie al conseguimento del credito che spettava alla società cancellata, gli *ex* soci priverebbero quindi i creditori insoddisfatti di un patrimonio su cui rivalersi (o meglio, della *chance* di rivalersi sul credito che sarebbe eventualmente stato riconosciuto nel giudizio instaurato dalla società).

Appare ragionevole, dunque, la posizione di chi ⁽⁷⁹⁾, nell'ottica di tutelare anche i creditori (obiettivo nei confronti del quale la Suprema Corte si è mostrata particolarmente sensibile), ha sostenuto la necessità di riconoscere al creditore rimasto insoddisfatto la possibilità di superare la "rinuncia tacita" conseguente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese agendo al posto degli *ex* soci per la soddisfazione delle *pretese* che prima della cancellazione facevano capo alla società. A tal fine, sono stati ipotizzati diversi strumenti, a partire dall'azione

(79) V. ancora C. CONSOLO - F. GODIO; *op. cit.*, 691 ss.

surrogatoria *ex art.* 2900 c.c., esperibile dai creditori - i quali, come noto, non possono impugnare il bilancio di liquidazione e il relativo piano di riparto ⁽⁸⁰⁾ - dal momento dell'iscrizione del provvedimento di cancellazione nel Registro delle imprese.

Il solo modo per ammettere la via della surrogatoria, tuttavia, sarebbe accettare un'interpretazione estensiva dell'art. 2900 c.c., laddove la cancellazione della società nonostante la presenza di crediti dovrebbe essere ricompresa nelle ipotesi di *inerzia* del debitore. Tale soluzione non è stata esente da critiche, in quanto nel caso della cancellazione della società non vi sarebbe secondo una linea di pensiero - alcuna *inerzia*, ma una precisa attività volta a causare l'estinzione dell'ente. Nei fatti, inoltre, potrebbe essere difficoltoso per il creditore venire a sapere dell'esistenza di giudizi che non figuravano nel bilancio finale di liquidazione, ed esercitare quindi per tempo l'azione volta a sostituirsi ai soci nel conseguimento delle c.d. "mere pretese".

Vi è invece chi ha ravvisato nell'azione revocatoria contro gli *ex* soci e contro il debitore che traggano vantaggio dalla cancellazione della società (ossia dalla rinuncia della società a far valere il suo diritto) ⁽⁸¹⁾, la soluzione per tutelare i creditori che rischiano di veder sfumare la possibilità di conseguire beni sui quali soddisfarsi.

Secondo i sostenitori di tale soluzione, dunque, una volta che il creditore dimostri la conoscenza da parte degli organi sociali del pregiudizio che gli sarebbe derivato dalla cancellazione, potrebbe far dichiarare l'inefficacia della cancellazione della società nei suoi confronti. Questo perché gli unici atti suscettibili di revocatoria sarebbero l'approvazione del bilancio di liquidazione e la successiva - e conseguente - cancellazione dell'impresa dal Registro, ossia, secondo l'interpretazione delle Sezioni Unite, la rinuncia tacita alla realizzazione delle *mere pretese*.

Tale soluzione, tuttavia, non è condivisibile per diverse ra-

⁽⁸⁰⁾ V. l'art. 2492 c.c. che attribuisce solamente ai soci la possibilità di presentare reclamo avverso il bilancio finale di liquidazione entro il termine di novanta giorni dal suo deposito.

⁽⁸¹⁾ V. in tal senso A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, *op. cit.*, 104 ss, e D. DALFINO, *L'estinzione della società a seguito di cancellazione non è sempre "a tutti gli effetti"*, *op. cit.*, 29.

gioni, a partire dal dato normativo che, sebbene non dica nulla sulla sorte di sopravvivenze e sopravvenienze attive, sancisce l'effetto irreversibile dell'estinzione della società.

È inoltre necessario riflettere in merito alle conseguenze dell'esercizio della revocatoria, domandandosi se davvero attraverso tale azione i creditori possano ottenere la soddisfazione dei loro diritti.

Anche ipotizzando l'inefficacia della cancellazione della società nei confronti del creditore che abbia esperito con successo la revocatoria, rimarrebbe il fatto che tutti quei diritti cui la società aveva rinunciato cancellandosi dal Registro delle imprese sarebbero *mere pretese*, il cui conseguimento resterebbe comunque subordinato a una azione ulteriore. A questo punto, certamente, potrebbe configurarsi una tipica situazione di *inerzia* che legittimerebbe, ai sensi dell'art. 2900 c.c., l'esercizio dell'azione surrogatoria.

Vi è da chiedersi, però, se al fine di ristabilire le *chance* di soddisfazione del credito vantato verso la società sia davvero necessario tale gravoso *iter* procedurale.

Nell'ambito dell'interpretazione data dalla Corte di Cassazione, infatti, l'unica via per garantire la tutela dei creditori in tutte quelle situazioni in cui avrebbero interesse a soddisfarsi sul credito che, a seguito della cancellazione della società, si intenda rinunciato, può essere un'azione volta a esercitare le prerogative che sarebbero spettate alla società estinta (*i.e.* l'azione surrogatoria), senza quindi la necessità di dover passare per la revoca della cancellazione della società dal Registro delle imprese.

La soluzione di tracciare una distinzione tra le posizioni attive della società cancellata che sono suscettibili di trasferirsi ai soci e le *mere pretese*, che si intenderebbero invece rinunciate, comunque, come sopra anticipato, rischia di condurre a effetti inaccettabili, a volte persino contrastanti con l'esigenza di tutela di chi non ha concorso alla decisione di cancellare la società dal Registro delle imprese (i creditori) ovvero vi ha partecipato senza avere un quadro completo della situazione (i soci).

Un altro aspetto da considerare è il seguente: laddove si ritenesse corretta l'interpretazione in base alla quale la cancellazione della società dal Registro delle imprese comporterebbe

la rinuncia al compimento delle azioni necessarie al recupero del credito, si costringerebbe l'ente a rimanere in vita per diversi anni solamente al fine di vedersi riconosciuto un diritto.

Anche tale questione merita di essere valutata sotto diversi profili. Da una parte, infatti, si potrebbe facilmente osservare che il fine della liquidazione consiste nell'esaurimento di tutti i rapporti pendenti della società e quindi, qualora vi sia un giudizio in corso per l'accertamento di un credito, la liquidazione non si potrebbe dire esaurita, salva la possibilità di rinunciare a tale credito o assegnarlo ai soci. D'altra parte, però, mantenere in vita una società (con tutti gli oneri che ne derivano) che abbia ormai esaurito il suo oggetto sociale al solo fine di far valere un diritto in giudizio non sembra la migliore soluzione.

Non si vede infatti perché non debba considerarsi possibile lasciare ai soci, indipendentemente dalla loro qualificazione come successori della società estinta, ovvero, come argomentato più sopra, ai creditori che non siano stati soddisfatti durante la liquidazione, la decisione in merito all'opportunità di esperire tutte le azioni necessarie al conseguimento della sopravvivenza attiva.

Ciò, del resto, è stato ammesso dalle stesse Sezioni Unite in relazione alle passività, ove la società può certamente essere cancellata dal Registro delle imprese senza che tale decisione equivalga a una ricognizione di debito nel giudizio promosso dal (o nei confronti del) creditore; giudizio nel quale, sempre secondo l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, i soci subentrerebbero nonostante il fatto che la passività che ne potrebbe derivare, al momento dell'estinzione dell'ente, altro non sia che una *mera pretesa* ⁽⁸²⁾.

4.2. *Il regime di contitolarità o comunione indivisa tra gli ex soci*

È importante chiarire anche quale sia il regime giuridico in base al quale i soci possano gestire e infine dividere i beni e i diritti della società cancellata.

⁽⁸²⁾ Le conseguenze processuali della cancellazione della società dal Registro delle imprese saranno oggetto di trattazione nel cap. V del presente lavoro.

La soluzione cui ha aderito la Cassazione, come visto, è stata quella della comunione indivisa, regolata dagli artt. 1100 e ss. del codice civile.

Spetta quindi a ciascun socio la possibilità di far valere, nei limiti della sua quota, il diritto sul bene ovvero esercitare eventuali azioni esecutive necessarie alla riscossione del credito, proporre la nomina di un curatore speciale per l'amministrazione dei beni, nonché chiedere in ogni tempo la divisione della comunione.

Il titolo che giustifica l'applicazione di tale regime giuridico, secondo l'interpretazione della Cassazione, è appunto rappresentato dalla successione dei soci nei rapporti riferibili alla società cancellata.

Bisogna evidenziare, tuttavia, che la teoria della successione, seppur prevalente, non è l'unica in grado di giustificare il subentro dei soci in regime di comunione nelle posizioni giuridiche attive riconducibili alla società.

Vi è da segnalare infatti che autorevole dottrina (per lo più risalente), credendo nell'incompatibilità tra successione e liquidazione, e rifiutando qualsiasi metafora antropomorfa, ha preferito riferirsi, in relazione alla sorte delle attività sopravvissute e sopravvenute, a una comunione che "riappare" a seguito dell'estinzione della società⁽⁸³⁾.

Secondo questa tesi, i soci sarebbero sempre stati contitolari del patrimonio sociale e continuerebbero a esserlo dopo l'estinzione dell'ente, in regime di comunione semplice e non più qualificata dall'autonomia patrimoniale. Vi sarebbe quindi una contitolarità originaria fondata sul contratto sociale che costituireb-

⁽⁸³⁾ Questa teoria trae in parte origine dal pensiero di T. Ascarelli, il quale, nel saggio *Liquidazione e responsabilità delle società per azioni*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, 248 ss., ha sottolineato che "sparito lo schermo della personalità (come avviene con la chiusura della liquidazione, naturalmente ove questa non sia in un determinato diritto positivo subordinata alla distribuzione di tutte le attività e al pagamento di tutte le passività), i soci tornano ad essere proprietari (condòmini) delle attività e condebitori delle passività (non liquidate)"; v. anche M. PORZIO, *La cancellazione*, op. cit., 91; P. GRECO, *Le società nel sistema legislativo italiano. Lineamenti generali*, Torino, 1959, 442 ss.; G. FERRI, *Le società*, 3^a ed., *Tratt. Vassalli*, Torino, 1987, 349 ss., il quale sosteneva l'esistenza di una titolarità "originaria" di sopravvivenze e sopravvenienze in capo ai soci, rifiutando la ricostruzione in termini successori in quanto viziata da una visione antropomorfa della persona giuridica.

be titolo idoneo a giustificare il trasferimento ai soci dei residui attivi e delle sopravvenienze della società ⁽⁸⁴⁾.

Anche questo orientamento, così come l'ipotesi della successione, trae origine dalla visione della personalità giuridica come strumento "maschera" nella reale titolarità degli interessi tutelati nel rapporto giuridico apparentemente imputabile all'ente ⁽⁸⁵⁾.

L'esistenza di una comunione originaria tra i soci, tuttavia, è stata ritenuta da più parti difficilmente sostenibile sia in relazione alle società di persone, sia, e soprattutto, con riferimento alle società di capitali, per le quali non sarebbe possibile rinvenire alcuna comunione in nessun momento della vita sociale, visto che la proprietà (o il godimento) dei beni oggetto di conferimento si trasferisce dal patrimonio del socio conferente al patrimonio della società, intesa quale autonomo soggetto giuridico. Dal momento del conferimento, pertanto, il socio perderebbe qualsiasi diritto di proprietà e quindi anche il potere di disporre del patrimonio della società, se non attraverso la procedura di liquidazione ⁽⁸⁶⁾.

Dopo la cancellazione della società non potrebbe quindi riproporsi alcuna comunione fondata sul contratto sociale, in quanto questa situazione non era configurabile nell'atto di costituzione della società e tantomeno durante la vita della stessa, quando essa potrebbe aver acquisito beni e diritti mai conferiti dai soci.

⁽⁸⁴⁾ Cfr. P. GRECO, *Le società nel sistema legislativo italiano*, Torino, 1959, 442 ss., G. FERRI, *Delle società*, cit. 349 ss.; G. COTTINO - R. WEIGMAN, *Le società di persone*, op. cit., 341, ove gli autori osservano che "coloro che insistono sulla soggettività anche delle società di persone ritengono si verifichi una successione dei soci alla società. Coloro invece che nel vincolo associativo scorgono pur sempre una comunione, qualificata dall'esercizio congiunto di un'attività economica e dall'autonomia patrimoniale, trovano minori difficoltà nell'individuare una immediata contitolarità dei soci rispetto alle sopravvenienze, una volta dismessa la destinazione dei beni conferiti ed acquisiti all'impresa collettiva".

⁽⁸⁵⁾ Teoria che è stata sostenuta dagli esponenti della Scuola Storica, come R. VON JHERING, *Geist des Römischen Rechts*, Leipzig, 1887, III, 332 ss.; e poi, come si è osservato in precedenza, ripresa anche da Tullio Ascarelli nel 1952.

⁽⁸⁶⁾ V. G. ROSSI, *Persona giuridica, proprietà e rischio d'impresa*, Milano, 1967, 13 ss.; v. anche P. SPADA, *La provvista finanziaria tra destinazione ed attribuzione*, in *Il diritto delle società oggi. Innovazioni e persistenze*, a cura di P. BENAZZO - M. CERA - C. PATRIARCA, Torino, 2010, 7 ss.; per ulteriori approfondimenti si veda V. SANNA, *Cancellazione ed estinzione nelle società di capitali*, op. cit., 88 ss.

Oltre alle ipotesi della successione e della comunione originaria fondata sul contratto sociale, si segnalano altri orientamenti aventi ad oggetto il titolo che giustificerebbe l'attribuzione di sopravvivenze e sopravvenienze in comunione tra i soci.

Vi è infatti chi, assumendo che la fase finale della liquidazione consista nella generica assegnazione ai soci dell'attivo residuo, ha identificato tale titolo nel bilancio finale di liquidazione, il quale, prevedendo l'attribuzione proporzionale ai soci delle attività che eventualmente dovessero risultare al termine della liquidazione, includerebbe in sé anche le sopravvivenze tacite e le sopravvenienze, sebbene, evidentemente, ivi non specificamente considerate ⁽⁸⁷⁾.

Secondo la predetta teoria, l'atto di assegnazione andrebbe trascritto, ai sensi dell'art. 2643, n. 1, c.c. contro la società estinta, analogamente a ciò che avviene per gli acquisti *mortis causa* dal *de cuius*, non solo per la continuità *ex art.* 2650 c.c., bensì anche agli effetti di opponibilità *ex art.* 2644 c.c. In questo contesto, dunque, il bilancio finale di liquidazione è concepito alla stregua di un atto traslativo idoneo a trasferire un bene oggetto di trascrizione.

Questa ricostruzione non è tuttavia esente da critiche, sia perché è difficile ammettere la possibilità di trascrivere un atto contro la società estinta, in quanto sarebbe richiesta un'applicazione estensiva dell'art. 2648 c.c. avente a oggetto la trascrizione dell'accettazione dell'eredità ovvero del legato, sia perché il bilancio finale di liquidazione non può essere titolo del trasferimento laddove: i) non menziona i beni eventualmente sopravvenuti; ii) è un atto puramente "accertativo" e di riepilogo di quanto fatto dai liquidatori, e, come tale, privo di qualunque natura di elemento costitutivo del diritto dei soci sui beni sociali residui; ciò che ha valore costitutivo, ai sensi dell'art. 2495, primo comma c.c., è invece la cancellazione della società dal Registro delle imprese. L'atto ricognitivo dell'omessa indicazione dei beni nel bilancio di liquidazione, inoltre, si risolve in una mera

⁽⁸⁷⁾ Cfr. A. SCHERMI, *Momento ed effetti dell'estinzione della società*, in *Giust. civ.*, 1965, I, 956 ss.; più recentemente A. RUOTOLO, *Società cancellata dal Registro delle imprese e sopravvenienze attive*, in *Consiglio nazionale del notariato. Studi e materiali*, Milano, 2006, 1508.

dichiarazione di scienza dei soci sulla mancata liquidazione e assegnazione dei beni sopravvissuti e la sua natura dichiarativa porrebbe sempre il problema di individuare la fonte dell'effetto traslativo ⁽⁸⁸⁾.

Vi è poi chi ha osservato che il trasferimento ai soci dell'attivo della società estinta in regime di comunione non troverebbe titolo né nella successione universale né nella ricostituzione della comunione originaria insita nel contratto di società, ma direttamente nella legge. E, in particolare, negli artt. 2492 c.c. e 2495, comma 3, c.c., unitamente alla *ratio* dell'attività di liquidazione, che consiste nella sistemazione di tutto il patrimonio del soggetto societario per poter poi procedere alla sua uscita dalla realtà giuridica.

Nella fase della liquidazione l'oggetto proprio della società, rappresentato dalla realizzazione e distribuzione di utili, diverrebbe la massimizzazione dell'attivo da distribuirsi necessariamente ai soci (sebbene solo all'esito della completa soddisfazione dei creditori sociali), i quali diventerebbero così titolari di un diritto individuale sullo stesso ⁽⁸⁹⁾.

Secondo tale interpretazione, dunque, il legislatore, nell'art. 2495 c.c., non avrebbe espressamente disciplinato la sorte delle poste attive poiché, a differenza di quelle passive, non ve ne sarebbe stato alcun bisogno, essendo sufficiente il riferimento alle disposizioni che disciplinano la liquidazione, in base alle quali i soci sono i naturali destinatari degli attivi della società partecipata.

In conclusione, bisogna rilevare che la tesi in base alla quale

⁽⁸⁸⁾ Cfr. P. D'ALESSANDRO, *Cancellazione della società e sopravvivenze attive: opportunità e legittimità della riapertura della liquidazione*; in *Le Società*, 2008, 7, 889; v. anche E. BONAVERA, *Sopravvenienze attive di società estinta in seguito a cancellazione dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2011, 3, 271.

⁽⁸⁹⁾ Cfr. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, *op. cit.*, 1 ss., il quale rileva che, non a caso, l'art. 2492 "attribuisce (non alla società, rappresentata dalla volontà assembleare, ma) ai soli singoli soci il potere di opporsi al bilancio finale per far valere un diritto soggettivo personale ed autonomo e non più la volontà sociale". Oltre a ciò, l'Autore richiama l'art. 15 delle disposizioni di attuazione al c.c. che, nella fattispecie della liquidazione di associazioni *in bonis*, prevede che tutti i beni residuati debbano essere inventariati e poi distribuiti ai "naturali" titolari; *i.e.*, nel caso che ci riguarda, i soci.

gli elementi dell'attivo patrimoniale non distribuiti o non considerati durante la fase di liquidazione cadono in regime di comunione tra i soci, seppur partendo da presupposti teorici divergenti, è condivisa sia dalla dottrina maggioritaria ⁽⁹⁰⁾ sia dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

L'instaurazione di un regime di comunione tra i soci, comunque, comporta diversi inconvenienti che dottrina e giurisprudenza non hanno mancato di rilevare.

Si consideri innanzitutto che il trasferimento ai soci delle posizioni giuridiche attive della società non sarebbe sempre facilmente attuabile, in quanto mancherebbe un soggetto dotato dei poteri di conservare e tutelare tali beni o rapporti ⁽⁹¹⁾ nonché di assegnarli in base alle quote di riparto ed esperire quindi tutte le azioni necessarie a tal fine, come la divisione.

Tali difficoltà sarebbero ancora più evidenti laddove vi sia una compagine sociale estremamente ampia. Sarebbe pertanto evidente l'opportunità di accordarsi per la nomina di un rappresentante comune che possa procedere all'esercizio di tutte le azioni di cui sopra si è detto.

Resta da considerare infine che una volta trasferiti ai soci i

⁽⁹⁰⁾ Contrari all'instaurazione del regime di comunione tra gli *ex* soci sono G. GLEN-
DI, *Corte Costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese*, *op. cit.*, 945 ss.; ID., *Cancellazione delle Società*, *op. cit.*, G. GUIZZI, *Le Sezioni Unite, la cancellazione delle società e il problema del soggetto: qualche considerazione critica*, *op. cit.*, 564 e V. SANNA, *Cancellazione ed estinzione nelle società di capitali*, *op. cit.*, 88 ss.; in parte anche M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel Registro delle imprese*, in *Riv. delle Società*, 2004, 537, nota 84, il quale rileva che la soluzione della comunione o della contitolarità in relazione alle posizioni giuridiche attive della società trova applicazione solo qualora non sia previsto diversamente nel piano di riparto dell'attivo, nel quale ben si potrebbe stabilire che "un bene non ancora esistente ma di cui si prevede il sopravvenire successivamente alla cancellazione debba essere assegnato ad un socio determinato".

⁽⁹¹⁾ Si pensi all'ipotesi del pagamento di un debito per il quale vi era stata una iscrizione ipotecaria a favore della società poi estinta: in tal caso gli *ex* soci, nella loro qualità di successori, sarebbero tenuti, ai sensi dell'art. 1200 c.c., a manifestare il proprio consenso alla cancellazione dell'iscrizione e ad attivarsi in modo che tale consenso pervenga al debitore affinché possa allegarlo all'istanza di cancellazione ai sensi dell'art. 2882 c.c.; ovvero all'ipotesi in cui oggetto di trasferimento ai soci siano beni immobili o diritti reali immobiliari, dei quali è necessario rendere pubblico il trapasso trascrivendo un atto di ricognizione dello stato di comunione. Tutti adempimenti per i quali sarebbe opportuna la nomina di un rappresentante comune da parte dei soci.

residui attivi o le sopravvenienze della società, gli eventuali creditori di quest'ultima, ammesso e non concesso che vengano a sapere di tale assegnazione, si troverebbero a concorrere con i creditori particolari dei soci stessi. Tale risultato non si avrebbe se fosse previsto un meccanismo atto a conservare tutte le attività non liquidate o sopravvenute come patrimonio autonomo, gestito da un curatore speciale, sul quale potessero rivalersi i creditori sociali, mentre i soci, una volta saldate tutte le passività non soddisfatte in sede di liquidazione, o sopravvenute, potrebbero domandare la liquidazione di ciò che gli spettasse ⁽⁹²⁾.

Questa soluzione, seppur suggestiva, non trova però conforto nel dato normativo e nemmeno nell'interpretazione della giurisprudenza maggioritaria, secondo cui i naturali destinatari di attività non liquidate ovvero delle sopravvenienze attive riconducibili alla società estinta sono gli *ex soci* ⁽⁹³⁾.

Una ulteriore e non trascurabile criticità derivante dal trasferimento "automatico", o meglio, *ex lege*, ai soci degli elementi attivi della società estinta, tuttavia, consiste nella mancanza di

⁽⁹²⁾ V. in tal senso. G. GUIZZI, *Le Sezioni Unite, la cancellazione delle società e il problema del soggetto: qualche considerazione critica*, *op. cit.*, 564; nonché C. GLENDI, *Corte Costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese*, *op. cit.*, 945 ss.

⁽⁹³⁾ In merito all'ipotesi della nomina di un curatore speciale *ex art.* 78 c.p.c. si segnala una pronuncia del Tribunale di Bologna dell'8 ottobre 2010 (in *Le Società* 3/2011 con commento di E. BONAVERA, *op. cit.*). Il caso riguardava la richiesta, avanzata da uno dei soci di una società cooperativa, di nomina di un curatore speciale *ex art.* 78 c.p.c. al fine di provvedere alla riscossione di un credito erariale emerso in seguito alla cancellazione della società dal Registro delle imprese. Con il predetto provvedimento il tribunale adito ha rigettato la richiesta rilevando che l'art. 2495 c.c., applicabile anche alle società cooperative in forza del richiamo contenuto nell'art. 2519 c.c., sancisce l'efficacia costitutiva della cancellazione, con l'ormai nota conseguenza che la società resta estinta anche qualora si verifichi la scoperta di residui non liquidati ovvero l'emersione di sopravvenienze. L'estinzione irreversibile dell'ente comporterebbe, ad avviso del Giudice bolognese, l'impossibilità di nominare un curatore speciale "nei confronti di un soggetto che tale più non sia, come appunto la società estintasi a seguito della cancellazione".

Anche in tale pronuncia, dunque, vi è l'adesione all'orientamento maggioritario, secondo cui le sopravvenienze attive emerse successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese danno luogo a un fenomeno di successione in capo ai soci, che ne comporta il riparto tra loro, in regime di comunione ordinaria ai sensi degli artt. 1100 ss. c.c.

un atto che renda pubblico il trasferimento dei beni dalla società estinta ai soci.

Il tema, chiaramente, riguarda soprattutto l'ipotesi, pur residuale, ove la società sia dichiarata estinta in presenza di beni immobili e beni mobili registrati, ovvero di altri diritti il cui trasferimento comporti una forma di pubblicità; si pensi, ad esempio, ai diritti di privativa industriale, senza che tali beni siano stati contemplati nel bilancio di liquidazione e nel relativo piano di riparto.

Al riguardo, i sostenitori della teoria successoria potrebbero invocare l'applicabilità estensiva dell'art. 2648 c.c. sulla trascrizione dell'accettazione dell'eredità⁽⁹⁴⁾. Tale soluzione, tuttavia, appare una forzatura eccessiva considerando che, come si è già argomentato, i soci non sono eredi della società e la teoria successoria sposata dalla Cassazione rappresenta comunque un espediente volto principalmente all'applicazione delle disposizioni processuali (artt. 300 e 110 c.p.c.) che regolano l'ipotesi della morte della persona fisica, ma non per questo deve portare all'applicazione di tutte le disposizioni del codice civile che regolano la successione nell'ambito del fenomeno dell'estinzione delle società.

Si ritiene invece di condividere la tesi di chi ha sostenuto che il trasferimento dei beni non contemplati nel bilancio finale di liquidazione e nel piano di riparto non debba essere oggetto di trascrizione in quanto, dopo la cancellazione dal Registro delle imprese, che è un provvedimento, come noto, soggetto a pubblicità, i soci subentrano *ex lege* nella titolarità dei beni sociali⁽⁹⁵⁾.

⁽⁹⁴⁾ Cfr. G. IACCARINO, *Sopravvenienze attive alla cancellazione della società: soluzioni operative dopo l'ultimo orientamento della Cassazione*, in *Società*, 2009, 553 ss.; nonché G. POSITANO, *L'estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, op. cit., 93 ss.

⁽⁹⁵⁾ Cfr. L. BALLERINI, *Società di capitali cancellata dal Registro delle imprese e pubblicità immobiliare*, in *Riv. Not.* 2014, 222 ss.; *contra* v. F. GODIO, *Fusione ed estinzione di società di capitali e processi pendenti*, Padova, 2020, 138 ss., secondo la quale non esisterebbe un atto idoneo a consentire la trascrizione nei pubblici registri del trasferimento dei beni della società estinta ai soci, con la conseguenza che, nell'ipotesi di attività non liquidate il Giudice del Registro dovrebbe disporre la cancellazione del provvedimento di cancellazione, permettendo alla società e ai suoi organi (in tal modo ricostituiti) di portare a termine la

Chiaramente, tuttavia, al fine di formalizzare il passaggio della titolarità dei beni attraverso la voltura catastale, un qualche atto dichiarativo (nella forma di atto pubblico, visto che il passaggio deve essere iscritto nei pubblici registri) ci deve essere. Ed è interessante al riguardo segnalare una recente sentenza ⁽⁹⁶⁾, riguardante il socio di una s.n.c., il quale dopo che questa era stata cancellata dal Registro delle imprese con decreto del Giudice del Registro per non aver ricostituito la pluralità di soci dopo un atto di donazione di quote, aveva provveduto a dichiarare, con atto registrato presso l'Agenzia delle Entrate, la titolarità della piena e intera proprietà della consistenza immobiliare già appartenente alla società estinta di cui era diventato unico socio. La CTP di Pesaro e Urbino ha al riguardo affermato che i beni immobili non liquidati non necessiterebbero di atto di trascrizione, essendo sufficiente, ai fini della continuità della trascrizione, riferirsi alle risultanze storiche del Registro delle Imprese al momento della cancellazione della società; in sostanza, sarebbe a tal fine sufficiente un mero atto ricognitivo, anche in ragione della circostanza per cui al momento dell'estinzione della società i soci divengono titolari dei diritti immobiliari senza necessità di alcun atto di assegnazione di beni.

La questione oggetto della sentenza – sulla quale non constano altri precedenti giurisprudenziali –, peraltro, riguarda l'as-

liquidazione. Questa ipotesi, in effetti, è stata recentemente prevista dall'art. 40, comma 1, D.L. n. 76/2020, in base al quale prima di procedere alla cancellazione delle società di persone il Conservatore deve verificare, tramite accesso alla banca dati dell'Agenzia delle Entrate - Ufficio del territorio competente, che nel patrimonio della società da cancellare non rientrino beni immobili: qualora questi vi siano, il Conservatore deve sospendere il procedimento e rimettere gli atti al Presidente del Tribunale ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. 23 luglio 2004, n. 247. Tale disposizione, infatti, prevede che *“il conservatore trasmette gli atti al Presidente del Tribunale il quale può nominare il liquidatore o, qualora non lo ritenga necessario, può trasmettere direttamente gli atti al giudice del Registro per l'adozione delle iniziative necessarie a disporre la cancellazione della società”*. Al riguardo, tuttavia, si noti che le disposizioni citate riguardano solamente le ipotesi di cancellazione d'ufficio delle società di persone (come nel caso di mancata ricostituzione della pluralità dei soci) in quanto l'art. 3 D.P.R. n. 247/2004 riguarda la *“Cancellazione della società semplice, della società in nome collettivo e della società in accomandita semplice”*, e non pare dunque possibile estenderle alle ipotesi di cancellazione volontaria e alle società di capitali.

⁽⁹⁶⁾ Commissione Tributaria provinciale di Pesaro e Urbino, Sez. 1, sent. 4 giugno 2021, n. 155, in *il Sole 24 Ore* del 12 luglio 2021, con nota di A. BUSANI, *Sugli immobili trasferiti fuori dal piano di riparto si applicano imposte fisse*.

soggettività a imposizione, ai fini delle imposte di Registro, ipotecaria e catastale, di tale atto ricognitivo del trasferimento di beni immobili dalla società estinta ai soci. Nel caso concreto, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto (notificando i relativi avvisi di liquidazione al contribuente) che il predetto atto dichiarativo dovesse essere soggetto alle imposte di Registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, secondo l'aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari, mentre ad avviso del contribuente l'atto avrebbe dovuto essere soggetto a imposizione in misura fissa, in quanto il subentro dei soci alla società cancellata si verifica *ex lege* e pertanto non vi sarebbe alcuna manifestazione di capacità contributiva da sottoporre a tassazione. Tale ultima interpretazione, in effetti, è stata accolta nella sentenza citata, sulla base della considerazione che l'atto dichiarativo contestato non assumesse carattere traslativo per mancanza di una parte già estinta (la società).

È facile prevedere che sulla questione si formeranno orientamenti contrastanti, in quanto, seppur sia condivisibile l'interpretazione per cui il trasferimento dei beni non menzionati nel bilancio finale di liquidazione dalla società ai soci avvenga *ex lege*, bisogna anche considerare che nell'ipotesi in cui l'assegnazione dei beni ai soci avvenisse regolarmente tramite un atto formale di assegnazione si applicherebbe la tassazione proporzionale, con la conseguenza che la non menzione di tali beni nel piano di riparto permetterebbe di sottrarsi agevolmente al regime fiscale più oneroso.

5. LA SORTE DI SOPRAVVIVENZE E SOPRAVVENIENZE PASSIVE

In relazione alle società di capitali, innanzitutto, il secondo comma dell'art. 2495 c.c. stabilisce, riprendendo quanto già previsto dal previgente art. 2456 c.c., che i creditori sociali possano agire nei confronti dei soci sino alla concorrenza di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione. È prevista altresì la possibilità di agire nei confronti dei liquidatori per il risarcimento del danno, se il mancato pagamento del debito sociale sia dipeso da colpa di costoro.

Analogamente dispone, con riguardo alle società in nome collettivo, l'art. 2312, comma 2, con la differenza che, in questo

caso, non opera, in virtù della diversa forma societaria, la limitazione di responsabilità di cui, al contrario, godono i soci di società di capitali, venendo semplicemente meno il beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale. La stessa regola, infine, è riproposta dall'art. 2324 c.c. per la società in accomandita semplice, nelle quali però, a differenza delle s.n.c., l'accomandante risponde ovviamente solo entro i limiti della sua quota di liquidazione.

Partendo dal presupposto che l'eventuale esistenza di debiti sociali non ancora soddisfatti non vale a mettere in discussione la definitiva e irreversibile estinzione della società - principio, come detto, sancito dal legislatore della riforma del 2003 e ribadito dalle Sezioni Unite del 2010 - la Cassazione, con le sentenze a Sezioni Unite del 12 marzo 2013, ha affermato che l'estinzione conseguente alla cancellazione non può determinare anche l'automatica estinzione dei debiti sociali, intesi sia come *residui passivi* trascurati colpevolmente o scientemente durante la liquidazione, sia come *sopravvenienze*.

Dopo la cancellazione, dunque, non esiste più un patrimonio sociale distinto da quello dei soci, cosicché ai creditori sociali è consentito far valere le proprie pretese nei confronti degli *ex* soci, in concorso con i creditori particolari di questi ultimi e nei limiti della quota percepita in base al bilancio finale di liquidazione, ovvero nei confronti dei liquidatori se il mancato pagamento è dipeso dalla loro colpa, con azioni cumulabili nello stesso giudizio, senza che sussista alcun *beneficium excussionis* o vincolo di solidarietà dal lato passivo tra le due categorie chiamate in causa ⁽⁹⁷⁾.

La *ratio* di tale soluzione consiste nell'esigenza di impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto. Né potrebbe ipotizzarsi, secondo la Cassazione, che la volontaria estinzione dell'ente collettivo comporti la cessazione della materia del contendere nei giudizi contro di esso pendenti per l'accertamento di debiti sociali insoddisfatti. Que-

⁽⁹⁷⁾ G. NICCOLINI, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società per azioni*, op. cit., 1846.

sto, infatti, significherebbe – sempre secondo la giurisprudenza di legittimità – imporre l'ingiustificato sacrificio del diritto dei creditori; sacrificio che non sarebbe sanato dalla possibilità di agire nei confronti dei soci, alle condizioni indicate dalla citata disposizione dell'art. 2495 c.c., se quest'azione fosse concepita come diversa e autonoma rispetto a quella già intrapresa verso la società, non fosse altro che per la necessità di riprendere il giudizio d'accapo con maggiori oneri e con il rischio di non riuscire a reiterare le prove già espletate.

Il debito del quale possono essere chiamati a rispondere i soci della società cancellata, dunque, non si configurerebbe come un debito nuovo, che trae la propria origine dalla liquidazione sociale, ma s'identificherebbe nel medesimo debito che faceva capo alla società, sia per causa sia per natura giuridica.

5.1. *Il regime di responsabilità degli ex soci per i debiti della società estinta*

L'art. 2495, comma 3, c.c. dispone che la responsabilità dei soci è limitata alle somme percepite in base al bilancio finale di liquidazione. Non è chiaro, tuttavia, se tale responsabilità sia solidale ovvero *pro quota*.

La risposta a tale quesito comporta conseguenze importanti, laddove nel primo caso un creditore della società potrebbe agire nei confronti di qualsiasi socio, sempre nel limite delle somme a questo assegnate prima della cancellazione, con la conseguenza che se il socio fosse sufficientemente capiente estinguendo l'intero credito avrebbe poi diritto di agire in via di regresso nei confronti degli altri soci per la parte di debito a loro imputabile.

Nella seconda ipotesi, invece, il creditore dovrebbe agire verso ciascun socio in proporzione alla quota di partecipazione al capitale sociale e sempre nei limiti di quanto percepito in sede di liquidazione.

Anche su questo tema vi sono orientamenti contrastanti.

Chi sostiene che la responsabilità per i debiti della società sia parziaria afferma che non sarebbe corretto attribuire al creditore la libertà di scegliere il socio (o i soci) nei cui confronti avviare l'azione di recupero del credito, lasciando a questi l'onere di agi-

re in regresso nei confronti degli altri e sopportarne i relativi costi⁽⁹⁸⁾.

In secondo luogo, contro la natura solidale della responsabilità dei soci vi sarebbero argomentazioni di carattere sistematico, in quanto la solidarietà tra gli *ex* soci si troverebbe in contrasto con la loro successione universale rispetto alla società estinta in ragione del diverso regime di responsabilità previsto dell'art. 754 c.c.⁽⁹⁹⁾.

La natura solidale della responsabilità, sempre nei limiti delle somme ricevute in assegnazione, è sostenuta invece dalla dottrina maggioritaria⁽¹⁰⁰⁾.

Secondo i sostenitori della responsabilità solidale, ammettere la responsabilità *pro quota* dei soci comporterebbe l'inaccettabile conseguenza di addossare al creditore sociale il rischio dell'insolvenza del singolo socio, costringendolo inoltre a inseguire tutti gli altri soci con una pluralità di iniziative giudiziarie; il che, soprattutto nel caso di compagini sociali particolarmente numerose e dislocate in diversi paesi, renderebbe praticamente impossibile il recupero del credito insoddisfatto.

⁽⁹⁸⁾ C. CONSOLO - F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, *op. cit.*, 691.

⁽⁹⁹⁾ V. C. CONSOLO - F. GODIO, *op. cit.* 691 ss.; nonché M. PORZIO, *L'estinzione*, *op. cit.*, 216; G. POSITANO, *L'estinzione delle società per azioni, fra tutela del capitale e tutela del credito*, Milano, 2012, 106 ss., il quale ritiene che vi sia l'applicazione analogica del principio successorio "*debita hereditaria ipso iure dividuntur*" contenuto negli artt. 752 e 754 c.c.; in giurisprudenza v. Cass., 3 aprile 2003, n. 5113, in *Giur. comm.*, 2004, 393 e ss., con nota di M. Spiotta, *Prescrizione dell'azione del creditore sociale insoddisfatto contro i soci della società estinta*. L'assenza di un'ipotesi di solidarietà tra i soci è inoltre sostenuta da coloro che si oppongono alla tesi successoria ritenendo più corretto considerare l'azione dei creditori sociali quale azione di arricchimento senza giusta causa (F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, *op. cit.*, 1940, 25; G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle c.dd. sopravvenienze*, *op. cit.*, 1952, 1017).

⁽¹⁰⁰⁾ T. ASCARELLI, *op. cit.*, 251, nota 13; F. SANTAGADA, *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, in *Il giusto processo civile*, 2010, 597 ss.; M. SPERANZIN, *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, in *Giur. comm.*, 2000, 281 ss.; ID., *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel Registro delle imprese*, *op. cit.*, 514 ss.; A. MIRONE, *Cancellazione delle società dal Registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, *op. cit.*, 523 ss.; A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, *op. cit.*, 302.; G. NICCOLINI, *Commento sub art. 2495*, *op. cit.*, 1844, secondo cui in mancanza di una diversa indicazione dovrebbe valere la regola generale della solidarietà tra condebitori dettata dall'art. 1294 c.c.

Bisogna dire inoltre che la solidarietà tra i soci non è affatto incompatibile con la configurazione della responsabilità in oggetto a titolo di successione universale – e nemmeno, come si dirà, con la teoria che vede in tale responsabilità un'ipotesi specifica di arricchimento senza causa –. L'art. 754 c.c. non risulta infatti applicabile a tale fattispecie, visto che tale disposizione fa eccezione alla regola generale della solidarietà passiva di cui all'art. 1294 c.c., mentre l'art. 2495 c.c. riconoscerebbe la responsabilità solidale dei soci nei limiti delle somme percepite in base al bilancio finale di liquidazione, non imponendo espressamente al creditore un obbligo di escutere i soci proporzionalmente alle somme riscosse.

La responsabilità solidale dei soci non solo rende più agevole per il creditore la soluzione delle difficoltà pratiche sopra menzionate, ma è anche maggiormente rispondente alla natura diretta della responsabilità del socio, non più mediata dalla società ormai estinta.

La parità tra i soci e quindi la circostanza per cui ciascuno risponda solamente per l'effettivo arricchimento tratto a seguito dell'assegnazione di beni o denaro da parte della società, inoltre, è garantita dalla possibilità per il socio escusso di agire in regresso (art. 1299 c.c.) nei confronti degli altri per la quota di debito per la quale gli stessi erano responsabili. Anche economicamente, del resto, suddividere il rischio di incapienza di uno dei soci tra tutta la compagine pare preferibile rispetto alla sua concentrazione in capo al creditore, a maggior ragione considerando che l'estinzione dell'ente è decisa dai soci e il creditore non ha modo di opporsi.

La natura solidale della responsabilità dei soci (seppur nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione), come si approfondirà più avanti, è tale anche con riferimento ai debiti erariali riferibili alla società estinta, con la differenza che il limite entro il quale ciascun socio può essere chiamato a rispondere di tali debiti è individuato dall'art. 36, d.p.r. n. 602/1973, nelle somme o nel valore dei beni percepiti nei due periodi di imposta precedenti e nel periodo della liquidazione.

5.2. *La sorte delle obbligazioni suscettibili di esecuzione in forma specifica*

Un problema al quale pare difficile fornire una soluzione attraverso la teoria della successione riguarda l'ipotesi in cui, al momento della cancellazione, la società sia parte di un contratto avente a oggetto un'obbligazione che deve essere eseguita in forma specifica.

Partendo dal presupposto che la fase della liquidazione non determina alcuna modifica sui contratti in corso, che devono comunque essere eseguiti dalla società, bisogna però capire quali siano le conseguenze della scelta di procedere comunque alla cancellazione dal Registro delle imprese, nonostante l'obbligazione oggetto del contratto non sia stata eseguita.

Alla luce del quadro normativo vigente e dell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, sembra che tale decisione possa essere assunta dagli organi sociali senza che ciò possa pregiudicare l'effetto estintivo della cancellazione. Il che, però, si tradurrebbe nella sostanziale facoltà di risolvere unilateralmente il contratto stipulato dalla società, lasciando alla controparte contrattuale solo la possibilità di chiedere il risarcimento del danno.

Vi è infatti chi ha rilevato che, se anche in tale ipotesi dovesse ammettersi l'effetto estintivo della cancellazione, il creditore verrebbe privato del principale rimedio che la legge accorda al tipo di contratti in esame, ossia l'azione per l'esecuzione in forma specifica dell'obbligazione⁽¹⁰¹⁾, sottraendosi così all'esecuzione di determinate prestazioni sulla base di un calcolo costi-benefici.

Si aggiunga poi che l'azione per il risarcimento del danno nei confronti dei soci potrebbe risultare nei fatti impossibile qualora all'esito della liquidazione non sia stata distribuita alcuna somma agli stessi, con conseguente esclusione della loro responsabilità patrimoniale.

Al riguardo, si potrebbe certamente sostenere che qualsiasi debitore può decidere di non adempiere alle sue obbligazioni

⁽¹⁰¹⁾ V. A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, op. cit., 110 ss.

esponendosi alla richiesta di risarcimento del danno, ma la differenza tra la cancellazione della società e la decisione di non adempiere da parte del debitore persona fisica risiede nel fatto che nel primo caso al creditore è preclusa la possibilità di pretendere l'esecuzione in forma specifica, essendo venuto meno il soggetto che vi sarebbe tenuto. Ciò, a meno che non si voglia sostenere che all'esecuzione in forma specifica restino obbligati i soci nella loro qualità di successori universali della società.

Se, infatti, come sostiene la giurisprudenza di legittimità, l'estinzione della società dà luogo a un fenomeno di successione universale, allora, per analogia, si dovrebbe applicare il principio che ammette la generale trasmissibilità dei rapporti contrattuali facenti capo al defunto, a eccezione ovviamente dei rapporti caratterizzati dall'*intuitus personae* ⁽¹⁰²⁾ ovvero di quelli per cui la legge prevede espressamente l'esclusione dalla caduta in successione ⁽¹⁰³⁾.

In questo contesto, un'ipotesi in cui il creditore potrebbe ottenere l'esecuzione di un'obbligazione in forma specifica nei confronti degli *ex* soci può riguardare tutti quei contratti che abbiano a oggetto un immobile (come un preliminare di compravendita ovvero un accordo con il quale siano concessi determinati diritti reali di godimento), che dopo la cancellazione della società sia trasferito alla compagine sociale.

In tale ipotesi, applicando per analogia le disposizioni sulla successione delle persone fisiche, si potrebbe ritenere che l'obbligo di trasferire sia trasmissibile agli eredi, *id est* agli *ex* soci, e contro di loro eseguibile in forma specifica *ex* art. 2932 c.c. ⁽¹⁰⁴⁾.

⁽¹⁰²⁾ Per approfondimenti si consenta di rinviare a v. F. PADOVINI, *Rapporto contrattuale e successione per causa di morte*, 1990, Milano, 7 ss.

⁽¹⁰³⁾ Tra i numerosi esempi che si possono riportare vi sono le norme che escludono la caduta in successione del contratto nel caso di morte dell'appaltatore, *ex* art. 1674 c.c., e di morte del mandante o del mandatario, *ex* art. 1722, n. 4, c.c.; quelle che riconoscono agli eredi o al contraente superstite il potere di recedere dal contratto, nel caso di morte del conduttore, *ex* art. 1614 c.c., di morte dell'affittuario, *ex* art. 1627 c.c., di decesso del comodatario, *ex* art. 1811 c.c.; quelle che disciplinano le conseguenze della successione, nel caso di alienazione della cosa tenuta in custodia da parte dell'erede del depositario, *ex* art. 1776 c.c.

⁽¹⁰⁴⁾ Sulla trasmissibilità di tale obbligazione agli eredi (delle persone fisiche) v. Cass.,

La possibilità che le obbligazioni assunte e non adempiute dalla società, che in base alla disciplina della successione delle persone fisiche dovrebbero ritenersi trasmissibili agli eredi, si trasferiscano agli *ex soci*, dunque, sarebbe coerente con la teoria della successione universale accolta dalla Cassazione, ma tale conclusione non è condivisibile in quanto non trova innanzitutto alcun riscontro nel dato normativo, laddove l'art. 2495 c.c. non prevede altro che una responsabilità per debiti in denaro, limitata alle somme percepite dal piano di riparto. Dalla disciplina legislativa, inoltre, non si comprende come, e in che misura, i soci possano essere obbligati all'esecuzione in forma specifica dell'obbligazione assunta dalla società.

Laddove, come si ritiene possibile, si concepisse invece la posizione dei soci quale pura responsabilità derivante dall'aver percepito somme che a loro non sarebbero spettate, si dovrebbe per forza concludere che *qualunque* obbligazione assunta dalla società si estingua con la cancellazione dal Registro delle imprese, salvo poi il diritto dei creditori di agire nei confronti dei soci per i debiti non soddisfatti, ovvero per il risarcimento del danno derivante da inadempimento dell'obbligazione. Ciò, chiaramente, nei limiti delle somme percepite in base al bilancio finale di liquidazione.

Il fatto che la società sia stata cancellata dal Registro delle imprese nonostante la presenza di contratti non ancora eseguiti, peraltro, potrebbe in alcune ipotesi rivelare un vizio nella liquidazione che potrebbe difatti essersi conclusa prima del tempo. Di ciò sarebbero eventualmente responsabili i liquidatori che avessero agito con colpa e, conseguentemente, il creditore, che si fosse visto privare della possibilità di ottenere l'esecuzione in forma specifica della prestazione cui era obbligata la società, potrebbe agire anche contro di loro per il risarcimento del danno *ex art. 2043*.

La soluzione delineata, dunque, esclude che il creditore possa agire per la tutela in forma specifica, restando solo l'ipotesi dell'azione per il risarcimento del danno derivante dall'inadempimento vuoi contro i soci, vuoi contro i liquidatori. Al riguardo,

21 febbraio 2006, n. 747, in *Vita not.*, 2007, II, 190; Cass. 10 dicembre 1993, n. 12155, in *Giur. it.*, 1994, I, 1, 1502.

vi è invece chi ha ritenuto che la pendenza di un contratto inseguito privi di effetto la cancellazione, con la conseguenza che il contraente potrebbe chiedere l'esecuzione in forma specifica, se ancora possibile, ovvero continuare nel rapporto contrattuale⁽¹⁰⁵⁾.

Tale ipotesi, che pure sembrerebbe garantire una maggior tutela dei creditori, cercando di contrastare quelle ipotesi in cui attraverso la cancellazione dal Registro delle imprese la società possa unilateralmente sottrarsi all'azione per l'esecuzione in forma specifica della controparte contrattuale, non è però conforme al dettato normativo che prevede l'efficacia costitutiva della cancellazione.

Oltre a ciò, questa soluzione presenterebbe ulteriori difficoltà sia da un punto di vista interpretativo, sia da un punto di vista pragmatico, in quanto si dovrebbe innanzitutto ammettere che l'annullamento del provvedimento di cancellazione rientri nei poteri del giudice del Registro, ovvero del giudice investito della controversia instaurata dal creditore, e poi, una volta ottenuta la (re)iscrizione nel Registro, il creditore si troverebbe dinanzi a una società che di fatto non esiste più, con la conseguenza che un'azione per l'esecuzione del contratto dovrebbe comunque rivolgersi ai soci.

6. GLI EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE PER LE SOCIETÀ DI PERSONE

Partendo dal dato normativo, la prima ed evidente differenza tra la disciplina della cancellazione delle società di persone e delle società di capitali risiede nel fatto che nelle prime i soci successori nel (ovvero responsabili del) debito rispondono solidalmente e illimitatamente dello stesso⁽¹⁰⁶⁾; eccezion fatta per i soci accomandanti che, ai sensi dell'art. 2324 c.c., rispondono solo per la quota di liquidazione.

Prima della riforma del 2003, inoltre, la dottrina e la giuri-

⁽¹⁰⁵⁾ A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, op. cit., 110 ss.

⁽¹⁰⁶⁾ Così prevede l'art. 2312 c.c., il quale per analogia è applicabile anche alle società semplici, anch'esse soggette a registrazione ai sensi dell'art. 3, D.Lgs. n. 228/2001.

sprudenza prevalenti hanno interpretato in modo differente la vicenda estintiva delle società di persone, attribuendo alla cancellazione dal Registro delle imprese un valore diverso rispetto a quello riconosciuto alla cancellazione delle società di capitali.

La coincidenza tra cancellazione dal Registro delle imprese ed estinzione della società, infatti, non è stata ravvisata in relazione alle società di persone, laddove autorevole dottrina sosteneva che “*l'effetto estintivo è conseguenza del fatto estintivo, non della sua pubblicità*” (107).

Ricordiamo che tale principio era stato inizialmente sostenuto anche per le società di capitali, ma, in relazione alle società di persone, la convinzione che l'estinzione non coincidesse con la cancellazione né, tantomeno, consistesse in essa, è stata più difficile da abbandonare.

Con la riforma del 2003, tuttavia, l'intento del legislatore è stato quello di considerare la cancellazione dal Registro delle imprese quale vicenda idonea a determinare l'estinzione delle società, sia di persone, sia di capitali (108). Ciò indipendentemente dall'assenza nell'art. 2312 c.c., che non è stato modificato, dell'inciso con il quale si apre la disposizione dettata dall'art. 2495 c.c., in quanto la norma dettata per le società di persone prevede la produzione di analoghi effetti a partire dalla cancellazione, disponendo che, una volta cancellata la società, i creditori della stessa non possano rivolgersi ad altri che ai soci (ovvero ai liquidatori nelle ipotesi ivi previste).

È dunque ormai consolidato il principio in base al quale la cancellazione dal Registro delle imprese comporta, anche con ri-

(107) G. FERRI, *Le società*, 3^a ed., *Tratt. Vassalli, op. cit.*, 457. Tale orientamento, come osservato in precedenza, era principalmente motivato da esigenze di protezione dei creditori sociali che, laddove si fosse attribuita valenza estintiva alla cancellazione dal Registro delle imprese, si sarebbero trovati a concorrere con i creditori personali dei soci.

(108) Cfr. V. SALAFIA, *Estensione alle società di persone del nuovo art. 2495*, in *Le Società*, 2010, 5, 565, il quale rileva che “*Non si può, pertanto, affermare che la cancellazione di una società produce effetti diversi secondo il tipo della sua organizzazione, in presenza di fatti identici costituiti dal mancato pagamento di uno o più creditori da parte del liquidatore. O in forza del criterio dell'analogia iuris o in forza di interpretazione in chiave costituzionale in relazione all'art. 3 della Costituzione, che non ammette regole diverse per situazioni uguali o simili, la regola contenuta nell'attuale art. 2495 c.c. dovrebbe costituire un punto di riferimento nella lettura ed interpretazione dell'art. 2312 c.c.*”; in tal senso v. anche M. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, *op. cit.*, 711.

ferimento alle società di persone, l'estinzione dell'ente societario, nonostante possano perdurare rapporti in cui le stesse società fossero originariamente parti.

In questo senso si sono espresse, seppur in un *obiter dictum*, anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062 ⁽¹⁰⁹⁾.

Con tali decisioni, infatti, la Suprema Corte, pur senza smentire il precedente indirizzo giurisprudenziale (qualificato come "*ius receptum*"), ha riconosciuto effetto espansivo alle novità che la riforma del 2003 ha esplicitamente apportato in riferimento alle società di capitali (v. art. 2495 c.c.), attribuendo così alla pubblicità della cancellazione il medesimo effetto estintivo anche per le società di persone ⁽¹¹⁰⁾.

L'attribuzione di un'efficacia (solamente) dichiarativa alla cancellazione dal Registro per le società di persone non è stata del tutto abbandonata e le stesse Sezioni Unite del 2013 hanno affermato che la vicenda estintiva delle società di persone si differenzia da quella delle società di capitali in quanto l'iscrizione nel Registro delle imprese della cancellazione ha valore di pubblicità meramente dichiarativa, superabile con prova contraria.

Questo in ragione del fatto che, come detto, l'art. 2312 c.c. è rimasto immutato anche dopo la riforma, con la quale invece è stato interamente riformulato l'art. 2495 c.c., che oggi reca l'inciso "*Ferma restando l'estinzione...*".

Ad avviso della Suprema Corte, dunque, nel caso delle società di persone è ammessa la prova contraria circa l'assenza dei requisiti per la cancellazione. Prova che tuttavia non avrebbe

⁽¹⁰⁹⁾ V. Cass., Sez. Un., 22 febbraio 2010, nn. 4060-4061-4062, in *Società*, 2010, 8, 1004, (con nota di) D. DALFINO, *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese*, op. cit., 1610; E. TIMPANO, *La cancellazione delle società di persone dal Registro delle imprese: il revirement della cassazione*, in *Riv. notariato*, 2010, 1, 191; R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, in *Giur. it.*, 2010, 7, 1610; M.S. SPOLIDORO, *La cancellazione delle società davanti alle Sezioni Unite*, in *Notariato*, 2010, 6, 643 ss.; M. SPERANZIN, *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, in *Giur. it.*, 2000, 4, II, 285; M. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, in *Riv. dir. comm.*, 2011, 4, 699.

⁽¹¹⁰⁾ Anche se in questo le Sezioni Unite del 2010 sono state anticipate dalle pronunce Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192, in *Società*, 2009, 1, 26; e Cass., 28 agosto 2006, n. 18618, in *Fallimento*, 2007, 3, 294.

ad oggetto la sola pendenza di rapporti non ancora definiti facenti capo alla società, poiché ciò condurrebbe altrimenti a un ritorno al passato ⁽¹¹¹⁾.

Al contrario, chiunque abbia interesse alla revoca della cancellazione della società di persone deve dimostrare un fatto dinamico, vale a dire che la società abbia continuato a operare – e dunque, *ipso facto*, a esistere – anche dopo la cancellazione dal Registro ⁽¹¹²⁾.

Il concetto di efficacia dichiarativa della cancellazione delle società di persone dal Registro delle imprese, così come inteso dalla Suprema Corte, tuttavia, non pare in fondo differente rispetto a quello di efficacia costitutiva che sia il legislatore sia la stessa giurisprudenza di legittimità hanno ormai pacificamente attribuito alla cancellazione delle società di capitali.

Ciò in quanto la prova della continuazione dell'attività di impresa che, come visto, rappresenterebbe il *discrimen* tra l'efficacia costitutiva ovvero dichiarativa della cancellazione può essere parimenti fornita in relazione alle società di capitali, producendo altresì l'effetto di considerare la società ancora iscritta nel Registro delle imprese.

Ad affermare questo principio, è stata la stessa Cassazione a Sezioni Unite nelle sentenze n. 8426 e 8427 del 9 aprile 2010 sopra citate, ove il giudice di legittimità ha chiarito che, qualora la cancellazione sia avvenuta in assenza delle condizioni di legge, il Giudice del Registro può provvedere d'ufficio *ex art. 2191 c.c.* ordinando con decreto la “cancellazione della cancellazione”. Ad avviso della Suprema Corte, infatti, la condizione di legge fondamentale per l'estinzione delle società (sia di persone sia di capitali) sarebbe rappresentata dalla cessazione dell'attività

⁽¹¹¹⁾ V. Cass. 3 febbraio 2014, n. 2325, secondo cui “*la prova contraria, idonea a superare l'effetto di pubblicità dichiarativa che l'iscrizione della cancellazione spiega per la società di persone, non può vertere sul fatto statico della pendenza di rapporti sociali non definiti, occorrendo, viceversa, la prova del fatto dinamico della continuazione dell'operatività sociale dopo l'avvenuta cancellazione, la quale soltanto giustifica, ai sensi dell'art. 2191 cod. civ., la cancellazione della cancellazione, cui consegue la presunzione che la società non abbia mai cessato di esistere*”; cfr. anche Cass. civ., sez. I, sentenza 10 agosto 2015, n.16638, in *Guida al diritto*, 2015, 47, 61.

⁽¹¹²⁾ V. in tal senso Tribunale di Vicenza, decreto del Giudice del Registro 28 giugno 2013.

di impresa e la prova dell'assenza di tale condizione non potrebbe che determinare la (re)iscrizione della società nel Registro delle imprese ⁽¹¹³⁾.

È evidente dunque che alla luce di tale interpretazione non vi è alcuna differenza in termini di efficacia tra il provvedimento di cancellazione nelle società di persone e nelle società di capitali ⁽¹¹⁴⁾, in quanto solo in presenza di fattispecie abusive di particolare ed eccezionale gravità, come la continuazione dell'attività di impresa all'estero, la cancellazione dal Registro delle imprese non può dirsi irreversibile ⁽¹¹⁵⁾.

Si noti inoltre il testo dell'attuale art. 10 l. fall., ove si prevede che *tutti* gli imprenditori collettivi (o individuali) possono essere dichiarati falliti entro il termine di un anno dalla cancellazione dal Registro delle imprese, senza distinzioni tra società di persone e di capitali.

La disposizione citata, del resto, ammette la possibilità da parte del creditore o del Pubblico Ministero di dimostrare il momento dell'effettiva cessazione dell'attività, ma solo nelle ipotesi di impresa individuale ovvero, in relazione agli imprenditori collettivi, di cancellazione d'ufficio (v. comma 2 art. 10 l. fall.). Ciò significa che, in tutti gli altri casi, il termine annuale per la dichiarazione di fallimento decorre dalla cancellazione dal Registro, indipendentemente dal fatto che vi sia stata l'effettiva cessazione dell'attività ⁽¹¹⁶⁾. Nell'ipotesi in cui vi sia la prosecuzione dell'attività di impresa, chiaramente, potrà essere dichiarato il fallimento della società di fatto mediante la quale l'attività è appunto proseguita, con responsabilità illimitata dei soci ⁽¹¹⁷⁾.

⁽¹¹³⁾ Anche le sentenze gemelle del 2013 sono intervenute sul tema, individuando, in un *obiter dictum*, la continuazione dell'attività di impresa da parte della società quale presupposto per la cancellazione dell'iscrizione del provvedimento di cancellazione dal Registro delle imprese.

⁽¹¹⁴⁾ Per una ben più approfondita disamina circa il significato solo apparentemente alternativo tra efficacia dichiarativa ed efficacia costitutiva si veda M. Verbanò, *Estinzione di società* (voce società di persone), *op. cit.*, 283 ss.

⁽¹¹⁵⁾ Cfr. M. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, *op. cit.*, 713.

⁽¹¹⁶⁾ V. in tal senso C. IBBA, *Sul presupposto oggettivo del fallimento*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, 809; nonché G. BETTAZZI, *L'art. 10 L. fall. tra passato e presente*, in *Fallimento*, 2008, 810.

⁽¹¹⁷⁾ Cfr. Cfr. A. BASSI, *Il fallimento delle società con soci illimitatamente responsabili*,

La stessa dottrina, inoltre, ha giustamente ricordato che, al momento dell'iscrizione del provvedimento di cancellazione, al conservatore del Registro non compete alcun controllo di tipo sostanziale, dovendo quest'ultimo verificare solo che la società abbia *formalmente* concluso la procedura di liquidazione ⁽¹¹⁸⁾.

Al riguardo, tuttavia, bisogna rilevare che la cessazione dell'attività rappresenta un requisito imprescindibile ai fini dell'estinzione delle società di capitali o di persone e, dunque, in presenza di cancellazioni meramente formali si ritiene di condividere l'interpretazione secondo cui il Giudice competente possa annullare il provvedimento di cancellazione dal Registro delle imprese. In caso contrario, infatti, si costringerebbe il creditore ad agire nei confronti dei soci, concorrendo con i creditori personali degli stessi, nonostante, nei fatti, la società debitrice continui a operare.

Una valida soluzione alternativa, che avrebbe maggiore coerenza rispetto all'efficacia costitutiva della cancellazione sia per le società di persone sia per le società di capitali, invece, consisterebbe nel ritenere che in caso di prosecuzione dell'attività possa configurarsi tra i soci una nuova società di fatto, assoggettabile, ricorrendo i presupposti di legge, al fallimento ⁽¹¹⁹⁾.

Al di fuori dell'ipotesi della continuazione dell'attività di impresa (fenomeno che, comunque, dovrebbe essere decisamente

in *Fallimento e Concordato Fallimentare*, a cura di A. JORIO, Milano, 2016, II^a Tomo 2783 ss.; F. FIMMANÒ, *Il fallimento della supersocietà di fatto*, in *Fallimento*, 2009, 90.

Sul tema in esame vedi inoltre Sull'argomento v. Cass., 20 giugno 2013, n. 15488 per la quale "l'art. 10 L. Fall. pone infatti una presunzione di cessazione dell'attività d'impresa al momento della cancellazione dal registro delle imprese in ragione dell'interesse prevalente dei terzi ad avere una esatta cognizione dello stato e delle attività dell'impresa, e tale presunzione vale tanto per gli imprenditori individuali quanto per quelli collettivi. [...] Se dunque l'imprenditore individuale o collettivo se su cancellazione d'ufficio, non può dare la prova di una diversa data di cessazione dell'attività rispetto a quella consacrata dalla cancellazione dal registro delle imprese e del tutto coerente il socio occulto di una società, privo di ogni riconoscimento nell'ambito del registro delle imprese, non può fornire alcuna prova in ordine alla cessazione della propria qualità di socio illimitatamente responsabile".

⁽¹¹⁸⁾ M. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, op. cit., 725, v. anche A. NIGRO, *Ancora sulla cancellazione ed estinzione delle società*, op. cit., 346 ss.

⁽¹¹⁹⁾ Cfr. C.S. HAMEL, *Ancora dubbi sulla cancellazione della cancellazione*, in *Le Società*, 2014, 8/9, 939, il quale ritiene che la soluzione prospettata dalle Sezioni Unite non sia conciliabile con l'art. 10 l. fall., laddove tale disposizione non sembra accordare alcun rilievo al dato dell'effettiva prosecuzione dell'attività di impresa; in tal senso anche M. Perrino, *L'estinzione*, op. cit., 725.

raro nella prassi) sopra descritta, laddove emergessero sopravvenienze o sopravvenienze passive, anche i creditori delle società di persone rimasti insoddisfatti durante la liquidazione dovranno normalmente agire contro i singoli soci, senza che questi ultimi possano opporre il beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale (ai sensi dell'art. 2312, comma 2, c.c.) ⁽¹²⁰⁾.

Come per le società di capitali, inoltre, il socio illimitatamente responsabile che dopo lo scioglimento e la cancellazione della società abbia pagato un debito maturato dalla stessa ha il diritto di agire in regresso contro gli *ex* soci illimitatamente e solidalmente responsabili, tenuti a rifondere la parte di debito di loro spettanza ⁽¹²¹⁾.

Oltre che nei confronti dei soci il creditore potrà agire altresì verso i liquidatori, anche loro responsabili del debito sociale ai sensi dell'art. 2312, comma 2, c.c., nell'ipotesi in cui il pagamento fosse dovuto a loro colpa ⁽¹²²⁾, ciò che potrebbe essere, ad esempio, in caso di violazione del divieto, previsto dall'art. 2280, comma 1, c.c., di ripartire i beni sociali tra i soci prima del soddisfacimento di tutti i creditori.

Per di più, i liquidatori che, ripartendo i beni sociali tra i soci prima del pagamento dei creditori sociali o dell'accantonamento delle somme necessario a soddisfarli, cagionino danno ai creditori, rischiano di incorrere nella fattispecie criminosa di cui all'art. 2633 c.c. ⁽¹²³⁾.

⁽¹²⁰⁾ V. Trib. Varese 8 marzo 2010, (con nota di) A. STABILINI, *Cancellazione dal Registro delle imprese ed estinzione della società. Applicabilità della disciplina alle società di persone*, in *Le Società*, 6/2010, 775.

⁽¹²¹⁾ V. in tal senso ed *ex multis* Cass. 21 febbraio 2013, n. 4380.

⁽¹²²⁾ Chiaramente, affinché il mancato pagamento del debito sia imputabile ai liquidatori è richiesta sia la conoscenza del debito stesso in base alla diligenza richiesta dall'incarico, sia la presenza di risorse in capo alla società. Cfr. Trib. Milano 14 novembre 2007, con nota di M.P. FERRARI, *Responsabilità del liquidatore per omessa considerazione di un debito* in *Società*, 2009, 8, 1045, che ha escluso la responsabilità del liquidatore verso i creditori della società, in quanto il mancato pagamento del debito sociale era nel caso di specie riconducibile all'assenza delle risorse economiche per potervi provvedere.

⁽¹²³⁾ Il quale, comunque, prevede l'estinzione del reato in caso di risarcimento del danno.

7. IL FALLIMENTO DELLA SOCIETÀ CANCELLATA DAL REGISTRO DELLE IMPRESE: L'ART. 10 L. FALL.

L'approfondimento del tema dell'estinzione delle società e della responsabilità dei soci (nonché di liquidatori e amministratori) per i debiti a essa riferibili rende opportuno un cenno in merito al rapporto tra la cancellazione dal Registro delle Imprese e l'assoggettamento al fallimento (oggi liquidazione giudiziale) della società estinta, in quanto la procedura concorsuale, considerando le possibili conseguenze, anche sul piano penale, rappresenta un importante strumento di tutela per i creditori rimasti insoddisfatti in esito alla liquidazione della società. In dottrina e giurisprudenza il dibattito sulla fallibilità delle società cancellate dal Registro delle imprese è stato da sempre vivace, laddove, ancor prima della riforma delle procedure concorsuali del 2006, si discuteva sulla possibilità di applicare alle società l'art. 10 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 ⁽¹²⁴⁾, e, in caso di risposta affermativa, sul termine di decorrenza per la dichiarazione di fallimento.

Parte della dottrina ⁽¹²⁵⁾ sosteneva che il dettato dell'art. 10 della legge fallimentare (*ante-riforma*) non fosse conciliabile con la disciplina codicistica della fase estintiva delle società commerciali ⁽¹²⁶⁾. Altra parte ⁽¹²⁷⁾, invece, riteneva che non vi fossero

⁽¹²⁴⁾ Nella versione pre-riforma la norma citata prevedeva che “*L'imprenditore che per qualunque causa, ha cessato l'esercizio dell'impresa, può essere dichiarato fallito entro un anno dalla cessazione dell'impresa, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo*”. La riforma delle procedure concorsuali ex D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, ha poi sostituito l'art. 10 l. fall. come segue: “*Gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione del Registro delle imprese, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo*”.

⁽¹²⁵⁾ L. GAFFURI, *Cessazione delle attività nelle imprese collettive e decorrenza del termine annuale*, in *Fallimento*, 1994, 1298 ss.; V. BUONOCORE, *Fallimento e impresa*, Napoli, 1970, 252.

⁽¹²⁶⁾ Sul tema del rilievo dissolutivo del fallimento prima della riforma del diritto societario e sulla portata della soppressione del fallimento dal novero delle cause di scioglimento delle società di capitali, cfr. G. FERRI JR., *Fallimento e scioglimento della società*, in *Riv. dir. comm.*, 2009, I, 8-9, che riconduce tale soluzione all'incapacità del fallimento di incidere in modo definitivo sull'organizzazione sociale, nonché alla propagazione della funzione riorganizzativa dell'impresa che, con la riforma delle procedure concorsuali, si è estesa anche al fallimento; v. anche N. BACCETTI, *La gestione delle società di capitali in crisi tra perdita della continuità aziendale ed eccessivo indebitamento*, in *Riv. delle Società*, 2016, fasc. 4, 568.

⁽¹²⁷⁾ M. GHIDINI, *Società personali*, op. cit., 884.

ragioni ordinali idonee a giustificare una diversa tutela dei creditori dell'imprenditore individuale, nei cui confronti l'art. 10 l. fall. si applicava pacificamente, rispetto ai creditori dell'impresa collettiva.

Coloro che sostenevano l'applicabilità del previgente art. 10 l. fall. anche alle imprese collettive erano però divisi sull'individuazione del *dies a quo* di decorrenza del termine annuale ⁽¹²⁸⁾.

Per alcuni, infatti, tale termine decorreva dalla data di scioglimento, per altri dalla data di approvazione del bilancio finale di liquidazione, per altri ancora dal giorno della cancellazione della società dal Registro delle imprese; vi era infine, chi, in armonia con la giurisprudenza all'epoca prevalente, riteneva che la decorrenza del termine annuale si avesse dalla definizione di tutti i rapporti giuridici della società, il che, in sostanza, equivaleva a sostenere che la società potesse essere dichiarata fallita senza limiti di tempo.

L'orientamento prevalente in giurisprudenza è stato foriero di problemi applicativi, in quanto il termine annuale dalla definizione di tutti i rapporti pendenti è divenuto estremamente mobile, a evidente discapito della certezza delle situazioni giuridiche. Secondo tale impostazione, infatti, l'accertamento di un rapporto giuridico pendente avrebbe impedito di considerare come "cessata" l'attività della società estinta, procrastinando il periodo di applicazione dell'art. 10 l. fall.

La questione, come è noto, è stata risolta dalla Corte Costituzionale ⁽¹²⁹⁾, la quale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 10 r.d. 16 marzo 1942, n. 267 "*nella parte in cui non prevede che il termine di un anno dalla cessazione dell'esercizio dell'impresa collettiva per la dichiarazione di fallimento della società decorra dalla cancellazione della società stessa dal Registro delle imprese*".

Abbiamo dunque visto in precedenza come tale arresto del Giudice delle leggi fosse un chiaro segnale verso un riconoscimento istituzionale dell'efficacia costitutiva della cancellazione

⁽¹²⁸⁾ V. BUONOCORE, *Società in nome collettivo*, in *Il codice civile commentario*, diretto da P. SCHLESINGER, Milano, 1995, 475.

⁽¹²⁹⁾ V. Corte Cost. 21 luglio 2000, n. 319, in *R. D. Comm.*, 2000, II, 211.

delle società dal Registro delle imprese; ciò che, difatti, avvenne con la riforma del 2003.

Anche la Cassazione, conseguentemente, prese atto della decisione della Corte Costituzionale confermando che il termine annuale previsto dall'art. 10 l. fall. non dovesse decorrere dalla liquidazione effettiva di tutti i rapporti facenti capo alla società stessa, ma dalla cancellazione dal Registro delle imprese ⁽¹³⁰⁾.

Se tale interpretazione dell'art. 10 l. fall. non fosse stata accompagnata dall'intervento del legislatore del 2003, pertanto, si sarebbe verificata l'assurda conseguenza che, da una parte, la società avrebbe dovuto ritenersi esistente sino al sussistere di rapporti giuridici a essa riferibili, ma, dall'altra, ai fini del suo fallimento, avrebbe dovuto considerarsi estinta al momento della cancellazione ⁽¹³¹⁾. È quindi evidente l'influenza che la pronuncia della Corte Costituzionale ha avuto nella definitiva e pur sofferta soluzione che la Cassazione ha fornito in merito all'efficacia costitutiva della cancellazione ⁽¹³²⁾.

L'attuale art. 10 l. fall., prevedendo la possibilità di dichiarare il fallimento degli *imprenditori individuali e collettivi entro un anno dalla cancellazione dal Registro delle imprese* ⁽¹³³⁾, costi-

⁽¹³⁰⁾ V. Cass. 8 novembre 2002, n. 15677, in *Il fallimento*, 2003, 1258.

⁽¹³¹⁾ A. RUOTOLO - D. BOGGIALI, *op. cit.*, 954.

⁽¹³²⁾ Difatti, si noti che tra la sentenza della Corte Costituzionale citata e le note sentenze delle Sezioni Unite nn. 4060-4061-4062 del 2010, vi sono stati diversi arresti ove la Cassazione stessa ha affermato che l'atto di cancellazione della società dal Registro delle imprese avesse solo funzione di pubblicità, ma non ne determinasse l'estinzione in presenza di rapporti giuridici non ancora esauriti; v., *ex multis*, Cass., 2 marzo 2006, n. 4652e Cass. 15 gennaio 2007, n. 646.

⁽¹³³⁾ Salvo che, ai sensi del 2° comma dell'art. 10, il pubblico ministero o il creditore dimostrino, in caso di impresa individuale ovvero nell'ipotesi in cui la società sia cancellata d'ufficio dal Registro delle imprese ai sensi dell'art. 2191 c.c., che al dato formale non corrisponda la sostanza, laddove vi sia stata una continuazione dell'attività di impresa.

La questione del termine annuale per la dichiarazione di fallimento si è posta anche in relazione alle società irregolari, considerando che in tale ipotesi non vi è alcuna cancellazione dal Registro delle imprese cui fare riferimento. Al riguardo si ritiene corretta l'interpretazione in base alla quale ai fini della decorrenza del termine in commento vi sarebbe la possibilità di dimostrare la data di conoscenza, da parte dei terzi, della effettiva cessazione, restando pur sempre necessario, in difetto di forme di pubblicità legale, contemperare l'affidamento dei terzi e la necessità di dare stabilità ai rapporti giuridici e di evitare di lasciare *sine die* aperta la possibilità di dichiarazione di fallimento di una impresa in realtà

tuisce dunque una importante forma di tutela per i creditori della società cancellata, poiché il fallimento risulta idoneo a creare lo spazio processuale per tutte quelle azioni recuperatorie, revocatorie e di responsabilità tese al ripristino della massa attiva, nel rispetto della *par condicio creditorum*, coinvolgendo inoltre anche le posizioni di creditori già liquidati ⁽¹³⁴⁾.

Per quanto riguarda gli aspetti applicativi della disposizione, bisogna segnalare che, in base all'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità, il ricorso per la dichiarazione di fallimento non deve essere notificato agli *ex* soci, ma al liquidatore presso l'ultima sede della società ⁽¹³⁵⁾, e lo stesso liquidatore inoltre, e nonostante secondo la Cassazione stessa tutte le posizioni attive e passive riferibili alla società si trasferiscano *iure successionis* in capo ai soci, deve ritenersi ancora legittimato a proporre reclamo avverso la sentenza di fallimento.

Ai soli fini della procedura per la dichiarazione di fallimento, dunque, il liquidatore mantiene la legittimazione a rappresentare la società cancellata dal Registro: si tratta del resto, come osservato anche dalle Sezioni Unite del 2013, di una *fictio iuris*, “*che postula come esistente ai soli fini del procedimento concorsuale un soggetto ormai estinto (come del resto accade anche per l'imprenditore persona fisica che venga dichiarato fallito entro l'anno dalla morte) e dalla quale non si saprebbero trarre argomenti sistematici da utilizzare in ambiti processuali diversi*” ⁽¹³⁶⁾.

Ciò significa che il procedimento fallimentare, nonché le

cessata (v. *ex multis* Cass. 28 agosto 2006, n. 18618, in *Il fallimento*, 2007, 294, con nota di V. ZANICHELLI, *Società irregolari: cessazione dell'attività e dichiarazione di fallimento*; in *Società*, 2007, 967, con nota di S. PASCALI; Cass. 5 aprile 2005, n. 7075, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2006, 293, con nota di E. SABATELLI, *Condizioni per l'applicabilità del limite annuale alla dichiarazione di fallimento del socio di fatto receduto*; Cass. 8 settembre 2003, n. 13070, in *Il fallimento*, 2004, 1102, con nota redazionale; in *Giur. comm.*, 2004, II, 377, con nota di C. APPIANI).

⁽¹³⁴⁾ F. PASQUARIELLO, *Cancellazione di società nella mera “apparenza” del bilancio finale di liquidazione*, in *Giur. Comm.le*, 3/2015, 590.

⁽¹³⁵⁾ V., *ex multis*, Cass., 5 novembre 2010, n. 22547, in *Foro it. Rep.* 2010, voce *Fallimento*, 592 e Cass. 11 luglio 2013, n. 17208, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Fallimento*, n. 192.

⁽¹³⁶⁾ Come si vedrà più avanti, con l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, il legislatore ha introdotto una seconda “eccezione”, analoga a quella prevista dall'art. 10 l. fall., ossia la “sopravvivenza quinquennale” della società cancellata al solo fine dell'accertamento e della riscossione dei crediti fiscali e previdenziali.

eventuali fasi di impugnazione, continua a svolgersi nei confronti della società in persona dell'ultimo rappresentante legale.

Al riguardo, però, non tutti sono d'accordo.

Vi è infatti un'ipotesi alternativa ⁽¹³⁷⁾, che ha trovato accoglimento anche in alcune pronunce di merito ⁽¹³⁸⁾, in base alla quale la convocazione dell'*ex* liquidatore della società estinta nel procedimento prefallimentare, in luogo degli *ex* soci, non sarebbe corretta, tanto da causare la nullità della sentenza dichiarativa del fallimento.

Tale orientamento si fonda essenzialmente su due concetti: i soci sarebbero successori universali della società estinta;

la dichiarazione di fallimento entro un anno dalla cancellazione non dovrebbe essere intesa nel senso che la società continui a esistere, avendo solamente il fine di garantire l'avvio di un'esecuzione collettiva sul patrimonio residuo della società in funzione del soddisfacimento dei creditori sopravvissuti o sopravvenuti.

Secondo questa ricostruzione alternativa, il fallimento *ex art.* 10 l. fall. della società estinta è conseguentemente assimilato al fallimento dell'imprenditore defunto (ai sensi degli art. 11 e 12 l. fall.) ove si prevede la prosecuzione della procedura in capo agli eredi (ovvero, nell'ipotesi dell'art. 528 c.c., nei confronti del curatore dell'eredità giacente).

Tale interpretazione, seppur in contrasto con la giurisprudenza di legittimità ⁽¹³⁹⁾, può sembrare più corretta dal punto

⁽¹³⁷⁾ G. LA CROCE, *Gli effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese e il fallimento delle società cessate*, in *Fallimento*, 2013, 845, il quale ritiene che sia necessario nominare un rappresentante comune degli *ex* soci, applicando l'art. 12, l. fall., che prevede la nomina di un rappresentante comune degli eredi del fallito defunto, con conseguente prosecuzione della procedura fallimentare in capo agli stessi; v. anche C. IBBA, *Il fallimento dell'impresa cessata*, op. cit., 957. Nel medesimo senso L. GUGLIELMUCCI, *Patrimoni destinati e insolvenze*, in *www.fallimento.ipsoa.it*, per il quale nel nostro ordinamento non è necessario che a essere assoggettato a fallimento sia un imprenditore, ma che il fallimento investa un patrimonio coinvolto nell'esercizio dell'impresa. Si veda inoltre F. FIMMANÒ - F. ANGIOLINI, *Cancellazione, estinzione e cancellazione della cancellazione: quando la società può risorgere e fallire*, in *Il Caso.it*, II, 2012, 280.

⁽¹³⁸⁾ V. App. Napoli, Sez. I, 8 febbraio 2012, in *Il Fallimento*, 2012, 10, 1242 con nota adesiva di M. SPERANZIN.

⁽¹³⁹⁾ V. Cass. 5 novembre 2010, n. 22547, in *Il Fallimento*, 2011, 749 ss., nonché le Sezioni Unite del 2013 ove, come visto, l'art. 10 l. fall. è stato qualificato come una *fictio*

di vista sistematico, laddove l'art. 2495 c.c. sancisce l'effetto estintivo della cancellazione dal Registro delle imprese, e, pertanto, supporre la ricorrenza di una *fictio iuris* che implichi il ritorno in vita della società (e quindi degli organi sociali) ai soli fini del fallimento sembrerebbe una forzatura ⁽¹⁴⁰⁾.

L'instaurazione del contraddittorio con tutti i soci della società fallita evidentemente comporterebbe difficoltà applicative, soprattutto nell'ipotesi in cui la società fosse costituita da un'ampia compagine sociale ⁽¹⁴¹⁾, e non si potrebbe comunque escludere qualsiasi possibilità di intervento volontario da parte dell'*ex* liquidatore, atteso il suo potenziale interesse a evitare le conseguenze penali che potrebbero scaturire a seguito della dichiarazione di fallimento.

Il problema potrebbe però essere risolto ammettendo la possibilità di notificare l'istanza di fallimento e il decreto di cui all'art. 15 l. fall. presso l'ultima sede della società ⁽¹⁴²⁾, così come dispone l'art. 2495, comma 3, c.c., in relazione alle azioni individuali dei creditori nei confronti dei soci e del liquidatore, nonché l'art. 303 c.p.c., laddove prevede la notifica collettiva e impersonale del ricorso per riassunzione agli eredi nell'ultimo domicilio del defunto.

Gli *ex* soci, o in caso di loro inerzia il giudice, potrebbero in tal caso nominare, ai sensi del secondo comma dell'art. 12 l. fall.,

iuris in base alla quale la società tornerebbe a esistere ai soli fini della procedura fallimentare. In dottrina cfr. G.P. ALLECA, *Iscrizione della cancellazione, estinzione e fallimento*, op. cit., 720 ss.

⁽¹⁴⁰⁾ Così come l'ulteriore ipotesi di sopravvivenza quinquennale prevista dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, "*Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi [...]*" su cui si approfondirà in seguito.

⁽¹⁴¹⁾ Si consideri infatti che, con la sentenza sopra citata, la Corte di Appello di Napoli ha dichiarato la nullità della sentenza di fallimento per mancata instaurazione del contraddittorio nei confronti dei soci. La notifica dell'istanza e del decreto di convocazione nei confronti di questi ultimi sarebbe dunque una faccenda decisamente delicata.

⁽¹⁴²⁾ M. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, in *Riv. dir. comm.*, 2011, I, 699 ss. Altri autori, tuttavia, hanno ritenuto che la notifica presso l'ultima sede della società estinta non rappresenti una soluzione ottimale dal punto di vista del rispetto delle garanzie difensive, in ragione delle difficoltà di individuare i soggetti abilitati a ricevere la notifica e a informare i relativi destinatari (v. L. PARALLELA, *Cancellazione della società*, in *La riforma della società*, *Commentario del d.lgs. 17 gennaio 2003*, n. 6, op. cit., 308 e nt. 13).

un rappresentante comune che ben potrebbe essere individuato nell'*ex* liquidatore della società.

Nella pratica, dunque, la soluzione in commento non si discosterebbe da quella adottata dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui il procedimento fallimentare si svolgerebbe nei confronti dell'ultimo rappresentante legale della società cancellata dal Registro delle imprese.

7.1. *Il rapporto tra l'art. 10 legge fallimentare e l'azione nei confronti di soci e liquidatori ai sensi dell'art. 2495 c.c.*

La possibilità di domandare il fallimento della società estinta entro l'anno dalla cancellazione dal Registro delle imprese rappresenta dunque un'ulteriore forma di tutela, oltre a quella prevista dall'art. 2495, comma 3, c.c., garantita ai creditori sociali.

Si tratta ovviamente di rimedi che appartengono a discipline diverse, quella fallimentare e quella liquidatoria, ma che entrambi possono rappresentare la conseguenza di una procedura di liquidazione viziata ⁽¹⁴³⁾.

L'art. 10 l. fall., infatti, riguarda l'ipotesi in cui l'insolvenza si è realizzata anteriormente alla liquidazione, ovvero nell'anno successivo. Ciò per inerzia o mancata conoscenza dei creditori, ovvero per dolo o colpa dei liquidatori, i quali, in presenza di una situazione di insolvenza nel corso della fase di liquidazione ⁽¹⁴⁴⁾, avrebbero dovuto avviare la procedura fallimentare. Un obbligo al quale sono soggetti sino all'effettiva cancellazione della società, ossia il momento finale del loro incarico.

L'art. 2495, comma 3, c.c. d'altra parte consente al creditore

⁽¹⁴³⁾ La liquidazione dovrebbe infatti portare, da una parte, alla completa soddisfazione dei creditori sociali grazie alle risorse dell'attivo e, dall'altra, alla distribuzione ai soci del (solo eventuale) avanzo patrimoniale.

⁽¹⁴⁴⁾ Per l'analisi del rapporto tra insufficienza patrimoniale e stato d'insolvenza nell'ambito della fase di liquidazione, si rinvia a F. Signorelli, *Insufficienza patrimoniale e stato d'insolvenza*, in *Il Fallimento*, 2013, 853 ss.; nonché la sentenza della Corte di Cassazione, 14 ottobre 2009, n. 21834, in *Dir. fall.*, 2011, II, 206 ss., con nota di R. BATTAGLIA, *Desistenza del creditore istante e permanenza del potere del Tribunale fallimentare di segnalare al P.M. l'insolvenza: re melius perpensa...* Più in generale, sul concetto d'insolvenza si veda F. GALGANO, *Dichiarazione del fallimento e argomenti di prova dell'insolvenza*, in *Contratto e impresa*, 2011, 1 ss.

di agire individualmente nei confronti dei soci (*fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*) e dei liquidatori (*se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi*), sempre in ragione del fatto che durante la liquidazione il suo credito non è stato soddisfatto.

Entro l'anno dalla cancellazione, pertanto, il creditore può esperire l'uno o l'altro rimedio, ossia presentare domanda di fallimento della società, a seguito della quale sarà valutata l'ammissione al passivo del suo credito, ovvero agire direttamente nei confronti di soci e/o liquidatori per lo stesso credito.

Considerando dunque che la tutela dei creditori sociali passa attraverso le due soluzioni in commento, si ritiene importante comprendere quale sia il rapporto tra le stesse.

Al riguardo, si ritiene di condividere l'opinione di chi ha sostenuto che l'art. 2495 c.c. ha un ambito di applicazione residuale rispetto all'art. 10 l. fall. ⁽¹⁴⁵⁾. Ciò innanzitutto perché il fallimento della società estinta può dar luogo all'accertamento della responsabilità penale, per uno dei reati di cui agli artt. 216 e ss. l. fall., in capo agli amministratori, ai liquidatori e, in alcune ipotesi, ai soci. Responsabilità che, oltre a dissuadere, almeno sulla carta, dal compimento di frodi, può anche rappresentare un rimedio risarcitorio in capo ai creditori, attraverso la costituzione di parte civile nel processo penale.

L'avvio di una procedura fallimentare in capo alla società estinta inoltre porterebbe, seppur indirettamente per il tramite dell'attività del curatore, alla possibile sterilizzazione degli effetti negativi di suddette condotte sull'attivo societario.

Ai sensi degli artt. 66 e 67 l. fall., il curatore infatti, può agire in revocatoria contro i soci, ed eventualmente contro altri creditori i cui crediti fossero stati saldati in violazione della *par condicio*.

Nelle società di persone, inoltre, l'apertura della procedura concorsuale comporta anche il fallimento dei soci illimitatamente responsabili (che siano persone fisiche o giuridiche) ai sensi dell'art. 147 l. fall. ⁽¹⁴⁶⁾.

⁽¹⁴⁵⁾ L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, op. cit., 1 ss.

⁽¹⁴⁶⁾ Si ricorda che con la nota sentenza n. 319/2000 anche l'art. 147 l. fall. fu dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui non prevedeva, per il fallimento del

Alla luce di quanto sopra, dunque, si ritiene che l'ambito di applicazione del terzo comma dell'art. 2495 sia nei fatti limitato alle ipotesi in cui il rimedio fallimentare non sia esperibile, essendo decorso il termine di un anno dalla cancellazione dal Registro delle imprese, ovvero laddove non siano integrati i requisiti di cui all'art. 1 della l. fall..

In chiusura, sempre in riferimento al rapporto tra la disciplina fallimentare avviata nei confronti di una società estinta ai sensi dell'art. 10 l. fall. e l'art. 2495, comma 2, c.c., si ritiene condivisibile la considerazione per cui quest'ultima disposizione non possa applicarsi in presenza di eventuali residui passivi *post-fallimentari*, considerando che le somme ricevute illegittimamente dai soci in base al bilancio finale di liquidazione dovrebbero essere state oggetto, in ragione dello scopo della procedura fallimentare, di azione di ripetizione da parte della curatela⁽¹⁴⁷⁾ e non vi sarebbe dunque più alcun presupposto per attivare la responsabilità dei soci per i debiti sociali.

Le medesime considerazioni, si noti, valgono anche con riferimento all'ipotesi in cui il creditore insoddisfatto sia l'Amministrazione finanziaria, in quanto anch'essa sarebbe ovviamente legittimata a ricorrere all'istanza di fallimento della società estinta, sovrapponendosi dunque per certi aspetti il rimedio fallimentare rispetto alla riscossione delle imposte ai sensi dell'art. 36, d.p.r. n. 602/1973. Anche se, occorre rilevare al riguardo che l'attivazione delle responsabilità previste da quest'ultima disposizione tutelerebbe maggiormente il creditore erariale e quindi il rimedio della procedura concorsuale parrebbe destinato a essere residuale.

7.2. *La legittimazione dell'imprenditore (individuale o collettivo) cancellato dal Registro delle imprese a presentare domanda di concordato preventivo*

Il tema ha destato un certo interesse soprattutto sotto il profilo del rapporto con il termine annuale previsto dall'art. 10 l.

socio illimitatamente responsabile, il termine di un anno dal momento nel quale i soci avessero perso, per qualsivoglia ragione, tale condizione.

⁽¹⁴⁷⁾ L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, op. cit.

fall., laddove nelle more della richiesta di accesso al procedimento concordatario il termine per la dichiarazione di fallimento ben potrebbe spirare, permettendo alla società cancellata di sottrarsi alla procedura concorsuale.

Bisogna considerare infatti che i rapporti tra dichiarazione di fallimento e concordato preventivo sono regolati dal c.d. principio di prevenzione, in base al quale non può essere dichiarato il fallimento finché non sia adottata una decisione sulla domanda di concordato ⁽¹⁴⁸⁾. Ciò significa che, in presenza di un ricorso *ex art. 161, comma 6, l. fall.*, il fallimento può essere dichiarato solamente quando ricorrono gli eventi previsti dagli artt. 162, 173, 179, 180 della legge fallimentare, ossia, rispettivamente, quando la domanda di concordato preventivo sia dichiarata inammissibile, quando sia stata revocata l'ammissione alla procedura, quando la proposta di concordato non sia stata approvata, e quando il concordato sia respinto all'esito del giudizio di omologazione.

Il fatto che la presentazione della domanda concordataria impedisca il fallimento della società (almeno fino all'esito nega-

⁽¹⁴⁸⁾ Tale principio, prima della riforma organica della legge fallimentare del 2006, era stato ricavato per via interpretativa dall'art. 160, comma 1, l. fall. in base al quale l'accesso al concordato del debitore era consentito "fino a che il suo fallimento non è stato dichiarato". Con la riforma del 2006, invece, l'elemento testuale sul quale poggiava il principio in oggetto è venuto meno. E, infatti, la Suprema Corte, in un primo momento, aveva ritenuto possibile la dichiarazione di fallimento in pendenza di una domanda di concordato, considerando che "la facoltà per il debitore di proporre una procedura concorsuale alternativa al suo fallimento non rappresenta un fatto impeditivo alla relativa dichiarazione, ma una semplice esplicazione del diritto di difesa del debitore, che non potrebbe comunque disporre unilateralmente e potestativamente dei tempi del procedimento fallimentare, venendo così a paralizzare le iniziative recuperatorie del curatore e ad incidere negativamente sul principio costituzionale della ragionevole durata del processo" (Cass., sez. un., 23 gennaio 2013, n. 1521; in *Società* 2013, 442 e ss., con nota di F. DE SANTIS, *Le sezioni unite ed il giudizio di fattibilità della proposta di concordato preventivo: vecchi principi e nuove frontiere*).

Tale decisione, tuttavia, non è stata accolta con favore, tanto che l'anno successivo la Suprema Corte è tornata all'orientamento precedente riaffermando la validità del principio di prevenzione, con la conseguenza che, a fronte di una domanda di concordato preventivo, il fallimento dell'impresa può essere dichiarato solo laddove si verifichi uno dei possibili esiti del procedimento concordatario (Cass., sez. I, 30 aprile 2014, n. 9476, in *Foro it.*, 2014, I, 1476, con nota di A. PENTA; v. anche Cass., sez. un., 15 maggio 2015, n. 9935, in *Il Fallimento*, 2015, 900, con note di F. DE SANTIS, *Principio di prevenzione ed abuso della domanda di concordato: molte conferme e qualche novità dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*; e di I. PAGNI, *I rapporti tra concordato e fallimento in pendenza dell'istruttoria fallimentare dopo le Sezioni unite del maggio 2015*).

tivo del procedimento concordatario), come detto, può tuttavia portare all'abuso di tale strumento, laddove nel caso di una società cancellata dal Registro delle imprese, la dichiarazione di fallimento è soggetta al termine di decadenza ⁽¹⁴⁹⁾ annuale - termine che decorre dalla data di cancellazione e non subisce, nel frattempo, alcuna interruzione.

Il debitore, dunque, ben potrebbe essere portato a fare un utilizzo distorto dell'istituto del concordato preventivo, presentando la relativa domanda con l'unico intento di provocare il decorso del termine di cui all'art. 10 l. fall., il che potrebbe portare alla frustrazione del diritto del creditore istante - soprattutto nelle ipotesi in cui il creditore sia l'Erario, che ha tempi di reazione più lunghi rispetto ai privati -, in quanto tale termine è rispettato solamente laddove entro l'anno vi sia la pubblicazione della sentenza dichiarativa del fallimento ai sensi dell'art. 16, comma 3, l. fall., non essendo pertanto sufficiente il mero deposito dell'istanza di fallimento da parte del creditore ovvero del pubblico ministero.

Tale ipotesi, in effetti, ha trovato riscontro nella realtà, tanto che sul punto è stato sollecitato l'intervento della Corte Costituzionale (v. *infra*).

In particolare, il Tribunale di Verona, con ordinanza del 5 novembre 2015, aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 l. fall. per contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione nella parte in cui non consente la dichiarazione di fallimento oltre il termine di un anno dalla cancellazione del Registro laddove il rispetto del termine sia impedito dalla proposizione di una domanda di concordato preventivo e il conseguente procedimento si sia concluso dopo la scadenza del termine annuale (con dichiarazione di inammissibilità della domanda oove-

⁽¹⁴⁹⁾ Dottrina e giurisprudenza hanno costantemente ripetuto che tale termine non integra un'ipotesi di prescrizione, ma funge quale autentica decadenza, occorrendo che entro l'anno dalla cancellazione (ovvero dalla cessazione dell'attività di impresa, nelle ipotesi previste dal comma 2 dell'art. 10 l. fall.) sia pubblicata, a norma dell'art. 16, comma 3, l. fall., la sentenza dichiarativa (cfr. G.U. TEDESCHI, *Manuale di diritto fallimentare*, Padova, 2001, 23; A. ZORZI, *Decorrenza e natura del termine annuale ex art. 10 l. fall. per l'imprenditore individuale*, in *Giur. comm.*, 2002, II, 567; U. DE CRESCIENZO, *Decorrenza del termine dell'anno e registrazione nel Registro delle imprese*, in *Il Fallimento*, 2003, 18; in giurisprudenza, Cass. 14 giugno 2000, n. 8099, in *Il Fallimento*, 2001, 639; Trib. Padova 10 maggio 1999, *ivi*, 2000, 210.).

ro con altra pronuncia che abbia impedito la prosecuzione del concordato preventivo). La fattispecie, infatti, riguardava una società in accomandita semplice i cui soci avevano presentato istanza di ammissione a concordato preventivo c.d. in bianco. La domanda, tuttavia, era stata successivamente dichiarata inammissibile, e, nelle more del procedimento, il termine di cui all'art. 10 l. fall. era spirato, essendo occorso che la società era stata cancellata dal Registro delle imprese.

Ad avviso del giudice *a quo*, dunque, il fatto che fosse accordata alla società (o all'imprenditore individuale) cancellata dal Registro delle imprese la legittimazione alla domanda di concordato preventivo e che nel caso in cui il procedimento concordatario si fosse concluso dopo la scadenza del termine annuale di cui all'art. 10 l. fall. con la dichiarazione di inammissibilità (o comunque con uno degli altri provvedimenti di cui agli artt. 162, 173, 179, 180 della legge fallimentare) non si potesse più dichiarare il fallimento, avrebbe costituito una violazione degli artt. 3 e 24 della Cost., sotto i profili dell'irragionevolezza e della lesione del diritto di difesa dei creditori.

La Corte Costituzionale, con sentenza del 13 gennaio 2017, n. 9⁽¹⁵⁰⁾, ha tuttavia dichiarato inammissibile l'ordinanza di rimessione, ritenendo innanzitutto che la stessa non fosse adeguatamente motivata riguardo alla non manifesta infondatezza. La questione, comunque, è stata ritenuta irrilevante considerando che, come già si era espressa la giurisprudenza di legittimità⁽¹⁵¹⁾, il ricorso di cui all'art. 161, comma 6, l. fall., presentato da una società estinta deve ritenersi inammissibile per la carenza di legittimazione da parte della società cancellata dal Registro delle imprese rappresentata dal liquidatore che, stante l'effetto costitutivo della cancellazione, non può conservare la rappresentanza della società estinta. Non è inoltre solamente una questione di legittimazione, in quanto l'impossibilità di accesso di una società estinta al concordato preventivo deriva, sempre in base alle considerazioni della Cassazione, dallo scopo della procedura

⁽¹⁵⁰⁾ In *Il Fallimento*, 2017, 4, 394, con nota di G. BETTAZZI, *Anche la Consulta esclude che la società cancellata possa avere accesso al concordato preventivo*.

⁽¹⁵¹⁾ La Consulta richiama Cass., sez. VI, ordinanza 20 ottobre 2015, n. 21286.

in esame, che è uno strumento volto alla risoluzione della crisi di impresa, e con la cancellazione dal Registro delle imprese non vi sarebbe più il bene al cui risanamento essa dovrebbe mirare.

Nonostante la posizione della giurisprudenza sia ormai consolidata, bisogna rilevare che la dottrina ha al riguardo assunto posizioni contrastanti. Secondo alcuni autori ⁽¹⁵²⁾, infatti, l'imprenditore avrebbe un vero e proprio diritto ⁽¹⁵³⁾ a evitare il fallimento attraverso l'istituto del concordato anche a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese. Ciò in quanto non potrebbe negarsi un carattere anche difensivo all'istituto del concordato, in ragione della possibilità di evitare le gravi conseguenze, anche personali, che deriverebbero dalla dichiarazione di fallimento.

La stessa dottrina ha inoltre rilevato che, a differenza di quanto sostenuto dalla Cassazione al fine di escludere la legittimazione alla domanda concordataria da parte della società estinta, l'istituto del concordato non implica necessariamente la continuazione dell'attività di impresa (elemento ovviamente incompatibile con la cancellazione della stessa dal Registro), laddove ben potrebbe ammettersi una procedura prefallimentare che preveda solamente un piano di liquidazione di una percentuale concordata di crediti, magari anche attraverso l'apporto di soci che potrebbero essere interessati a evitare le conseguenze di un fallimento.

Un altro argomento a favore della possibilità per la società estinta di accedere alla procedura di concordato preventivo risiede altresì nel principio di prevalenza della procedura concor-

⁽¹⁵²⁾ M. PERRINO, *Commento agli artt. 10-11*, in AA.VV., *La riforma della legge fallim.* (a cura di) A. NIGRO – M. SANDULLI – V. SANTORO, II ed., Torino, 2010, 143-144. Vedi anche A. NIGRO, *Commento agli artt. 10 - 11*, in AA.VV., *La riforma della legge fallim.* (a cura di) M. SANDULLI – V. SANTORO, Torino, 2006, 56 ss.; ID., *I soggetti delle procedure concorsuali*, in AA.VV., *I presupposti dell'apertura delle procedure concorsuali*, in F. VASSALLI - F.P. LUISSO - E. GABRIELLI (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2014, 143; vedi inoltre, L. PANZANI, *Soggetti e presupposto oggettivo*, in *Fallimento*, 2006, 1009; M. FABIANI, *Fallimento e concordato preventivo*, in *Commentario al codice civile Scialoja - Branca*, Roma - Bologna, 2014, 138 - 139, il quale ritiene applicabile la regola di cui all'art. 10 l. fall. anche alla domanda di concordato preventivo, suggerendo che detto termine “*vada calcolato dalla data di cancellazione dal Registro delle imprese e sino alla pubblicazione della domanda di concordato*”.

⁽¹⁵³⁾ G. TERRANOVA, *La fattibilità del concordato*, in ID., *Le nuove forme di concordato*, Torino, 2013, 88.

dataria rispetto a quella fallimentare, ribadito anche dalla stessa giurisprudenza di legittimità ⁽¹⁵⁴⁾, che ammettendo la possibilità di dichiarare il fallimento della società estinta ai sensi dell'art. 10 l. fall., precludendo tuttavia l'ipotesi di accesso alla procedura del concordato, verrebbe meno ⁽¹⁵⁵⁾.

L'orientamento descritto avrebbe senz'altro l'effetto di accordare maggiori garanzie di difesa nelle ipotesi in cui a seguito della cancellazione dell'impresa dal Registro sia presentata un'istanza di fallimento da parte di uno o più creditori ⁽¹⁵⁶⁾. La legittimazione alla presentazione della domanda di concordato, inoltre, ammesso e non concesso che sia sorretta da concrete possibilità di soddisfazione dei debiti e non abbia quindi un mero fine dilatorio, potrebbe anche portare a una soddisfazione più rapida dei crediti dovuti a sopravvenienze/sopravvivenze passive post-liquidatorie. Sul piano teorico, peraltro, questa impostazione sarebbe coerente con la preferenza che sia il legislatore sia la giurisprudenza di legittimità hanno accordato all'istituto del concordato preventivo rispetto alla procedura fallimentare.

Se ormai è pacifico che la dichiarazione di fallimento ai sensi dell'art. 10 l. fall. comporti una finzione in base alla quale la società deve ritenersi ancora esistente ai soli fini della procedura fallimentare ⁽¹⁵⁷⁾, dunque, sembrerebbe corretto *fingere* che tra le prerogative che la società possa esercitare a seguito dell'i-

⁽¹⁵⁴⁾ Cass., Sez. Un., 15 maggio 2015, n. 9935, in *Il Fallimento*, 2015, 900, con nota di F. DE SANTIS, *Principio di prevenzione ed abuso della domanda di concordato: molte conferme e qualche novità dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, e di I. PAGNI, *I rapporti tra concordato e fallimento in pendenza dell'istruttoria fallimentare dopo le Sezioni unite del maggio 2015*; nonché in *Foro it.*, 2015, I, 2335, con nota di M. FABIANI, *Di un'ordinata decisione della Cassazione sui rapporti tra concordato preventivo e procedimento per dichiarazione di fallimento con l'ambiguo addendo dell'abuso del diritto*.

⁽¹⁵⁵⁾ La prevalenza della procedura concordataria rispetto a quella fallimentare è in effetti stata richiamata dal Tribunale Verona nel decreto 17 luglio 2015, ove si è ritenuta sussistente la legittimazione di una società cancellata dal Registro delle imprese a presentare la domanda di concordato preventivo.

⁽¹⁵⁶⁾ Anche se, sotto questo profilo, la giurisprudenza di legittimità ha rilevato che la consapevole decisione degli organi sociali di dar corso alla cancellazione in presenza di obbligazioni non soddisfatte non possa che comportare la rinuncia a richiedere il concordato preventivo nel caso sia presentata a carico della società istanza di fallimento in pendenza del termine di cui all'art. 10 l. fall. V., oltre alle sentenze sopra citate, anche Cass., Sez. VI, 20 ottobre 2015 n. 21286.

⁽¹⁵⁷⁾ Al riguardo v. le Sezioni Unite del 2013 sopra citate.

stanza di fallimento vi sia anche la domanda di concordato preventivo, superando così, attraverso l'analogia con l'art. 10 l. fall., anche il tema della mancanza di legittimazione in capo all'ultimo rappresentante della società estinta.

La possibilità che la società estinta possa accedere all'istituto di cui all'art. 161 l. fall. e, prima ancora, la legittimazione della stessa alla presentazione del relativo ricorso, dovrebbe tuttavia essere coordinata con l'art. 10 l. fall. stesso, laddove, come visto, l'attuale interpretazione di tale norma nel senso che il termine di decadenza annuale si intende rispettato solo con la pubblicazione della sentenza dichiarativa di fallimento *ex art. 16 l. fall.* ⁽¹⁵⁸⁾, permetterebbe al debitore di sottrarsi facilmente alla procedura concorsuale attraverso una domanda di concordato meramente dilatoria ⁽¹⁵⁹⁾.

Essendo dunque opinione pressoché unanime che il termine in questione debba essere interpretato quale decadenza e non prescrizione ⁽¹⁶⁰⁾, e non possa pertanto essere oggetto di sospensione o interruzione, l'unica via per ammettere la legittimazione al ricorso di cui all'art. 161 l. fall. in capo alla società estinta, senza che ciò si accompagni a facili abusi dell'istituto, sarebbe ammettere che il termine annuale di cui all'art. 10 l. fall. si intenda rispettato con la presentazione dell'istanza di fallimento, e non quindi con la pubblicazione della sentenza dichiarativa ⁽¹⁶¹⁾.

⁽¹⁵⁸⁾ V. per tutti G. BETTAZZI, *Società cancellata, concordato preventivo e computo del dies ad quem di cui all'art. 10 l.fall.: due decisioni completamente difformi*; in *Il Fallimento*, 2016, 4, 427.

⁽¹⁵⁹⁾ Si noti infatti che il mancato rispetto del termine previsto dall'art. 10 l. fall. comporta la nullità della sentenza dichiarativa di fallimento, e tale vizio è rilevabile anche d'ufficio dal giudice del reclamo V. Cass. 12 aprile 2013, n. 8932, in *Giur. it.*, 2013, 2537, con nota di F. Iozzo. Conforme Cass. 25 ottobre 2013, n. 24199, in *Il Fallimento*, 2014, 704.

⁽¹⁶⁰⁾ V. *ex multis*, A. ZORZI, *Decorrenza e natura del termine annuale ex art. 10 l.fall. per l'imprenditore individuale*, *op. cit.*, 567; U. DE CRESCIENZO, *Decorrenza del termine dell'anno e registrazione nel Registro delle imprese*, *op. cit.*, 18; G. LIMITONE, *Sul nuovo orientamento costituzionale in materia di fallimento della società e dei soci: conseguenze applicative*, in *Fallimento*, 2001, 641; G.U. TEDESCHI, *Manuale di diritto fallimentare*, *op. cit.*, 23.

⁽¹⁶¹⁾ Al riguardo, vi è chi ha sostenuto che l'utilizzo strumentale della domanda di concordato possa essere sanzionato attraverso la figura dell'abuso del processo (v. A. PENTA, *I rapporti tra il concordato ammesso e l'istruttoria prefallimentare: molto rumore per nulla*, in *Dir. fall.*, 2015, 1; R. TISCINI, *Esigenze di coordinamento tra concordato preventivo e fallimento*, in *Corr. giur.*, 2015, 559; si segnala anche una recente pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione, n. 9146 del 10 aprile 2017). Il ricorso alla figura dell'abuso del di-

In conclusione, bisogna tuttavia rilevare che con l'art. 33 del D.Lgs. n. 14/2019 (codice della crisi di impresa e dell'insolvenza) – che, come si specificherà nel paragrafo seguente ha sostituito l'art. 10 l. fall., abbandonando l'istituto del fallimento in favore della liquidazione giudiziale – la scelta del legislatore consiste nell'aver esplicitato l'inammissibilità della domanda di accesso alla procedura di concordato preventivo o di omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti da parte dell'imprenditore (individuale o collettivo) cancellato dal Registro delle imprese, traducendo quindi in diritto positivo le consolidate posizioni della giurisprudenza di legittimità ⁽¹⁶²⁾.

7.3. *Il codice della crisi e dell'insolvenza: rapporti con la cancellazione dal Registro delle imprese*

Con il D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 ⁽¹⁶³⁾, è stato approvato il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, riformando organicamente la disciplina delle procedure concorsuali.

Le disposizioni del codice, ai sensi dell'art. 1, si applicano a una vastissima platea di soggetti, dai consumatori ai professionisti e agli imprenditori sia individuali sia collettivi, e, per quel che interessa in questa sede, si noti che il rapporto tra le procedure concorsuali ivi disciplinate, in particolare la liquidazione giudiziale, come detto, destinata a sostituire l'istituto del fallimento di cui alla l. fall., e la cancellazione dal Registro delle imprese

ritto, tuttavia, ha riscosso più critiche che consensi, laddove la definizione sottostante risulta troppo vaga nei suoi elementi identificativi e nei suoi contenuti, nonché scarsamente distinguibile, proprio sul terreno della sua astratta applicabilità, da quella dell'esercizio, magari anche audace, ma nondimeno legittimo, del diritto (v. G. BETTAZZI, *Società cancellata, concordato preventivo e computo del dies ad quem di cui all'art. 10 l. fall.: due decisioni completamente difformi*; in *Il Fallimento*, op. cit., 427 ss.).

⁽¹⁶²⁾ Difatti, nella Relazione illustrativa è data evidenza delle posizioni contrastanti sul tema, rilevando che l'esplicita previsione dell'inammissibilità della domanda di concordato ovvero di ristrutturazione dei debiti ha il fine di “risolvere una questione che si era posta nel regime attuale”.

⁽¹⁶³⁾ In attuazione delle legge delega n. 155/2017. Il Codice, dopo diversi rinvii dovuti alla pandemia da COVID – 19, è entrato in vigore il 15 luglio 2022 con le ultime modifiche introdotte in sede di recepimento della Direttiva UE n. 2019/1023 da parte del D.Lgs. 17 giugno 2022, n. 83.

è disciplinato dall'art. 33, collocato nel Capo III relativo alla *Cessazione dell'attività del debitore*.

Tale disposizione prevede che la nuova procedura di liquidazione giudiziale (la quale sostituisce il fallimento) possa essere avviata entro il termine di un anno “*dalla cessazione dell'attività del debitore, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo*”, e la cessazione dell'attività, come previsto dal comma 3, coincida con la cancellazione dal Registro delle imprese.

Il termine di un anno per l'apertura della procedura concorsuale a carico della società estinta, dunque, permane.

Rappresenta invece una novità rispetto all'art. 10 l. fall. l'obbligo per l'imprenditore di mantenere attivo l'indirizzo di posta elettronica certificata della società per un anno dalla cancellazione, agevolando così la possibilità di notifica da parte di eventuali creditori sociali ⁽¹⁶⁴⁾.

Come anticipato nel paragrafo precedente, infine, al comma terzo la disposizione in commento chiude definitivamente il dibattito circa l'ammissibilità o meno della domanda di concordato preventivo o di omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti presentata dall'imprenditore cancellato dal Registro delle imprese, confermando appunto l'inammissibilità della stessa.

⁽¹⁶⁴⁾ V. art. 33, comma 2, D.Lgs. n. 14/2019.

CAPITOLO III

LA DISCIPLINA TRIBUTARIA DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ

SOMMARIO: Premessa. - 1. Controlli e accertamenti nei confronti della società estinta. - 1.1. La notifica degli atti di liquidazione, accertamento e riscossione prima dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014. - 1.2. La notifica degli atti ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014. - 1.2.1. Il luogo della notifica degli atti ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014. - 1.3. La *ratio* dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014. - 1.3.2. Applicabilità dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, alle società di persone. - 1.4. Sulla legittimità costituzionale dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014. - 1.5. Il rapporto tra l'art. 2495 c.c. e l'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014. - 1.6. L'avviso di accertamento notificato a società (estinte) a ristretta partecipazione: la responsabilità dei soci. - 2. La sorte dei crediti tributari della società a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese. - 3. Le responsabilità previste dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973. - 3.1. L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973: evoluzione normativa. - 3.2. L'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973. - 3.3. La nozione di "imposte dovute" ai sensi dell'art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973. - 3.4. La possibilità (o meglio, l'impossibilità) di contestare l'*an* e il *quantum* della pretesa erariale riferibile all'ente estinto. - 3.5. Ulteriori approfondimenti sull'ambito soggettivo di applicazione e descrizione delle condotte previste dagli artt. 36, commi 1, 2 e 4. - 3.5.1. (segue) La responsabilità degli amministratori prevista dal comma 4 dell'art. 36. - 3.6. Gli orientamenti in merito alla qualificazione giuridica della responsabilità prevista dall'art. 36. - 3.6.1. La teoria della coobbligazione solidale dipendente di natura tributaria. - 3.6.2. La natura civilistica della responsabilità di liquidatori e amministratori. - 3.6.3. La teoria della responsabilità extracontrattuale. - 3.6.4. La teoria della responsabilità contrattuale. - 3.6.5. La posizione della giurisprudenza. - 3.6.6. Adesione alla tesi della responsabilità da "contatto sociale": conseguenze sul termine di prescrizione per l'accertamento del credito e considerazioni sulla giurisdizione tributaria prevista dall'art. 36, u.c., D.P.R. n. 602/1973. - 3.7. Considerazioni sulla giurisdizione tributaria prevista dall'art. 36, u.c., D.P.R. n. 602/1973. - 3.7.1. La responsabilità dei soci. - 3.7.1.2. Premessa: l'art. 36, comma

3, D.P.R. n. 602/1973. - 3.7.2. La qualificazione giuridica della responsabilità dei soci. - 3.7.3. Sul rapporto tra l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 e l'art. 2495, comma 3, c.c., nonché sulla responsabilità dei soci per le sanzioni tributarie irrogate alla società. - 3.7.4. Solidarietà dei soci (entro i limiti di quanto ricevuto in assegnazione) per il debito tributario della società estinta. - 3.8. L'onere della prova richiesto dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 per la contestazione della responsabilità di liquidatori e amministratori, nonché dei soci. - 3.8.1. (segue) L'onere della prova in relazione alla responsabilità dei soci. - 3.9. L'accertamento delle responsabilità previste dall'art. 36: l'atto motivato di cui al comma 5. - 3.10. Sul diritto al contraddittorio endoprocedimentale prima dell'emissione dell'atto motivato di cui al comma 5 dell'art. 36.

PREMESSA

La disciplina tributaria delle conseguenze e delle responsabilità derivanti dalla cancellazione delle società dal Registro delle imprese è contenuta essenzialmente in due disposizioni: 1) l'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, con il quale è stata introdotta una deroga al regime generale dell'art. 2495 c.c., prevedendo 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 delle società ha effetto dopo cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese; 2) l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, ove è prevista la responsabilità di liquidatori (comma 1), amministratori (comma 2) e soci (comma 3) per le imposte dovute dalla società (*rectius*, del soggetto IRES) che non trovino capienza nelle attività della liquidazione.

La disciplina tributaria dell'estinzione delle società e dei soggetti IRES più in generale presenta dunque diversi profili di specialità rispetto alla disciplina codicistica di cui si è trattato nei capitoli precedenti.

Anche nelle note sentenze del 2013, del resto, le Sezioni Unite hanno sottolineato tale circostanza, prendendo le distanze da un precedente in cui la Cassazione stessa ⁽¹⁾ si era mostrata

(1) La sentenza Cass., Sez. V, 13 luglio 2012, n. 11968.

contraria all'applicazione della tesi successoria, in quanto il caso riguardava lo *specifico settore del diritto tributario*.

In effetti, nonostante questa distinzione tra diritto civile e diritto tributario sia stata subito abbandonata (almeno dal punto di vista processuale), in quanto anche la Sezione Tributaria della Cassazione ha applicato i principi delle Sezioni Unite del 2013 e quindi la teoria successoria, parrebbe che tutti siano d'accordo – giurisprudenza compresa ⁽²⁾ – nel ritenere che l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, nulla abbia a che vedere con la successione dei soci nelle posizioni giuridiche della società, trattandosi piuttosto di una specifica responsabilità derivante dall'aver percepito beni e denaro che sarebbero invece, spettati all'Erario.

Si noti comunque che sul piano del diritto tributario, così come del resto su quello del diritto civile, la teoria della successione appare incompatibile con lo scenario normativo attuale ove il procedimento impositivo nei confronti delle società estinte è disciplinato da una disposizione, l'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, che prevede la sopravvivenza quinquennale della società cancellata dal Registro delle imprese (ai fini di cui sopra si è detto) e la responsabilità di determinati soggetti (liquidatori, amministratori e soci) per il pagamento delle imposte accertate in capo alla società estinta, da far valere, a sua volta, con un *atto motivato* da notificare ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973 ⁽³⁾.

Come si avrà modo di approfondire, dunque, dalle disposizioni sopra richiamate deriva che se l'atto è notificato entro il quinquennio di cui all'art. 28, comma 4, l'accertamento del credito erariale deve avvenire nei confronti della società cancellata dal Registro delle imprese, mentre la riscossione delle relative imposte, evidentemente, non avendo la società estinta alcun pa-

⁽²⁾ V. ad esempio Cass. civ. Sez. V, 7 aprile 2017, n. 9094, ove si afferma che “*la qualità di successori universali della società estinta*” non dipende dai presupposti per l'applicazione dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, ma dal rapporto societario e dalla mera cancellazione dal Registro.

⁽³⁾ Si noti che già parlare di “procedimento impositivo” nei confronti di un soggetto che non esiste desta non poche perplessità. Si tratteranno più avanti eventuali interpretazioni alternative della procedura di accertamento e riscossione che sembra imporre, come primo passaggio, la notifica di un atto impositivo nei confronti della società estinta ai sensi dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

trimonio, dovrebbe essere avviata nei confronti dei soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973.

L'esistenza di tale specifica disposizione, tuttavia, non esclude che l'art. 2495 c.c. assuma rilievo anche in ambito tributario, in quanto pur sempre disposizione di portata generale, cui fare riferimento in tutte le ipotesi non coperte dalla disciplina speciale⁽⁴⁾. Alla responsabilità "generale" prevista dalla disposizione sopra citata, del resto, rinvia il comma terzo dell'art. 36 mediante l'inciso "*salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile*".

1. CONTROLLI E ACCERTAMENTI NEI CONFRONTI DELLA SOCIETÀ ESTINTA

1.1. *La notifica degli atti di liquidazione, accertamento e riscossione prima dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014*

Prima della riforma del 2014, l'avviso di accertamento o anche solo gli atti istruttori come processi verbali di constatazione e inviti a comparire notificati alla società estinta dovevano essere considerati giuridicamente inesistenti, in ragione dell'efficacia costitutiva della cancellazione dal Registro delle imprese⁽⁵⁾.

(4) Sulla rilevanza dell'art. 2495 c.c. in materia tributaria si è di recente pronunciata la Corte di Cassazione, ritenendo che la disposizione generale possa fondare la responsabilità dei soci per il debito della società estinta riconducibile a IRAP e IVA, in quanto l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, si applicherebbe solamente in relazione all'IRES (v. Cass., Sez. 5, ordinanza 5 ottobre 2021, n. 26910). Si avrà modo di evidenziare, inoltre, come l'art. 2495 c.c., quale disposizione generale sulla responsabilità di soci e liquidatori, possa fondare anche la responsabilità per il debito relativo alle sanzioni tributarie irrogate alla società prima della sua estinzione oppure nell'avviso di accertamento emesso ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

(5) Mentre prima della modifica dell'art. 2495 c.c. (da parte dell'art. 4, D.Lgs. n. 6/2003), in vigore dell'art. 2456 c.c., come noto, si riteneva che la cancellazione dal Registro delle imprese avesse valore di mera pubblicità dichiarativa, con la conseguenza che la sua effettiva estinzione si verificasse solamente all'esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti (sull'inopponibilità - prima della riforma del diritto societario - dell'estinzione della società in pendenza di obbligazioni fiscali insolute v., *ex multis*, Cass., Sez. trib., 24 settembre 2003, n. 14147 in banca dati *BigSuite Ipsoa*); cfr. inoltre C. GLENDI, *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal Registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 3, 234; P. LAROMA JEZZI, *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, in *Corr trib.*, 2014, 38, 2949.

Tale conclusione era stata dapprima raggiunta dalla giurisprudenza di merito, la quale ha più volte affermato che l'atto notificato alla società estinta è (*rectius*, era) “*inesistente e perciò insuscettibile di ogni efficacia provvedimentale in grado di consolidarsi*” (6). L'atto tributario, infatti, avendo natura recettizia (7) non può perfezionarsi e quindi venire giuridicamente ad esistenza in assenza di un soggetto dotato di legittimazione passiva (8).

In altre pronunce di merito, l'atto notificato alla società estinta è stato qualificato come *nullo*, invece che *inesistente* (9). La differenza tra i due concetti risiede nell'idoneità dell'atto nullo a produrre comunque i suoi effetti che, nell'ipotesi in cui il vizio comportante la nullità non sia fatto valere in giudizio (10), consisterebbero nella cristallizzazione della pretesa tributaria; per questa ragione si ritiene corretta la qualificazione degli atti

(6) V., tra le tante, Comm. trib. reg. Veneto, Sez. I, 12 novembre 2013, n. 86; Comm. trib. prov. di Ferrara, Sez. VI, 2 settembre 2013, n. 277; Comm. trib. prov. di Rimini, Sez. I, 26 giugno 2013, n. 123; Comm. trib. prov. di Pisa, Sez. VI, 28 maggio 2013, n. 148; Comm. trib. prov. di Macerata, Sez. II, 10 aprile 2013, n. 83; Comm. Trib. Prov. di Genova, sez. XIII, 24 marzo 2010, n. 66; ID., sez. V, 3 febbraio 2010; Comm. Trib. Prov. di Catania, sez. IX, 27 gennaio 2011; nonché Comm. Trib. Prov. di Genova, sez. V, 3 febbraio 2011, n. 32, la quale, inoltre, ha ritenuto legittima l'impugnazione dell'avviso di accertamento con cui si rettificavano i redditi della società proposta dall'*ex* liquidatore, in qualità di mero consegnatario dell'atto, al solo fine di far valere la propria carenza di legittimazione; tutte in banca dati “*fisconline*”.

(7) Cfr., per tutti, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 471, per il quale «*l'avviso di accertamento non è distinguibile dalla sua notificazione al contribuente; non esiste, se non in quanto è notificato*».

(8) V. recentemente anche Comm. trib. regionale di Catania, Sez. V, sent. 7 marzo 2019, n. 1448, la quale ha correttamente statuito che “*Nessuna preoccupazione deve avere la società consortile poiché dalla sentenza non emerge alcuna convalida dell'avviso di accertamento, che notificato ad una società estinta non potrà produrre alcun effetto*”.

(9) V. Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXVI, sent., 2 febbraio 2011, nn. 56 e 57; Comm. trib. prov. di Cremona Sez. I, sent., 23 agosto 2016, n. 205; Comm. trib. reg. Lombardia Milano, sez. L, sent. 30 aprile 2013, n. 77; v. anche Comm. trib. prov. di Reggio Emilia Sez. I, sent. 4 giugno 2010, n. 88; tutte in banca dati “*fisconline*”. Per approfondimenti in merito all'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale della categoria della “inesistenza” dell'atto impositivo si consenta il rinvio a S. ZAGÀ, *L'invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 57 ss.

(10) Ovvero laddove vi sia il raggiungimento dello scopo, ai sensi dell'art. 156 c.p.c. L'ipotesi del raggiungimento dello scopo, tuttavia, non pare ipotizzabile nel caso in cui l'atto sia rivolto a un soggetto inesistente, a meno di non ritenere che l'impugnazione da parte dei soci della società estinta (*i.e.* coloro che avrebbero dovuto essere destinatari dell'atto) sia idonea a tal fine.

notificati (prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 175/2014) a società estinte come giuridicamente inesistenti, potendo altrimenti l'avviso di accertamento divenuto definitivo nei confronti della società costituire il titolo per far valere la responsabilità di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, nei confronti dei soggetti ivi indicati.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità, soprattutto nelle pronunce più recenti, ha chiarito che l'avviso di accertamento notificato alla società cancellata dal Registro delle imprese è da considerarsi affetto da giuridica inesistenza, non potendo quindi sortire alcun effetto, anche in assenza di impugnazione ⁽¹¹⁾.

L'impossibilità di notificare un avviso di accertamento nei confronti di una società cancellata dal Registro delle imprese, dunque, rappresentava un evidente ostacolo per l'Amministrazione finanziaria nell'accertamento e nella riscossione del credito erariale riferibile a presupposti impositivi verificatisi prima dell'evento estintivo. Ciò, salvo ritenere che i soci (o, quantomeno, alcuni di essi) fossero legittimati a ricevere l'atto impositivo avente a oggetto l'obbligazione tributaria della società in modo da permettere all'Amministrazione finanziaria di procurarsi comunque un valido titolo per azionare la responsabilità di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973; responsabilità che, come ha chiarito la Cassazione, non può essere attivata attraverso la mera iscrizione a ruolo del credito erariale verso la società, ma richiede un motivato atto di accertamento ⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ L'inesistenza degli atti impositivi notificati a società cancellate dal Registro delle imprese è ormai questione pacifica per la Corte di Cassazione: v., *ex multis*, Cass., Sez. V, 22 luglio 2021, n. 20961; Cass., Sez. V, 21 settembre 2021, n. 25452; Cass., Sez. V, ord. 12 ottobre 2018, n. 25487; Cass., Sez. V, ord. 7 settembre 2018, n. 21864; Cass., Sez. V, sent. 2 aprile 2015, n. 6743; Cass., Sez. trib., 5 settembre 2012, n. 14880.

⁽¹²⁾ V. Cass., Sez. VI - 5, Ord., 8 gennaio 2014, n. 179, secondo cui *“il debito della società può ovviamente riversarsi su coloro che hanno amministrato la società (o ne sono stati soci), occorre però un atto che giustifichi questo passaggio. E questo atto, se restiamo nell'ambito tributario in cui la Amministrazione stessa ha incardinato la controversia, non può che essere un avviso di accertamento cioè un motivato provvedimento impositivo in cui si evidenzino le ragioni di questo «passaggio»; la mera iscrizione a ruolo è sufficiente quando è tenuto al rimborso il contribuente originario (o i suoi eredi diretti), non quando l'obbligazione si trasferisce su altri soggetti in quanto probabili percettori mediati delle somme, o amministratori responsabili delle stesse”*, in tale senso anche Cass., 11 maggio 2012, n. 7327; Id., 17 giugno 2002, n. 8685.

Una parte della dottrina ⁽¹³⁾ – nel contesto normativo precedente la riforma del D.Lgs. n. 174/2015 – ha tuttavia sostenuto che la responsabilità di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, poteva essere fatta valere solamente nell'ipotesi in cui l'accertamento delle maggiori imposte fosse già divenuto definitivo nei confronti della società prima della sua estinzione. In caso contrario, l'Amministrazione finanziaria non avrebbe potuto contestare la pretesa impositiva ai soci nemmeno nell'ipotesi in cui avessero percepito somme nel periodo della liquidazione ovvero nei due esercizi precedenti l'apertura della procedura (ai sensi del terzo comma della disposizione citata). Ciò innanzitutto perché i soci non dovrebbero essere considerati successori della società estinta. Ritenere che il presupposto impositivo realizzato dall'ente possa essere accertato nei confronti di altri soggetti, inoltre, implicherebbe una vera e propria confusione di posizioni giuridiche soggettive, costringendo i soci stessi a difendersi in relazione a questioni delle quali, soprattutto nelle società di più grandi dimensioni, sarebbero autorizzati a non sapere nulla.

Secondo illustre dottrina ⁽¹⁴⁾, del resto, nel diritto tributario l'obbligazione dipendente dalla capacità contributiva altrui necessita innanzitutto di essere determinata e ascritta all'obbligato principale, ossia la società ⁽¹⁵⁾.

⁽¹³⁾ Cfr. G. GLENDI, *Corte Costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese*, op. cit., 945 ss.; ID., *Cancellazione delle Società*, op. cit.; ID., *E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, in *GT – Riv. giur. trib.*, op. cit., 767; A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di amministratori, liquidatori e soci*, in *Il Fisco*, 29/2015, 2843; L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, op. cit., par. 6.; P. LAROMA JEZZI, *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, op. cit., 2949.

⁽¹⁴⁾ Cfr. M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XIV, Torino, 1997, 453, secondo il quale, peraltro, la responsabilità di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, al di là delle discussioni sulla natura civilistica o fiscale della stessa, si configura in sostanza come una obbligazione solidale (dipendente) che ha come oggetto il debito d'imposta realizzato dalla società, i cui presupposti devono essere accertati da parte dell'Amministrazione finanziaria, per poi agire nei confronti di soci e liquidatori (seppur nei limiti previsti dalla norma).

⁽¹⁵⁾ Anche se nel caso in esame molti dubiterebbero che la capacità contributiva della società sia effettivamente da considerare come qualcosa di separato rispetto a quella dei suoi soci, considerando che l'imposta sulle società è stata da sempre qualificata come un anticipo di quanto dovuto dal socio a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche:

Queste conclusioni si basano sulla diversa configurazione della responsabilità dei soci come una nuova obbligazione *ex lege*, fondata su un titolo differente dalla successione (per esempio quello dell'arricchimento senza causa), che impedirebbe di accertare nei confronti del socio la capacità contributiva della società, dovendosi così limitare la sua responsabilità, analogamente a quanto accade per i liquidatori, alle sole pretese divenute definitive al termine di un procedimento in cui fosse parte la società.

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, risulta maggiormente condivisibile l'opinione di chi sostiene che anche laddove la posizione dei soci fosse correttamente depurata da qualsiasi ipotesi successoria⁽¹⁶⁾, l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto comunque accertare in via incidentale nei confronti dei soci stessi le maggiori imposte riferibili alla società estinta in base alla disposizione generale di cui all'art. 2495 c.c., ovvero, in presenza dei suoi presupposti applicativi, nel medesimo atto previsto dall'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, avente a oggetto la responsabilità dei soci stessi, nonché di amministratori e liquidatori.

In questo contesto, dunque, ai soci sarebbe imputato l'effetto giuridico conseguente alla realizzazione del presupposto impositivo da parte della società, sicché la fattispecie tributaria a

Cfr. R. BIRD, *Why tax corporations? International Centre for Tax Studies University of Toronto, Working paper*, 1996, 2; C. COSCIANI, *Aspetti economici dell'imposta sulle società, Quaderno dell'Associazione fra le società italiane per azioni*, Roma, 1986, 4; già nel 1911, inoltre, L. EINAUDI scriveva che "La società non è altro che un esattore per conto dello Stato a carico dei veri contribuenti, uomini singoli, vivi e reali" (v. L. EINAUDI, *Premesse dottrinali della riforma fiscale sulle società per azioni*, in *Rivista delle società commerciali*, fasc. n. 7). Secondo E. VANONI, invece, «L'imposizione delle società [...] deve essere ricondotta all'autonoma capacità dell'organismo sociale a contribuire» (*L'imposta personale sul reddito e gli utili di società non distribuiti*, in *Studi in memoria di G. Masci*, 2° vol., 1943); in senso analogo anche C. ARENA, il quale ha sottolineato come la capacità contributiva dell'organismo sociale debba essere ricondotta alla sua autonomia economica e alla sua personalità nel mondo economico (*Teoria generale della finanza pubblica*, Napoli, 1945).

⁽¹⁶⁾ Sul punto si veda per tutti, C. GLENDI, *Ad infera. La Consulta "benedice" l'illogico "diritto vivente" sull'estinzione postliquidativa delle società, ma non l'apparente disposta cancellazione "del" registro delle imprese*, in *Corr. giuridico*, 2021, 1, 78 ss.; ID., *Cancellazione-estinzione delle società e cessazione della materia del contendere nei giudizi in corso*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 512; ID., *E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 10, 767.

loro riferibile sarebbe costituita da un presupposto generale (le maggiori imposte dovute dalla società) e uno specifico, che è costituito dalla condizione di socio e dall'aver ricevuto in assegnazione beni o denaro ⁽¹⁷⁾, oltre il dovuto.

Chiaramente gli stessi soci avrebbero potuto difendersi anche sulla legittimità della pretesa erariale riferibile all'ente, oltre che sugli altri presupposti della loro responsabilità.

Non pare del resto possibile sostenere che un evento il più delle volte volontario quale è l'estinzione della società possa determinare anche l'estinzione dell'obbligazione tributaria non adempiuta.

Si noti al riguardo che la questione del soggetto legittimato a ricevere l'avviso di accertamento relativo alla pretesa erariale nei confronti della società estinta è ancora attuale, in quanto una volta spirato il termine di cinque anni previsto dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, resta il problema di come dovrebbe agire l'Amministrazione finanziaria, considerando che anche dopo i cinque anni la decadenza dall'accertamento delle imposte potrebbe ancora non essersi verificata, a maggior ragione a seguito della riforma del 2016 ⁽¹⁸⁾. Per non dire poi della prescrizione dei "crediti contributivi", il cui *dies a quo* non è costituito dalla cancellazione dal Registro delle imprese ⁽¹⁹⁾.

La giurisprudenza più recente ⁽²⁰⁾, come sappiamo, ritiene che i soci succedano automaticamente nei rapporti riferibili alla società estinta, pur con i limiti di responsabilità previsti dall'art. 2495, comma 3, c.c. e dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, confermando quindi, pur nel criticabile contesto della teo-

⁽¹⁷⁾ T. TASSANI, *La responsabilità dei soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 359; in tal senso anche D. STEVANATO, *Dopo la cancellazione della società chi è l'interlocutore del Fisco?*, in *Dialoghi Tributari*, 2008, 2, 142.

⁽¹⁸⁾ Il termine per la notifica degli avvisi di accertamento aventi a oggetto i periodi di imposta a partire dal 2016, infatti, ai sensi degli artt. 43, D.P.R. n. 600/1973 (per le imposte dirette) e 56, D.P.R. n. 633/1972 (per l'IVA), a seguito della riforma apportata l. 27 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016), scade il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

⁽¹⁹⁾ Cfr. L.P. MURCIANO, *Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell'estinzione delle società: brevi riflessioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 173.

⁽²⁰⁾ Che, si precisa, riguarda fattispecie precedenti all'entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

ria successoria, che l'Amministrazione finanziaria potrebbe avviare nei loro confronti un procedimento di accertamento volto a determinare il presupposto d'imposta realizzatosi in capo alla società, per poi agire nei confronti di coloro che sono responsabili, inclusi eventualmente amministratori e liquidatori, ai sensi degli artt. 2495 e 36 citato, fino a soddisfazione del suo credito.

Si veda ad esempio la sentenza n. 9672 del 19 aprile 2018 ⁽²¹⁾, con la quale la Sez. V della Cassazione ha ritenuto di discostarsi da un precedente orientamento della stessa sezione tributaria, secondo il quale *“gli ex soci possono ritenersi subentrati dal lato passivo nel rapporto d'imposta solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione”* e *“l'accertamento di tali circostanze costituisce presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della legittimazione ad causam ai fini della prosecuzione del processo”* ⁽²²⁾, ritenendo invece che la circostanza che i soci abbiano goduto o meno di un qualche riparto non escluda l'interesse ad agire da parte del Fisco per accertare il presupposto impositivo realizzato dalla società.

In sostanza, il socio può eccepire di non aver percepito alcunché dalla società estinta, ma resterebbe comunque legittimato a ricevere l'avviso di accertamento per le imposte riferibili alla società. Questa conclusione sarebbe giustificata, secondo la giu-

⁽²¹⁾ In *Corr. trib.*, 2018, 46, 3584, con nota di A. GUIDARA.

⁽²²⁾ Cass., Sez. V, 26 giugno 2015, n. 13259, la quale ha affermato che in caso di accertamento nei confronti di una società di capitali cancellata dal Registro delle imprese, il Fisco può avviare l'azione nei confronti dei soci, ma l'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale costituisce il limite della loro responsabilità. Sia la reale percezione delle somme sia l'entità delle stesse rilevano sul piano probatorio e vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che intende agire contro i soci; Cass., Sez. VI-5, ord. 23 novembre 2016, n. 23916; secondo cui l'Amministrazione finanziaria, per agire nei confronti dei soci, deve dimostrare i presupposti della loro responsabilità sin dall'avviso di accertamento (e non, come avvenuto nella fattispecie, solamente in appello); Cass., Sez. V, 31 gennaio 2017, n. 2444, ove la Suprema Corte ha ritenuto inammissibile il ricorso per cassazione dei soci della società estinta nel corso del secondo grado di giudizio, in quanto gli stessi non hanno dimostrato il loro avvenuto subentro dal lato passivo del rapporto d'imposta, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione. Tale ultima conclusione, come si avrà modo di approfondire, è criticabile dal punto di vista processuale, imponendo alle parti l'onere di allegare fatti che al momento di instaurazione del contenzioso erano ovviamente - essendo che la liquidazione della società non era ancora avvenuta - estranei al giudizio.

risprudenza citata, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, in quanto non si potrebbe escludere che in caso di sopravvenienze attive, le quali come visto ricadono in regime di comunione indivisa tra i soci, il Fisco possa agire per la soddisfazione del suo credito in virtù di un titolo nel frattempo divenuto definitivo.

La sentenza sopra richiamata trova un precedente in altre pronunce ⁽²³⁾, ove la Cassazione ha chiarito che i soci succedono nel processo quando la società sia cancellata dal Registro delle imprese in corso di causa, ma si distingue dai precedenti occupandosi non solo della successione nel processo (il caso concreto riguardava la notifica del ricorso per cassazione ai soci della società estinta) ma anche della notifica dell'atto impositivo o della cartella di pagamento direttamente ai soci, affermando che ciò presuppone, in ragione "*delle caratteristiche formali e amministrative dell'atto impositivo*", anche l'iscrizione a ruolo della pretesa nei confronti del socio che lo ha ricevuto senza che costui possa far valere il limite di responsabilità previsto dalla legge in sede di impugnazione dell'atto, in quanto, ad avviso della Cassazione, tale eccezione comporterebbe un ampliamento del *thema decidendum* e del *thema probandum* rispetto alla mera verifica della fondatezza della pretesa tributaria: il limite di responsabilità del socio andrebbe quindi fatto valere in sede di riscossione ovvero nell'impugnazione dell'atto di cui all'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

La conclusione in merito alla possibilità di iscrivere a ruolo nei confronti dei soci la pretesa erariale in assenza di un accertamento circa la responsabilità di questi ultimi per il relativo debito ⁽²⁴⁾, tuttavia, desta evidenti perplessità. Nella prassi, difatti,

⁽²³⁾ Cass., Sez. V, 7 aprile 2017, n. 9094 e Cass., Sez. V, 16 giugno 2017, n. 15035.

⁽²⁴⁾ Il caso della sentenza in commento riguardava una cartella di pagamento successiva a un controllo automatizzato *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600/1973, e quindi comprensibilmente vi è il riferimento all'iscrizione a ruolo; ciò che non avviene per gli avvisi di accertamento - e quindi le cartelle successive ai controlli automatizzati comportano ancora l'iscrizione a ruolo della pretesa - notificati a partire dal 2011 ai sensi dell'art. 29 D.L. 78/2010; in quanto tali atti, come ormai noto, sono direttamente esecutivi. V. tuttavia, Cass., 5 novembre 2021, n. 31904, sulla possibilità di iscrivere a ruolo sia nei confronti della società sia nei confronti dei soci la pretesa relativa all'avviso di accertamento emesso nei confronti della società.

tale soluzione potrebbe danneggiare i soci coinvolti nell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria che si troverebbero a essere indicati come debitori anche in mancanza dell'atto di cui al comma 5 dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, rischiando di subire azioni esecutive in assenza dei relativi presupposti.

Oltre a ciò, si noti che ammettere la possibilità di accertare nei confronti dei soci il presupposto impositivo realizzato dalla società prima della sua estinzione senza al contempo accertare la responsabilità degli stessi soci per il pagamento della relativa pretesa erariale avrebbe una sua logica solamente nell'ambito della teoria successoria, in quanto la prosecuzione del procedimento e dell'eventuale successivo processo perseguirebbe il fine di formare un titolo costitutivo con il quale poi agire ai sensi dell'art. 36 citato nei confronti dei soci stessi ovvero di amministratori e liquidatori, in analogia con quanto poi effettivamente previsto dal legislatore con l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

L'approccio sopra descritto, tuttavia, non pare sostenibile nell'ipotesi in cui – come si ritiene più opportuno – si abbandonasse la qualifica dei soci quali successori della società estinta, in favore del concetto di responsabilità *ex lege* degli stessi. Mancando un “successore” che possa rappresentare il centro di imputazione dei rapporti riferibili alla società estinta, quindi, l'accertamento del debito erariale riferibile alla medesima società non potrebbe che avvenire nell'ambito della contestazione *ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973* (ovvero 2495 c.c.). In questo contesto, i soci (ovvero gli altri soggetti indicati dall'art. 36) potrebbero contestare nel merito la pretesa erariale, dando vita eventualmente anche a giudicati contrapposti aventi a oggetto il medesimo presupposto impositivo. Questo è del resto ciò che il legislatore, come si vedrà più avanti, avrebbe inteso evitare attraverso l'introduzione della sopravvivenza quinquennale della società ai sensi dell'art. 28, comma 4, sopra citato.

In questo senso, dunque, si ritengono condivisibili le conclusioni ⁽²⁵⁾ cui era invece giunta la Suprema Corte con la sentenza n. 13259/2015, secondo la quale, in caso di cancellazione

⁽²⁵⁾ Ma non si condividono, come più volte ribadito, le premesse teoriche poste a fondamento di tali conclusioni.

precedente all'accertamento del debito fiscale, l'Amministrazione finanziaria potrebbe agire direttamente nei confronti dei singoli soci, accertando unitamente il merito della pretesa erariale e gli ulteriori requisiti della fattispecie prevista dall'art. 36, ossia la sussistenza di un attivo di liquidazione, la distribuzione di tale attivo e l'ammontare delle somme percepite da parte del socio (ovvero il valore dei beni ricevuti in assegnazione) ⁽²⁶⁾.

Per quanto riguarda infine il luogo di notifica dell'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria intenda far valere la pretesa riferibile alla società nei confronti dei soci, la Corte di Cassazione, sempre nell'ambito della tesi della successione, ha ritenuto applicabile, pur rifiutando, almeno nella forma, "*improprie suggestioni antropomorfe*", l'art. 65, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, secondo cui "*la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma*". E ciò senza limiti di tempo ⁽²⁷⁾.

Si noti tuttavia che l'art. 2495, comma 3, c.c. dispone che i creditori sociali possono notificare l'azione ivi prevista presso l'ultima sede della società entro un anno dalla cancellazione. Se tale disposizione, come afferma la giurisprudenza della Cassazione stessa ⁽²⁸⁾, è generalmente applicabile anche quando il creditore è il Fisco, non si vede perché si debba richiamare - sempre per gli atti notificati prima dell'entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014 - una disposizione che si riferisce espressamente alle persone fisiche, rendendo vano il termine annuale previsto dall'art. 2495, comma 3, c.c. per la notifica presso l'ultima sede sociale, esaurito il quale, si noti, viene meno la pre-

⁽²⁶⁾ V. in tal senso anche la nota alla sentenza citata di G. RAGUCCI, *Onere della prova sull'Agenzia in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2015, 32-33, 2493.

⁽²⁷⁾ Cass., Sez. V, sentenza 28 dicembre 2017, n. 31037 e Cass., Sez. V, ordinanza 12 ottobre 2018, n. 25487, ove la Cassazione ha ritenuto che «*il fenomeno successorio, sia pure sui generis, che si realizza a seguito dell'estinzione dell'ente collettivo integri lo stesso presupposto considerato dalla norma, identificato nel suo nucleo essenziale, al di là dei limiti semantici legati all'uso del termine "eredi"*».

⁽²⁸⁾ V., *ex multis*, Cass., Sez. IV-5, ordinanza n. 17243 del 2 luglio 2018.

sunzione della riferibilità della notificazione al destinatario, nonché la presunzione di conoscenza e conoscibilità dell'atto.

La creazione giurisprudenziale di un fenomeno successorio sotteso all'estinzione delle società commerciali, già di per sé discutibile, non può anche portare a un'applicazione analogica delle disposizioni in materia di successione delle persone fisiche che non trova alcun riscontro nel dato normativo e nemmeno è necessaria dal punto di vista applicativo.

1.2. *La notifica degli atti ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014*

Nel 2014 il legislatore ha introdotto, *ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*, la "sopravvivenza" delle società per cinque anni dalla domanda di cancellazione dal Registro delle imprese.

L'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, come ormai chiarito dalla giurisprudenza di legittimità⁽²⁹⁾, non si applica retroattivamente, e non può quindi sanare gli atti notificati a società cancellate dal Registro delle imprese prima del 13 dicembre 2014, come invece aveva sostenuto l'Amministrazione finanziaria, ritenendo che la disposizione avesse carattere procedimentale⁽³⁰⁾.

Prescindendo dall'infelice formulazione letterale (sia da un punto di vista grammaticale sia concettuale⁽³¹⁾), con la dispo-

⁽²⁹⁾ V. Cass., Sez. 5, sentenza n. 6743 del 2 aprile 2015, secondo cui l'art. 28, comma 4, D.Lgs.n. 175/2014 reca disposizioni di natura sostanziale e non ha valenza interpretativa, escludendo quindi qualsiasi efficacia retroattiva.

⁽³⁰⁾ V. circolare 31/E del 30 dicembre 2014 e nello stesso senso anche la successiva circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015.

⁽³¹⁾ Alcuni autori hanno infatti espresso alcune perplessità domandandosi che cosa si intenda per "atti di... contenzioso" o "cancellazione del Registro delle imprese"; cfr. G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, 47 ss.; D. DEOTTO, *Decreto semplificazioni fiscali: l'Inferno fiscale quinquennale delle società estinte*, in *Il fisco*, 2015, 1, 37, il quale inoltre ha osservato che uno degli aspetti più contraddittori della disposizione in commento consiste nell'utilizzo della parola "contenzioso", che parrebbe suggerire la possibilità, per la società estinta, di stare in giudizio e quindi di impugnare gli atti notificati dalla Pubblica Amministrazione anche a seguito della sua estinzione. Ciò, tuttavia, e come si dirà poco

zione in commento è stata quindi prevista una deroga al regime “ordinario” di cui all’art. 2495 c.c., creando una *fiction iuris* ⁽³²⁾ in base alla quale la società mantiene la sua soggettività per i fini previsti dalla norma (su cui si dirà meglio *infra*).

Al riguardo, appaiono innanzitutto evidenti le difficoltà di coordinamento con il regime generale di cui all’art. 2495 c.c., in base al quale, a seguito della cancellazione dal Registro, la società è da considerare estinta a tutti gli effetti; il che porta, almeno inizialmente, un po’ di confusione, non essendo chiaro, ad esempio, chi e con quale legittimazione potrà rappresentare, *ai soli fini fiscali*, la società per altri cinque anni dalla sua cancellazione.

Bisogna considerare infatti che l’approvazione del bilancio di liquidazione e l’iscrizione della cancellazione presso il Registro delle imprese determinano la soluzione del rapporto di rappresentanza organica con il liquidatore. Ciò ha portato parte della dottrina a ritenere che, in assenza di un’espressa norma che preveda la proroga del potere di rappresentanza in capo agli organi amministrativi o del riferimento alla sede legale, non potrebbero trovare applicazione né le disposizioni sulla notifica all’ente presso la sua sede legale, né le norme sulla notifica degli atti destinati alla società al domicilio del rappresentante legale ⁽³³⁾. Si dovrebbe ammettere, a tal fine, la sopravvivenza del

più avanti, pone il problema della carenza di legittimazione processuale degli organi della società estinta, che, appunto, risulterebbero irrimediabilmente decaduti per effetto dell’estinzione.

⁽³²⁾ Sotto questo profilo, l’art. 28, comma 4, può apparire concettualmente simile all’art. 10, l. fall., in base al quale “*gli imprenditori collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal Registro delle imprese, se l’insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l’anno successivo*”, trattandosi, anche in questo caso, di una *fiction iuris* dalla quale discende il riconoscimento di una soggettività giuridica in capo alla società estinta, seppur nell’ambito e ai soli fini della procedura fallimentare (V. SANNA, *Gli effetti della cancellazione dell’impresa e della società dal Registro delle imprese*, op. cit., 80 ss.). Le somiglianze, tuttavia, sono solo apparenti, in quanto a differenza della disposizione “tributaria” l’art. 10 l. fall. prevede che la società cancellata ritorni ad avere una soggettività giuridica e ritorni a essere titolare di un patrimonio sul quale i creditori possono soddisfarsi (patrimonio eventualmente recuperato attraverso azioni di revocatoria fallimentare ai sensi dell’art. 67 l. fall.).

⁽³³⁾ Cfr. G. FRANSONI, *L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, op. cit., e L. MURCIANO, op. cit., 168, i quali hanno osservato che l’art. 28, comma 4, D.Lgs. n.175/2014, in base al quale la società continua a sopravvivere “*ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento,*

vincolo sociale e, conseguentemente, dell'assemblea dei soci, nonché della sede e del legale rappresentante della società, con il rischio di andare oltre rispetto al "semplice" obiettivo di garantire la ricezione degli atti dell'Amministrazione finanziaria.

Vi è anche chi sostiene, invece, che il liquidatore conservi tutti i poteri di rappresentanza della società solamente ai fini dell'art. 28, comma 4, essendo quindi legittimato a: (i) ricevere le notifiche degli atti da parte degli enti creditori (Amministrazione finanziaria o Enti previdenziali); (ii) opporsi agli stessi conservando la rappresentanza processuale della società; mentre non vi sarebbe alcuna sopravvivenza del vincolo sociale e dell'assemblea dei soci, in quanto quella prevista dalla disposizione citata è una mera finzione che opera, appunto, ai soli fini "della validità e dell'efficacia degli atti di ..." ⁽³⁴⁾.

Ammettere che la *fictio iuris* prevista dall'art. 28, comma 4, implichi indirettamente una proroga *ex lege* dell'incarico del liquidatore e quindi anche dei relativi poteri significherebbe tuttavia imporre al liquidatore stesso anche i corrispondenti doveri e una serie di oneri difficilmente giustificabili, anche in considerazione dell'ampiezza del termine in cui l'incarico del liquidatore sarebbe soggetto alla proroga. Il liquidatore, dunque, sarebbe tenuto a monitorare, per ben cinque anni, eventuali notifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria e degli Enti previdenziali indirizzate alla società cancellata dal Registro delle imprese, senza che sia chiaro quali siano i suoi doveri e le sue responsabilità. Ad esempio, in quanto rappresentante (prorogato *ex lege*) della società estinta, il liquidatore potrebbe decidere se impu-

contenzioso e riscossione dei tributi e contributi", riguarda solo il rapporto tra la società e l'ente pubblico, mentre nulla si prevede sul rapporto tra società estinta e il rappresentante cessato.

Considerando che una delle conseguenze dell'estinzione della società consiste nel venir meno della sede sociale e degli organi sociali, del resto, ci si è chiesti come in mancanza di una sede e di un legale rappresentante possano garantirsi la validità ed efficacia di atti che, come noto, sono recettizi.

Tale lacuna rischierebbe peraltro di vanificare lo scopo perseguito dal legislatore con la novella in oggetto, ossia semplificare l'attività amministrativa (ma v. meglio *infra* sulla interpretazione *estensiva* data dall'Amministrazione finanziaria).

⁽³⁴⁾ Cfr. D. DALFINO, *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, in *Le Società*, 2018, 2, 195.

gnare o meno un atto? Sarebbe tenuto a informare tutti i soci? Quali sarebbero le conseguenze in capo al liquidatore laddove decidesse di non impugnare un avviso di accertamento, magari per non farsi carico delle spese del relativo giudizio?

Si noti che in quest'ultimo caso la pretesa erariale si cristallizzerebbe e l'Amministrazione potrebbe agire nei confronti dei soci che avessero ricevuto somme o beni in assegnazione avvalendosi di un titolo definitivo.

Sarebbe invece più corretto escludere che la "sopravvivenza" quinquennale prevista dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, comporti qualsiasi proroga dell'incarico del liquidatore, considerando che dallo stesso tenore letterale della disposizione si evince chiaramente che la deroga al regime generale riguarda solamente la validità e l'efficacia degli atti tributari e previdenziali.

1.2.1. *Il luogo della notifica degli atti ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014*

Una tema che merita approfondimento è il luogo dove deve essere eseguita la notifica degli atti di cui all'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014.

Nella circolare 6/E del 2015 l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che la notifica possa avvenire presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale della società, salva la facoltà di eleggere - prima della cancellazione - domicilio presso una persona o un ufficio nel medesimo comune dell'ultimo domicilio fiscale della società ai sensi dell'art. 60, comma 1, lettera d), D.P.R. n. 600/1973 ⁽³⁵⁾. In effetti, la possibilità di notificare la domanda del creditore presso l'ultima sede della società estinta è già prevista dall'art. 2495 c.c., il quale tuttavia prevede il termine di un anno, che, si noti, coincide con il periodo in cui la società stessa può

⁽³⁵⁾ V. circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, par. 13.4; G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, op. cit.; G. NICCOLINI, *A margine di un decreto in tema di cancellazione della cancellazione di società di capitali per mancata approvazione del bilancio finale (con una postilla sulla "sopravvivenza fiscale" della società cancellata)*, in *Riv. dir. impresa*, 2015, 468 ss.

ancora essere dichiarata fallita ai sensi dell'art. 10 l. fall.. Si tratta di un periodo decisamente inferiore rispetto al termine quinquennale di cui all'art. 28, comma 4.

In questo contesto, considerando che gli effetti della cancellazione dal Registro delle imprese sono derogati solo ai fini previsti dall'art. 28, comma 4, nel lasso di tempo che intercorre tra la cancellazione della società e l'emissione di un atto ai sensi dell'art. 28 citato la possibilità che i soggetti interessati (liquidatori, amministratori e soci) possano apprendere della notifica di un atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria è rimessa all'accortezza degli organi sociali, che, prima della cancellazione, dovrebbero eleggere un domicilio per le notifiche (adempimento che è tuttavia una mera facoltà); diversamente, in mancanza di un'elezione di domicilio, gli interessati si troverebbero a dover monitorare l'ultimo domicilio fiscale della società per ben cinque anni. Si tratta di un onere di non poco conto, considerando appunto il rischio che gli atti notificati presso l'ultimo domicilio fiscale della società ormai non più esistente possano diventare definitivi ⁽³⁶⁾ laddove i soci, ovvero l'ultimo rappresentate legale, non ne abbiano preso effettiva conoscenza nei termini per la loro impugnazione.

Sarebbe stato forse più opportuno prevedere l'obbligo di notifica presso l'indirizzo di posta elettronica certificata della società (possibilità già prevista dall'art. 60, comma 7, D.P.R. n. 600/1973, ma come mera facoltà dell'Amministrazione finanziaria ⁽³⁷⁾), al quale avrebbe dovuto essere accompagnato l'obbligo

⁽³⁶⁾ Come si è già accennato, infatti, l'avviso di accertamento divenuto definitivo nei confronti della società costituisce il titolo per la riscossione delle imposte a carico dei soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, i quali, in base al quadro normativo e giurisprudenziale vigente, non potrebbero difendersi sul merito della pretesa erariale.

⁽³⁷⁾ La disposizione citata prevede infatti che *“la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato può essere effettuata direttamente dal competente ufficio”* presso l'indirizzo PEC risultante dall'indice nazionale. L'art. 60, ultimo comma, D.P.R. n. 600/1973, inoltre, prevede una specifica procedura nell'ipotesi di fallimento del primo tentativo di notifica (ad esempio se la casella di posta elettronica risulta satura oppure l'indirizzo non sia più attivo), disponendo che *“la notificazione deve essere eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società Info Camere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno suc-*

per la società cancellata dal Registro delle imprese di mantenere attivo l'indirizzo del servizio elettronico di recapito certificato qualificato, o di posta elettronica certificata comunicato all'I-NI-PEC, ciò che, come si è avuto modo di evidenziare nel capitolo precedente, prevede l'art. 33, comma 2, D.Lgs. n. 14/2019 – *Nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, fissando il termine di un anno dalla cancellazione, entro il quale, ai sensi del primo comma, potrà essere aperta la nuova procedura di liquidazione giudiziale (la disposizione andrà quindi a sostituire l'art. 10 della l. fall.).

Al fine di rimediare agli inconvenienti che potrebbero derivare dalla notifica presso l'ultimo domicilio fiscale della società, vi è chi ha sostenuto ⁽³⁸⁾ l'opportunità di fare ricorso al comma 2, dell'art. 145 c.p.c. (la cui applicabilità non è esclusa dall'art. 60, D.P.R. n. 600/1973) ove prevede la notificazione all'ultimo rappresentante legale della società, i cui poteri potrebbero essere prorogati in relazione alle incombenze derivanti dalla sopravvivenza quinquennale della società ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014.

Si è rilevato comunque che l'ordine scandito dall'art. 145 c.p.c., il cui comma 1 prevede che la notifica sia fatta innanzitutto presso la sede della società, è inderogabile per interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità, e quindi, in prima battuta, la notifica dovrebbe comunque essere fatta presso l'ultimo domicilio della società ⁽³⁹⁾.

Anche la notificazione all'ultimo rappresentante della società, che potrebbe persino non essere più in vita, visto il lasso temporale di cui dispone l'Amministrazione finanziaria per agire, non è dunque una soluzione praticabile, in quanto necessiterebbe di un apposito intervento normativo.

cessivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni; l'ufficio inoltre dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico”.

Anche in relazione alle cartelle di pagamento, si noti, che l'obbligatorietà dell'utilizzo della PEC è venuta meno per le notificazioni da effettuare a partire dal 1° luglio 2017, per effetto del D.L. n. 193/2016, che ha modificato l'art. 26, D.P.R. n. 602/1973.

⁽³⁸⁾ D. DALFINO, *La cancellazione “differita” della società in ambito tributario*, op. cit., 195.

⁽³⁹⁾ V. D. DALFINO, *La cancellazione “differita” della società in ambito tributario*, op. cit.. In giurisprudenza, v. Cass., 6 giugno 2013, n. 14338; Cass. 28 gennaio 2005, n. 1753.

La possibilità di notificare un atto tributario presso l'ultimo domicilio di una società estinta rappresenta quindi uno dei diversi inconvenienti derivanti dalla *fictio iuris* prevista dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014. Si tratta tuttavia di una disposizione che in fase di liquidazione e successiva cancellazione della società dal Registro delle imprese non potrà essere ignorata, essendo quantomai opportuno che il liquidatore rappresenti ai soci il tema del monitoraggio delle notifiche dell'Amministrazione finanziaria (e degli Enti previdenziali) nel quinquennio successivo alla cancellazione dal Registro delle imprese, affinché si stabilisca la soluzione più opportuna al fine di evitare il possibile consolidarsi degli atti *ex art. 28* citato.

1.3. *La ratio dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014*

Nonostante le numerose perplessità suscitate dalla disposizione in commento, è comunque necessario individuare la giustificazione alla base della sua introduzione.

Nel chiedersi quale sia la *ratio* dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, è bene considerare che la società cancellata dal Registro delle imprese, anche se "sopravvive" al fine di salvaguardare la validità ed efficacia degli atti di accertamento e riscossione dell'Amministrazione finanziaria, non conserva alcuna capacità contributiva per gli anni successivi alla cancellazione, non dispone più di un patrimonio, né, come visto, devono considerarsi ancora esistenti gli organi sociali ⁽⁴⁰⁾.

L'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, rappresenta sì una deroga all'inciso contenuto nell'art. 2495, comma 3, c.c., ("*Ferma restando l'estinzione della società...*"), ma solo ed esclusivamente ai fini ivi previsti e di cui sopra si è detto. Non vi è dun-

⁽⁴⁰⁾ La circostanza per cui l'art. 28, comma 4, non comporti la conservazione in capo alla società estinta di una soggettività passiva ai fini delle imposte è stata confermata anche dall'Amministrazione finanziaria nella risposta a interpello n. 204/2022, dove è stata esclusa la qualifica di sostituto di imposta in capo alla società cancellata dal Registro delle imprese per la liquidazione di una polizza, stipulata dalla società prima della cessazione, relativa al Trattamento di Fine Mandato (TFM) in favore di un socio e procuratore della società stessa.

que alcuna “reviviscenza” o “risurrezione” della società cancellata dal Registro delle imprese ⁽⁴¹⁾.

L'accertamento nei confronti della società estinta è pertanto privo di conseguenze fattuali per la stessa, e non potrebbe essere altrimenti, visto che la società, appunto, non esiste più.

Ciò premesso, si noti che la dottrina che ha analizzato l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, ha osservato al riguardo che se la funzione della *fictio iuris* ivi prevista fosse quella di assicurare il soddisfacimento del credito erariale, il legislatore non avrebbe raggiunto questo obiettivo, avendo piuttosto creato diverse complicazioni che si traducono in una *duplicazione di procedimenti* a carico della società prima e dei soci poi ⁽⁴²⁾.

Eppure, nella relazione illustrativa alla disposizione in commento si legge che la stessa costituirebbe un rimedio volto a “rendere più efficaci le azioni di recupero dei crediti tributari e contributivi che, a legislazione vigente, rischiano di essere in molti casi vanificate [...] potenziare l'attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e dei contributi nei confronti delle società che richiedono la cancellazione dal Registro delle imprese evitando che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate, soprattutto quando la cancellazione viene richiesta con finalità strumentali alla sottrazione agli obblighi fiscali e contributivi”.

La ragione per cui il legislatore si è posto l'obiettivo di “po-

⁽⁴¹⁾ V., ad esempio, la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 6743/2015, *cit.*), secondo cui “Con riguardo all'ambito temporale di efficacia della norma, giova osservare che questa intende limitare (per il periodo da essa previsto) gli effetti dell'estinzione societaria previsti dal codice civile, mantenendo parzialmente per la società una capacità e soggettività (anche processuali) altrimenti inesistenti, al “solo” fine di garantire (per il medesimo periodo) l'efficacia dell'attività (sostanziale e processuale) degli enti legittimati a richiedere tributi o contributi, con sanzioni ed interessi”; ma anche in diversi commenti il ricorso all'analogia della “risurrezione” è piuttosto frequente.

⁽⁴²⁾ Cfr. G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*; *op. cit.*, 56; D. DEOTTO, *Decreto semplificazioni fiscali: l'“inferno fiscale quinquennale” delle società estinte*; *op. cit.*; A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, in *Il Fisco*, 2015, 29, 2843; L.P. MURCIANO, *Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell'estinzione delle società: brevi riflessioni*, *op. cit.*; G. CARLUCCI, *Estinzione delle società e tutela della legittima pretesa fiscale: possibili scenari di un rapporto delicato*, in *Il fisco*, 2017, 47-48, 4552.

tenziare le attività di liquidazione, accertamento e riscossione” nei confronti della società cancellata dal Registro delle imprese pare quindi ravvisarsi nell’intento di permettere al Fisco l’accertamento della pretesa tributaria nei confronti della società, in modo da disporre del titolo esecutivo necessario per la riscossione di tale pretesa nei confronti di soci, amministratori e liquidatori ai sensi dell’art. 36, D.P.R. n. 602/1973 ⁽⁴³⁾).

In quest’ottica, dunque, prima di far valere la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci ai sensi dell’art. 36, D.P.R. n. 602/1973 (ovvero dell’art. 2495, comma 3, c.c.) l’Amministrazione finanziaria dovrebbe accertare l’imposta dovuta dalla società (*id est* è richiesta la “certezza legale del tributo”).

Non si spiegherebbe altrimenti la ragione dell’ulteriore passaggio consistente nella emissione e nella notifica degli atti di accertamento nei confronti della società estinta invece che direttamente a coloro che sono responsabili ai sensi della disposizione citata, se non appunto con l’intento di individuare un unico centro di imputazione della pretesa erariale, in modo che la successiva azione dei confronti dei soggetti che per legge possono essere chiamati a rispondere del suo pagamento possa già basarsi, nel merito, sull’accertamento del debito in questione, evitando così la moltiplicazione di giudizi aventi a oggetto il medesimo debito di imposta; ciò che invece poteva avvenire prima della riforma e, ancora oggi, scaduto il termine di cinque anni dalla cancellazione dal Registro delle imprese.

L’art. 28, comma 4, D.P.R. n. 175/2014, del resto, è il prodotto del clima di incertezza che caratterizzava sia la notifica degli atti tributari successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese, sia la sorte dei giudizi in corso al momento della cancellazione, dove, in assenza di un chiaro dettato

⁽⁴³⁾ Cfr. A. CARINCI, *L’estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, op. cit.; D. DALFINO, *La cancellazione “differita” della società in ambito tributario*, op. cit.; G. PORCARO, *La cancellazione delle società*, op. cit., 1064; G. FRANSONI, *L’estinzione postuma*, op. cit., 56; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria di liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.lgs. n. 175/2014*, in S. MULEO (a cura di), *Commento al decreto sulle semplificazioni, D.lgs. n. 175 del 2014*, Torino, 2015, 140; F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte, (e resurrezione?) delle società cancellate dal Registro delle imprese*, in *Riv. dir. trib.*, 2016; 1, 64 ss.

normativo, le soluzioni della giurisprudenza sono state altalenanti.

Appare evidente dunque, anche dal tenore letterale della disposizione, che il legislatore abbia inteso salvaguardare la validità e l'efficacia degli atti notificati alle società estinte ⁽⁴⁴⁾ - seppur, come visto, la giurisprudenza di legittimità abbia poi chiarito che l'art. 28, comma 4, cit. è applicabile solo per gli atti notificati successivamente alla sua entrata in vigore - permettendo all'Amministrazione finanziaria di "litigare" una sola volta - e attraverso una sua singola diramazione territoriale - sul merito della pretesa riferibile alla società estinta.

Anche se interpretata nel senso più sopra prospettato, comunque, la disposizione in commento pare causare diverse complicazioni, considerando che, come si è rilevato più volte, essa scinde la fase di accertamento della pretesa, che deve appunto avvenire nei confronti della società estinta, dalla riscossione, che invece avviene nei confronti dei soggetti elencati dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, dopo aver contestato - con l'apposito atto previsto dal comma 5 - le rispettive responsabilità.

Da questa ricostruzione, quindi, sembrerebbe che per ottenere il titolo necessario alla riscossione delle imposte nei confronti di soci e liquidatori, l'Amministrazione, salva la mancata impugnazione dell'avviso di accertamento presupposto, debba prima ottenere una pronuncia definitiva che cristallizzi la sua pretesa. Un percorso che, evidentemente, può richiedere diversi anni e che rischierebbe di portare alla frustrazione del credito erariale eventualmente accertato, visto che, dopo tutto questo tempo, la situazione patrimoniale e personale dei soggetti di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, potrebbe non consentire il recupero delle imposte, così come potrebbe essere complicato per l'Amministrazione finanziaria ricostruire le assegnazioni fat-

⁽⁴⁴⁾ La disposizione dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, è stata infatti definita "condonistica" da F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal Registro delle imprese, op. cit.*, proprio perché andrebbe a legittimare la prassi di notificare l'atto impositivo alla società estinta, precedentemente, come visto, censurata dalla giurisprudenza. Difatti, l'Amministrazione finanziaria ha immediatamente qualificato tale disposizione come procedurale, tentando quindi di "salvare" gli atti emessi prima della sua entrata in vigore (v. circ. 31E/2014 e 6E/2015; entrambe citate).

te da una società cancellata dal Registro delle imprese diversi anni prima.

Al riguardo, vi è chi ha sostenuto che il concetto di “certezza” della pretesa erariale nei confronti della società estinta potrebbe non essere legato alla definitività del provvedimento, e quindi al passaggio in giudicato della sentenza, ma al rigetto in primo grado dell’impugnazione ⁽⁴⁵⁾.

In effetti, anche secondo la giurisprudenza maggioritaria l’atto di cui all’art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, potrebbe essere emesso sulla base dei ruoli provvisori, e quindi, nell’ipotesi in cui il titolo presupposto fosse un avviso di accertamento oggetto di impugnazione in corrispondenza della riscossione frazionata dell’atto ai sensi dell’art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 ⁽⁴⁶⁾.

Tale soluzione potrebbe attenuare – non risolvendole del tutto – le complicazioni procedurali legate alla duplicazione di procedimenti che deriva dall’art. 28, comma 4, quantomeno riducendo il rischio che l’attesa della definitività della pretesa riferibile alla società estinta possa comportare la perdita delle *chance* di recupero del credito.

Altri ancora paventavano il rischio che le attività di recupero ai sensi dell’art. 36, D.P.R. n. 602/1973 o 2495 c.c. – che presuppongono evidentemente l’avvenuta estinzione – non potrebbero avviarsi fino allo scadere del quinquennio con evidente aggravamento del rischio di dispersione della garanzia patrimoniale.

Questa preoccupazione, pur espressa dalla più autorevole dottrina ⁽⁴⁷⁾, potrebbe tuttavia risolversi se si accettasse la lettura secondo cui l’art. 28, comma 4, non disponga la generalizzata proroga della vitalità della società, bensì un più limitato effetto di salvaguardia di alcuni atti alla stessa indirizzati ⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴⁵⁾ Cfr. D. DALFINO, *La cancellazione “differita” della società in ambito tributario*, op. cit., 195.

⁽⁴⁶⁾ V. Cass. civ., sez. V, ord., 19 gennaio 2021, n. 747; Cass., Sez. V, ord. 20 luglio 2020, n. 15377; in tal senso anche Cass. n. 8334/2016; *contra* v. Cass., Sez. VI, ordinanza 8 gennaio 2014, n. 179.

⁽⁴⁷⁾ C. GLENDI, *Ad infera. La Consulta “benedice” l’illogico “diritto vivente” sull’estinzione postliquidativa delle società, ma non l’apparente disposta cancellazione “del” registro delle imprese*, in *Il Corriere giuridico*, op. cit., 78 ss.

⁽⁴⁸⁾ V., in tal senso, A. GUIDARA, *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Padova, 2018, 118 ss.

1.3.1. (segue) *Gli “atti di riscossione” cui si riferisce l’art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014*

L’eccezione all’effetto costitutivo dell’estinzione *ex art. 2495 c.c.* vale anche ai fini della validità ed efficacia degli atti di *riscossione*. Proseguendo nell’analisi dell’art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, si cercherà dunque di individuare la *ratio* del riferimento a tale categoria di atti, per i quali il legislatore ha ritenuto opportuno mantenere la legittimazione passiva dell’ente estinto, considerando in particolare che la soggettività della società estinta non può estendersi alla fase dell’espropriazione forzata rappresentata dagli atti esecutivi previsti dal c.p.c. e dalle disposizioni speciali contenute nel titolo II, capo II, del D.P.R. n. 602/1973, in quanto la riscossione delle imposte, non avendo l’ente estinto alcun patrimonio aggredibile, non potrà che passare attraverso le azioni di responsabilità previste dall’art. 36, D.P.R. n. 602/1973, e, in generale, dall’art. 2495 c.c. ⁽⁴⁹⁾

Il legislatore, come accennato, ha comunque previsto che gli atti di *riscossione* siano notificati alla società estinta nel periodo quinquennale decorrente dalla cancellazione dal Registro delle imprese, e pertanto si ritiene innanzitutto opportuno individuare gli atti dell’Amministrazione finanziaria che rientrano in tale categoria, in quanto il termine “atti di riscossione” è solitamente utilizzato con riferimento generico agli atti posti in essere dall’Agente della Riscossione nell’omonima fase di attuazione del tributo ⁽⁵⁰⁾, comprendendo quindi anche gli atti dell’espropriazione forzata – quali ad esempio il pignoramento di crediti verso terzi, l’espropriazione immobiliare e il fermo di beni mobili re-

⁽⁴⁹⁾ Cfr. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, *op. cit.*, 1 ss., il quale sotto il profilo del riferimento agli atti di *riscossione* rileva la scarsa utilità pratica della disposizione in commento, individuata solamente nell’efficacia interruttiva della prescrizione del credito erariale.

⁽⁵⁰⁾ Si noti del resto che la riscossione è definita in dottrina come “l’insieme degli atti attraverso i quali l’Amministrazione finanziaria consegue la disponibilità di somme, che i soggetti passivi sono tenuti a corrispondere in adempimento delle loro obbligazioni tributarie” (v. S. ROMANO, *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1906, 578 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 205 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, XL, Milano, 1989, 1179; P. RUGGERI FAZZI - C. CAFORIO, *Riscossione delle imposte e delle sanzioni pecuniarie*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XII, Torino, 564 ss.).

gistrati previsti rispettivamente dagli artt. 72-*bis*, 76 e 86 del D.P.R. n. 602/1973 – che, tuttavia, come si è evidenziato, non sarebbe possibile indirizzare alla società estinta nemmeno ai sensi dell'art. 28, comma 4⁽⁵¹⁾.

Nel contesto in esame, dunque, si ritiene opportuno richiamare la distinzione operata dalla dottrina tra la fase iniziale della riscossione caratterizzata dalla formazione e comunicazione del provvedimento ablativo – titolo esecutivo dalla fase eventuale dell'espropriazione del patrimonio del contribuente⁽⁵²⁾, rilevando che, ai sensi dell'art. 28, comma 4, l'Amministrazione finanziaria potrebbe emettere e notificare alla società estinta gli atti che rappresentino il titolo esecutivo della pretesa erariale e il precetto fiscale, quali la cartella di pagamento ove è comunicata l'iscrizione a ruolo del debito⁽⁵³⁾, l'ingiunzione fiscale⁽⁵⁴⁾, e l'avviso di intimazione di cui all'art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602/1973.

⁽⁵¹⁾ Al riguardo, vi è chi ha evidenziato che la disposizione in commento « non può che avere il senso di consentire l'esecuzione sui beni dei soci – nei limiti delle somme riscosse – “come fossero della società”» (v. L. BOGGIO, *La Consulta salva l'ultrattività “fiscale” delle società cancellate. Verso l'ultrattività “civile”?*, in *Giuris. Ita.*, 2021, 4, 876). Si ritiene tuttavia che l'esecuzione nei confronti dei soci, pur traendo origine la loro responsabilità dalla pretesa erariale emessa nei confronti della società estinta, previo accertamento di tale responsabilità da eseguirsi con atto motivato ex art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, debba essere rivolta direttamente a questi ultimi incidendo direttamente sulla loro sfera patrimoniale. Se così non fosse, si ricadrebbe in una grave violazione del diritto di difesa ex art. 24 Cost., in quanto i soci subirebbero azioni esecutive sui loro beni che verrebbero emesse e notificate nei confronti di un soggetto diverso (*i.e.*, la società estinta).

⁽⁵²⁾ Cfr. con riferimento agli atti di “riscossione” di cui all'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, A. GUIDARA, *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, op. cit., 227 ss.; nonché sulla fase di riscossione in generale, Id, *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Aggiornamento 2017, 430 ss. La necessaria notifica di un titolo esecutivo motivato quale atto idoneo a fondare la successiva ed eventuale fase della riscossione forata è espressione del principio generale della *nulla executio sine titulo*, evincibile dall'art. 474 c.p.c. (cfr. F. ODOARDI, *Esecuzione forzata tributaria*, in *Diritto on line* (2014); A. CARINCI - M. BASILAVECCHIA - S. CANNIZZARO, *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 143 ss.; G. FRANSONI, *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obligato principale*, in C. GLENDI - V. UCKMAR, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 99 ss.

⁽⁵³⁾ Ai sensi degli artt. 10 ss. del D.P.R. n. 602/1973.

⁽⁵⁴⁾ Per quanto riguarda l'ingiunzione fiscale, la quale, ai sensi dell'art. 2 del RD 14 aprile 1939 n. 610, consiste nell'ordine, emesso dal competente Ufficio dell'ente creditore, di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta, si noti che con l'art. 1, commi 784-815, legge 160/2019 (legge di Bilancio 2020), il legislatore ha esteso

Considerando la concentrazione della riscossione nell'acceramento prevista dall'art. 29, D.L. n. 78/2010, tuttavia, le ipotesi in cui l'Amministrazione abbia la necessità di emettere gli atti sopra indicati nei confronti dell'ente estinto non dovrebbero essere particolarmente ampie, in quanto l'avviso di accertamento esecutivo notificato alla società prima della sua estinzione, oppure dopo ai sensi dell'art. 28, comma 4, avrebbe già la natura di provvedimento ablativo - titolo esecutivo e quindi di atto di "riscossione", essendo concentrate in tale unico atto le funzioni di pretesa impositiva, titolo esecutivo tributario e precetto fiscale ⁽⁵⁵⁾.

Come accennato, inoltre, tale atto rappresenterebbe già il titolo idoneo a fondare le azioni di responsabilità verso amministratori, liquidatori e soci che, una volta esercitate attraverso l'atto di cui all'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, porterebbero all'emissione degli atti di riscossione (con ciò intendendosi anche gli atti dell'esecuzione forzata) direttamente nei loro confronti.

In questo contesto, un atto di *riscossione* che l'Amministrazione finanziaria potrebbe mettere nei confronti della società estinta sarebbe rappresentato dalla cartella di pagamento successiva agli atti di liquidazione previsti dagli artt. 36-*bis*, D.P.R. n.600 del 1973 e art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del

anche ai tributi locali l'istituto dell'"accertamento esecutivo", che il decreto legge 78/2010, articolo 29, aveva introdotto per i soli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA e per i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni. A seguito delle modifiche sopra indicate, dunque, l'atto di accertamento relativo ai tributi locali, conseguentemente, assume la funzione anche di "atti di riscossione", essendogli attribuita la natura di provvedimento ablativo - titolo esecutivo idoneo a fondare direttamente l'esecuzione forzata da parte dell'agente della riscossione. Per approfondimenti sull'accertamento esecutivo introdotto dall'art. 29, D.L. n. 78/2010 e, come accennato, esteso dalla l. di Bilancio 2020 ai tributi locali, cfr. C. ATTARDI, *Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, 45, 3766; F. TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, 33, 2653; M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa «titolo esecutivo» per imposte sui redditi ed Iva*, in *Corr. trib.*, 2010, 28, 2230; G. INGRAO - R. LUPI, *Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione?*, in *Dialoghi tributari*, 2010, 5, 565; P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1421; cfr. inoltre il saggio monografico curato da C. GLENDI - V. UCKMAR, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, op. cit., 734.

⁽⁵⁵⁾ Cfr. al riguardo la dottrina richiamata nella nota precedente.

1972, oppure al controllo formale delle dichiarazioni di cui all'art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e 54-ter, D.P.R. n. 633/1972.

In queste ipotesi, infatti, non essendo i c.d. avvisi bonari - ove l'Amministrazione finanziaria rappresenta l'esito dei controlli sopra menzionati - ricompresi tra gli atti di cui all'art. 29, D.L. n. 78/2010, la successiva cartella esattoriale rappresenterebbe il provvedimento ablativo - titolo esecutivo contenente la pretesa formata tramite i procedimenti in esame, con la conseguenza che tale cartella esattoriale potrebbe essere emessa e notificata alla società estinta ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, rientrando tra gli atti di "riscossione" ivi previsti.

Bisogna tuttavia rilevare che la cartella di pagamento relativa ai controlli automatizzati e formali previsti dalle disposizioni sopra citate non sarebbe in realtà qualificabile come una mera richiesta di pagamento ma, piuttosto, come un atto di imposizione, trattandosi del primo e unico atto mediante il quale è esercitata la pretesa nei confronti del soggetto che ha presentato la dichiarazione, non essendo i c.d. avvisi bonari atti impugnabili ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, in quanto, oltre a non essere compresi nell'elenco ivi previsto, la loro funzione consiste solamente nell'invitare il contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione ⁽⁵⁶⁾.

Altre ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria potrebbe emettere nei confronti della società estinta atti di riscossione ai sensi dell'art. 28, comma 4, potrebbero essere rappresentate

⁽⁵⁶⁾ Recentemente, infatti, la giurisprudenza della Cassazione si è consolidata nel ritenere non impugnabili tali atti, attribuendo unicamente rilevanza alla successiva cartella di pagamento che può essere contestata anche nel merito della pretesa e che, se non preceduta dalla notifica dell'avviso bonario, è considerata comunque valida e permette al contribuente di accedere al beneficio di riduzione delle sanzioni in caso di pagamento della pretesa. Si vedano al riguardo le seguenti sentenze: Cass., Sez. V, ord. 24 ottobre 2019, n. 27271; Cass. 4 dicembre 2015, n. 24772; Cass., 22 gennaio 2014, n. 1263; Cass., sentenza 7 giugno 2013, n. 14376; Cass., sentenza 27 agosto 2013, n. 19664; con le quali è stato superato un secondo orientamento formatosi all'interno della Cassazione stessa, secondo cui gli avvisi relativi ai controlli automatizzati, pur non essendo contenuti nell'elenco dettato dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, sarebbero autonomamente impugnabili (v. Cass., Sez. VI - 5, ordinanza, 28 novembre 2014, n. 25297; Cass., Sez. V, sent. 11 maggio 2012, n. 7344).

da tutti i casi in cui l'art. 29, D.L. n. 78/2010, richiede la notifica di un'intimazione ad adempiere successiva all'avviso di accertamento esecutivo, come: *i*) in caso di rideterminazione degli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA e ai connessi provvedimenti sanzionatori; *ii*) nella riscossione frazionata in pendenza di giudizio *ex art.* 68, D.Lgs. n. 546/1992; *iii*) nell'ipotesi di definitività dell'avviso di accertamento impugnato. Le circostanze sopra elencate potrebbero verificarsi laddove l'atto di accertamento notificato alla società estinta ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, sia stato impugnato dai soggetti indicati nell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 ⁽⁵⁷⁾, con la conseguenza che in tutte le ipotesi in cui l'art. 29, D.L. n. 78/2010, prevede la notifica di un'intimazione ad adempiere l'Amministrazione finanziaria potrebbe avvalersi, entro il quinquennio dalla cancellazione dal Registro, della disposizione in esame. In questo contesto, dunque, la pretesa, provvisoria o definitiva, sarebbe indicata nell'atto di riscossione indirizzato alla società ai sensi dell'art. 28, comma 4, e, sulla base della pretesa ivi indicata, l'Amministrazione finanziaria potrebbe poi agire nei confronti dei soggetti indicati dall'art. 36 citato.

Al di là di tali casi specifici, come è stato già evidenziato ⁽⁵⁸⁾, la validità e l'efficacia degli atti di "riscossione" emessi nei confronti dell'ente entro il quinquennio dalla cancellazione dal Registro delle imprese avrebbe il fine di facilitare l'Amministrazione finanziaria allorquando sia necessaria la notifica di atti interruttivi della prescrizione della pretesa erariale, quali l'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602/1973 (oppure l'ingiunzione fiscale per i tributi locali), che, tuttavia, dovrebbero essere rivolti anche direttamente ai soggetti indicati nell'art. 36, del medesimo D.P.R., nell'ipotesi in cui, una volta accertata la loro responsabilità per il debito erariale riferibile al-

⁽⁵⁷⁾ Si noti che il tema della legittimazione a impugnare gli atti notificati ai sensi dell'art. 28, comma 4, sarà oggetto di specifica trattazione nel capitolo dedicato alla conseguenze processuali dell'estinzione degli enti.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, *op. cit.*, 1 ss.

l'ente estinto, l'Agente della riscossione intenda avviare nei loro confronti una procedura di esecuzione forzata ⁽⁵⁹⁾.

1.3.2. *Applicabilità dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, alle società di persone*

Nell'analisi della disposizione sulla sopravvivenza quinquennale delle società è altresì opportuno chiedersi se la finzione giuridica ivi prevista riguardi anche le società di persone.

Al riguardo, si noti innanzitutto che il testo dell'art. 28, comma 4, si riferisce solamente alla “*estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile*” non includendo quindi, almeno dal punto di vista letterale, le società di persone.

Trarre una conclusione dal solo dato letterale non pare tuttavia sufficiente in un contesto ove, come si è avuto modo di argomentare ⁽⁶⁰⁾, l'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese previsto dall'art. 2495 citato si estende anche alle società di persone. Non vi sono ragioni, del resto, per attribuire due diversi regimi di efficacia alla cancellazione dal Registro delle imprese, considerando che anche gli artt. 2312 e 2324 c.c. prevedono che a seguito dell'estinzione della società di persone i creditori sociali possono rivalersi verso i soci illimitatamente responsabili, ovvero nei confronti degli accomandanti limitatamente alla quota di liquidazione.

Non è dunque dall'esclusivo riferimento all'art. 2495 c.c. che si deduce l'inapplicabilità dell'art. 28 alle società di persone.

La risposta dovrebbe piuttosto essere ricercata nella *ratio* della disposizione in esame, la cui esistenza, come visto, può essere – pur con tutte le criticità esposte – giustificata con l'interesse dell'Amministrazione finanziaria ad assicurarsi agevolmente un titolo valido per l'azione nei confronti dei soggetti responsabili della pretesa tributaria ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 602/

⁽⁵⁹⁾ Si noti infatti che ai sensi dell'art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602/1973, “*Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni*”.

⁽⁶⁰⁾ V. cap. II, par. 6.

1973 (ovvero nelle ipotesi non coperte dalla disposizione citata, ai sensi dell'art. 2495 c.c.).

In questo contesto si noti tuttavia che nelle società di persone, anche a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese, i soci continuano a essere illimitatamente responsabili per le obbligazioni sociali ⁽⁶¹⁾, con la differenza che tale responsabilità non richiede più il rispetto dell'onere di preventiva escussione del patrimonio sociale.

La responsabilità prevista dall'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 non assume quindi rilievo ai fini della riscossione delle imposte riferibili alla società di persone estinta ⁽⁶²⁾.

Oltre a ciò, bisogna anche considerare che il testo dell'art. 36 si riferisce solamente ai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, e il comma 3 prevede una limitazione della responsabilità dei soci, sia sotto il profilo temporale sia sotto il profilo quantitativo, che non è ovviamente compatibile con la natura illimitata della responsabilità dei soci di società di persone. Difatti, già prima dell'entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n.175/2014, la giurisprudenza aveva ritenuto che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società di persone estinta dovesse essere notificato ai soci, i quali, come detto, rispondono direttamente del pagamento del debito in ragione della loro responsabilità illimitata per i debiti della società ai sensi dell'art. 2312 c.c. e del venir meno del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale previsto dall'art. 2304 c.c. ⁽⁶³⁾. La ragione di questa conclusione risiede nell'imperfetta autonomia patrimoniale della società di persone, che è separata

⁽⁶¹⁾ Fatta eccezione, ovviamente, per i soci accomandanti nelle s.a.s.

⁽⁶²⁾ Si noti che il tema riguarda soprattutto il debito erariale relativo a IRAP e IVA, in quanto, come noto, in virtù della trasparenza fiscale che caratterizza le società di persone, la rispettiva quota di reddito è direttamente imputata e quindi tassata in capo ai soci.

⁽⁶³⁾ V. in tal senso Comm. Trib. Reg. di Torino, Sez. XXVI, 26 gennaio 2016, commentata da A. RUSSO, *Va notificato ai soci l'atto di accertamento dei redditi della società di persone estinta – commento*, in *Il Fisco*, 2016, 14, 1385; v. anche Cass., Sez. V, sentenza n. 24322 del 14 novembre 2014, ove la Cassazione ha ritenuto legittima una cartella di pagamento, relativa a imposte non versate da una snc, notificata al socio a seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese (v. il commento di A. RUSSO, *Debiti della società di persone estinta: ne risponde il socio dopo la notificazione della cartella*, in *Il Fisco*, 2014, 47, 4667); nonché, *ex multis*, Cass., Sez. V, sent. 6 settembre 2006, n. 19188.

da quella dei soci solamente dal beneficio di escussione, nonché nella pienezza dei poteri gestori dei soci stessi; elementi che portano appunto alla diretta imputazione a carico del socio dei debiti (erariali e non) della società di persone estinta.

Anche la giurisprudenza successiva della Cassazione, infatti, non ha mancato di evidenziare che il debito del socio è il medesimo della società e pertanto “*egli è legittimamente sottoposto all'esazione del debito fiscale accertato nei confronti della società alle ordinarie condizioni, senza che sia necessario notificargli l'atto impositivo originario e/o gli atti amministrativi conseguenti*” (64).

In questo contesto, dunque, il meccanismo creato dagli artt. 28 D.Lgs. n. 175/2014 e 36 D.P.R. n. 602/1973, che scinde l'attività dell'accertamento delle imposte post estinzione dalla riscossione delle imposte che deve per forza passare attraverso l'azione di responsabilità di cui all'art. 36, non è applicabile nell'ambito delle società di persone dove l'Amministrazione finanziaria può accertare e recuperare il debito di imposta dei confronti dei soci illimitatamente e solidalmente responsabili (65).

Si ritiene pertanto di condividere l'orientamento di chi, anche in ragione del carattere eccezionale della disposizione, ha escluso l'applicabilità dell'art. 28, comma 4, alle società di persone (66), mantenendo quindi la validità dei precedenti chiarimenti resi dalla giurisprudenza.

(64) V. Cass., Sez. V, sent. 18 maggio 2018, n. 12242.

(65) La conseguenza di ciò sarà quindi che gli accertamenti sul merito della pretesa saranno tanti quanto sono i soci responsabili con esiti ipoteticamente contrastanti.

(66) Cfr. G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società*, op.cit., 49; nonché M. SPERANZIN, *La cancellazione dal Registro delle imprese*, in *Nuove leggi civ.*, 2015, 1042. Si segnala al riguardo l'orientamento contrario di parte della dottrina, come: D. DALFINO, *La cancellazione differita delle società in ambito tributario*, op. cit., 195, G. PORCARO, *La cancellazione della società*, op. cit., 1053, nt. 9; G. NICCOLINI, *A margine di un decreto in tema di cancellazione della cancellazione di società di capitali per mancata approvazione del bilancio finale (con una postilla sulla «sopravvivenza fiscale» della società cancellata)*, in *Riv. dir. impresa*, 2015, 468 ss.. In senso favorevole all'applicabilità dell'art. 28, comma 4, alle società di persone cfr. A. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte*, in *Rivista di diritto tributario*, 2015, 382; Id., *La Corte costituzionale esclude la sopravvivenza fiscale delle società estinte*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2021 172, secondo cui la formula «*l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile*» contenuta nell'art. 28, comma 4, si riferirebbe al concetto di *estinzione* previsto dalla disposizione civilistica e valido indipendentemente dal tipo di società, piuttosto che, appunto al tipo di “società” (che si estingue).

1.4. *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 28, comma, 4, D.Lgs. n. 175/2014*

Sin dalla sua entrata in vigore la disposizione in commento è stata interessata da non poche perplessità in merito alla sua legittimità costituzionale ⁽⁶⁷⁾, tanto che in più occasioni si è sollecitato l'intervento della Consulta ⁽⁶⁸⁾. Intervento che, infine, si è avuto con la sentenza 8 luglio 2020 n. 142, con la quale la Corte ha "salvato" l'art. 28, comma 4, ponendo fine alle aspettative di coloro che avrebbero gradito la sua eliminazione dall'Ordinamento ⁽⁶⁹⁾.

I dubbi sulla legittimità costituzionale dell'art. 28, comma 4, attenevano sostanzialmente a due profili: la violazione dell'art. 76 Cost. per aver oltrepassato i limiti della legge delega e la disparità di trattamento del creditore privato rispetto al creditore erariale (violazione, quindi, del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.).

In merito al primo profilo, si ipotizzava che l'intervento del Governo non avesse rispettato le direttive della legge delega, in

In giurisprudenza, il tema è stato genericamente affrontato con l'ordinanza n. 23029 del 2 ottobre 2017, ove la Cassazione ha ritenuto che la disposizione in esame non fosse applicabile al caso di specie in ragione della sua irretroattività, dando tuttavia per scontato che la stessa riguardi le società "(sia di persone che di capitali)"; V. la nota di F. GALLIO, *Esclusa l'efficacia retroattiva della norma sulla sopravvivenza delle società estinte*, in *Il Fisco*, 2017, 43, 4169. Ad avviso dell'Autore citato, inoltre, la ratio dell'art. 28 – i.e., agevolare l'Amministrazione finanziaria nella notifica degli atti di accertamento riferibili alle società estinta – dovrebbe valere anche per le società di persone, con il pregio di garantire una coerenza sistematica circa l'estinzione delle società.

⁽⁶⁷⁾ Cfr. L. MURCIANO, *op. cit.*, 173; G. PORCARO, *op. cit.*, 1053; D. DEOTTO, *Non si può essere "un po' morti": quindi una società estinta non può mai stare in giudizio*, in *Il Fisco*, 2015, 18, 1751 ss.; e, già alla vigilia della modifica normativa in commento, T. TASSANI, *Estinzione società e residui attivi da liquidazione*, *op. cit.*, 1033.

⁽⁶⁸⁾ Si veda la sentenza n. 6743 del 2 aprile 2015 sopra citata, ove il contribuente aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, lamentando la disparità di trattamento tra i creditori che beneficiano dell'applicazione della norma e gli altri creditori sociali. La Corte, tuttavia, non si è pronunciata sulla questione, in quanto ha escluso che il regime della sopravvivenza quinquennale della società si applicasse al caso concreto, chiarendo che la norma in esame non poteva essere applicata alle fattispecie verificatesi prima della sua entrata in vigore; l'Amministrazione, invece, con la circolare 19 febbraio 2015, n. 6/e, aveva sostenuto la retroattività della novella introdotta con il "Decreto Semplificazioni".

⁽⁶⁹⁾ La questione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Benevento con l'ordinanza n. 142 del 13 marzo 2019.

quanto la scelta di rendere inefficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria l'intervenuta estinzione di un soggetto giuridico non potrebbe farsi rientrare tra le misure finalizzate all'eliminazione degli adempimenti superflui o di scarsa utilità cui si riferiva la predetta legge ⁽⁷⁰⁾.

Confrontando la disposizione dell'art. 28, comma 4, con i principi e i criteri direttivi indicati dall'art. 1 della legge delega sarebbe emersa infatti una discutibile conformità della novella legislativa rispetto ai criteri della “*semplificazione della disciplina sugli obblighi contabili e dichiarativi*”, e dell’*uniformità dei poteri in materia tributaria e disciplina unitaria della struttura, efficacia e invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*” (v. art. 1, comma 1, lett. b) e c), l. 23/2014) ⁽⁷¹⁾.

La norma in commento, inoltre, poco avrebbe a che fare con il criterio sui poteri di accertamento e vizi del procedimento, laddove la stessa investe la soggettività passiva dell'atto amministrativo, che è intestato alla società estinta e non solo notificato presso l'ultimo domicilio fiscale della stessa, come ad esempio può avvenire nell'azione civilistica dei creditori sociali *ex art. 2495*, comma 3, c.c., che possono far valere la responsabilità nei confronti dei soci notificando l'azione presso l'ultima sede sociale entro l'anno dalla cancellazione.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 142/2020, ha invece respinto tale censura, ritenendo opportuno andare oltre il dato letterale della legge delega per effettuare una valutazione di conformità che tenesse conto della *ratio* della legge delega stessa e dell'art. 28, comma 4.

Alla Corte, dunque, si deve un'indagine sulla ragione giustificativa della “sopravvivenza quinquennale” delle società estinte che consisterebbe nel consentire “*la stabilizzazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, potendo, infatti, quest'ultima effet-*

⁽⁷⁰⁾ Con la l. 23/2014, infatti, il Parlamento ha delegato il Governo ad adottare decreti per la “*revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni anche in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilità per l'amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità*” (art. 7, lett. b).

⁽⁷¹⁾ Cfr. G. PORCARO, *op. cit.*, 1054; L. MURCIANO, *op. cit.*, 173.

tuare le attività di controllo e di accertamento negli ordinari termini previsti dalla disciplina tributaria, nonché notificare i relativi atti direttamente all'originario debitore". Così individuata, dunque, la *ratio* dell'art. 28, comma 4, "*non è estranea agli obiettivi di razionalizzazione dell'azione amministrativa in materia di attuazione e accertamento dei tributi perseguiti dalla delega*".

La Corte Costituzionale ha quindi confermato il rispetto dell'art. 76 Cost., lasciando inoltre anche poco spazio a eventuali ulteriori censure fondate sull'irragionevolezza della disciplina in commento che, per quanto discutibile, riflette evidentemente la convinzione del legislatore – e dell'Amministrazione finanziaria – che un singolo atto indirizzato all'ente estinto possa semplificare il procedimento di accertamento e successiva riscossione, al contempo scongiurando il rischio di esiti differenti che potrebbero aversi rivolgendo l'accertamento direttamente ai soggetti responsabili.

Pur comprendendo l'ottica della Corte Costituzionale di salvaguardare la scelta del legislatore sforzandosi di attribuire una giustificazione all'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, nell'ambito dei principi e criteri direttivi previsti dalla legge delega ⁽⁷²⁾, vi sono alcuni passaggi della sentenza in commento che destano qualche perplessità.

Uno di questi è senz'altro da individuare nell'analogia tra l'art. 28, comma 4 citato e l'art. 65, u.c., D.P.R. n. 600/1973, avente a oggetto la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di notificare gli atti tributari relativi alle imposte dovute dal dan- te causa agli eredi collettivamente e impersonalmente ⁽⁷³⁾. Qui la Corte Costituzionale, pur non richiamandola espressamente, mostra un avvicinamento all'impropria tesi successoria manifestata dalle Sezioni Unite della Cassazione, e comunque la disposizione citata non pare affatto assimilabile alla *fictio iuris* prevista dall'art. 28, prevedendo piuttosto che la notifica degli atti riferibili al *de cuius* sia rivolta agli eredi collettivamente e impersonalmente e non al *de cuius* stesso ⁽⁷⁴⁾. L'art. 28, comma 4, invece,

⁽⁷²⁾ V. artt. 1, comma 1, lettere a) e c), e 3, comma 1, lettera a), della legge n. 23 del 2014.

⁽⁷³⁾ V. par. 3.9. della sentenza citata.

⁽⁷⁴⁾ V. al riguardo il commento alla sentenza di C. GLENDI, *Ad infera. La Consulta*

individua nella società estinta il destinatario dell'atto impositivo (ovvero di liquidazione o, ancora, di riscossione) e, come si è più volte evidenziato, la riscossione della pretesa ivi manifestata richiede poi un'altra azione nei confronti dei soggetti responsabili.

In relazione a quest'ultimo profilo, inoltre, si noti come l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, non sia mai stato citato nella sentenza in esame, quasi come se la disposizione contenuta nell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, fosse idonea da sola a permettere all'Amministrazione finanziaria l'accertamento e la riscossione delle imposte riferibili alla società estinta ⁽⁷⁵⁾.

Questo aspetto non è tuttavia di poco conto nell'analisi dell'art. 28, comma 4, citato, in quanto, come si è più volte evidenziato, con il meccanismo introdotto dalla disposizione in commento l'Amministrazione finanziaria non può agire nei confronti di chi è effettivamente responsabile del debito erariale riferibile alla società estinta fino a quando non abbia accertato le imposte nei confronti di un soggetto non più esistente.

Se, dunque, lo scopo della delega consisteva nell'agevolare l'accertamento e la riscossione delle imposte nei confronti della società estinta, l'art. 28, comma 4, rischia piuttosto di complicare il percorso dell'Amministrazione finanziaria, anche a causa del fatto che il legislatore non si è premurato di prevedere un collegamento tra la sopravvivenza quinquennale della società – *ai soli fini* di cui più volte si è detto – e l'azione verso i soci, ovvero i liquidatori e gli amministratori *ex art. 36, D.P.R. n. 602/1973*.

La seconda questione di legittimità costituzionale posta dalla CTP di Benevento, come accennato, riguarda la ritenuta ingiustificata disparità di trattamento del creditore privato rispetto

“benedice” l’illogico “diritto vivente” sull’estinzione postliquidativa delle società, ma non l’apparente disposta cancellazione “del” registro delle imprese, in Il Corriere Giuridico, n. 1, 1° gennaio 2021, 78; ritiene invece corretta, aderendo alla c.d. teoria successoria, l’analogia tra l’art. 28, comma 4, e l’art. 65, u.c., A. GUIDARA, La Corte costituzionale esclude la sopravvivenza fiscale delle società estinte, op. cit., 154 ss.

⁽⁷⁵⁾ Il “malinteso” in questione è invero maggiormente percepibili dalle difese dell’Avvocatura generale dello Stato, secondo cui: i) “*la «sopravvivenza fiscale» della società» consente al fisco di «provvedere al recupero del proprio credito, in maniera uniforme a quanto previsto per le società che non abbiano richiesto la propria cancellazione»*”; ii) “*la norma censurata, permettendo, peraltro, all’amministrazione di rivolgersi direttamente alla società cancellata e non al liquidatore, a titolo risarcitorio, e ai soci, nei limiti del ricevuto*”.

a quello erariale, in quanto nei confronti del primo non opera alcuna deroga rispetto all'estinzione *ex art.* 2495 c.c. e al minor termine (un anno) che la disposizione concede per notificare le proprie pretese presso la sede della società estinta, considerando anche che è stata la stessa legge delega ⁽⁷⁶⁾ da cui deriva l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 a (pleonasticamente) raccomandare, "in particolare", il rispetto dei principi costituzionali di cui all'art. 3 (e 53) Cost.

La Corte Costituzionale ha tuttavia respinto anche tale censura evidenziando la non equiparabilità tra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e le obbligazioni tributarie, giustificandosi queste ultime con la statuendo che "non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie, per la particolarità dei fini e dei presupposti di queste ultime (sentenza n. 291 del 1997), che si giustificano con la «garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato» (sentenza n. 281 del 2011), cui è volto il credito tributario" ⁽⁷⁷⁾.

⁽⁷⁶⁾ L. n. 23 del 2014, art. 1, comma 1.

⁽⁷⁷⁾ In tal senso, in relazione al medesimo art. 28, comma 4, la Consulta si era già espressa in un *obiter dictum* della sentenza n. 90 del 26 aprile 2018, avente a oggetto la questione di legittimità costituzionale dell'art. 173, comma 13, del TUIR, nella parte in cui prevede, in caso di scissione parziale di una società, la responsabilità solidale e illimitata della società beneficiaria per i debiti tributari riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto, e dell'art. 15, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nella parte in cui prevede, in caso di scissione parziale, che ciascuna società beneficiaria è obbligata in solido al pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto, a differenza invece dei debiti civilistici per i quali gli artt. 2506-bis, terzo comma, e 2506-quarter, terzo comma, del codice civile prevedono una responsabilità limitata alla quota di patrimonio netto attribuita alla società beneficiaria. Per un commento alla sentenza citata, dove come accennato, la Corte Costituzionale ha riconosciuto la legittimità della maggiore tutela nei confronti dell'amministrazione finanziaria per l'adempimento delle obbligazioni tributarie, cfr. G. MELIS - F. MONTANARI, *Sulla responsabilità tributaria nelle operazioni di scissione parziale*, in *Rass. trib.*, 2018, 699 ss.; F. FIMMANÒ, *La consulta introduce la "supersolidarietà" tributaria nella scissione*, in *Soc.*, 2018, 804 ss.; M. DI SIENA, *La Corte Costituzionale ed il regime della responsabilità fiscale in caso di scissione: la specialità della materia tributaria preserva lo status quo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 429 ss.; G. FERRARA, *La responsabilità illimitata della beneficiaria della scissione parziale non è 'incostituzionale'*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018, 7, 568; M. BEGHIN, *Scissione societaria e responsabilità d'imposta delle beneficiarie: una questione di 'garbo giuridico'*, in *Corr. trib.*, 2018, 2675; S. CAPOLUPO, *Legittima nelle operazioni di scissione l'estensione della responsabilità solidale e illimitata?*, in

In relazione a questo profilo, in effetti, la Corte Costituzionale non avrebbe potuto decidere in altro modo, posto che nell'ordinanza di rimessione la CTP di Benevento ha censurato la disposizione evidenziando un presunto trattamento di maggior favore dell'Amministrazione finanziaria rispetto agli altri creditori sociali.

Come si è già accennato, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria rischia piuttosto di essere penalizzata dall'art. 28, comma 4, essendo costretta dalla disposizione in commento a una duplicazione di procedimenti, ed eventualmente di giudizi.

Tale considerazione non pare però sufficiente a legittimare l'eliminazione dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 dall'Ordinamento, in quanto un'eventuale pronuncia della Consulta dovrebbe evidentemente scontrarsi con la discrezionalità del legislatore, il quale, con l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, ha ritenuto che la postergazione dell'estinzione della società per i fini ivi previsti fosse in grado di tutelare adeguatamente gli interessi del creditore erariale e previdenziale ⁽⁷⁸⁾, ritenendo che l'obbligazione tributaria dovesse essere ascritta al soggetto che ha realizzato il presupposto del tributo (*i.e.* la società estinta) prima di avviare l'azione di responsabilità verso i soggetti indicati dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 ⁽⁷⁹⁾.

La disposizione in commento, piuttosto, non pare del tutto "ragionevole" – spingendosi fin quasi al limite dell'arbitrarietà – sotto il profilo del termine quinquennale entro il quale l'Ammi-

Il Fisco, 2019, 17, 1643; R. CORRIERE, *Scissione societaria e responsabilità solidale per debiti tributari progressi*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1043; S. DONATELLI, *Norma tributaria e norma civile: il caso della responsabilità solidale illimitata per i debiti tributari delle società beneficiarie nelle operazioni di scissione*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 395.

⁽⁷⁸⁾ V. in tal senso anche il commento alla sentenza n. 142/2020 della Corte Costituzionale di L. BOGGIO, *Società cancellate - la Consulta salva l'ultrattività "fiscale" delle società cancellate. Verso l'ultrattività "civile"?*, *op. cit.*, 876.

⁽⁷⁹⁾ In questo contesto, come rileva G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazioni": profili tributari*, *op. cit.*, 1050, mancherebbe del resto l'unitarietà del *tertium comparationis* necessaria ai fini del giudizio di disuguaglianza, visto che la differenza di disciplina tra le obbligazioni civilistiche e fiscali riferibili alla società estinta troverebbe giustificazione nell'esigenza di fondare l'azione di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1972, su di un unico titolo esecutivo, piuttosto che sull'accertamento incidentale del debito erariale nei singoli procedimenti aventi a oggetto la responsabilità dei soggetti indicati dalla disposizione citata.

nistrazione potrebbe rivolgere le sue pretese nei confronti della società.

Si noti al riguardo che tale termine non trova giustificazione nemmeno nella coincidenza con la decadenza dal potere di accertamento di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973, e all'art. 54, D.P.R. n. 633/1972, per l'IVA, in quanto, innanzitutto, il *dies a quo* del termine previsto dalla disposizione citata decorre dall'anno successivo in cui è stata - o avrebbe dovuto essere - presentata la dichiarazione, mentre il termine dell'art. 28, comma 4, decorre dalla domanda di cancellazione della società dal Registro delle imprese ⁽⁸⁰⁾. Oltre a ciò i termini previsti dall'art. 43 e dall'art. 54 sia nella versione applicabile per la notifica degli atti impositivi relativi ai periodi di imposta precedenti al 2016 (ove, tra l'altro, vi è anche l'ipotesi del raddoppio dei termini in caso di violazioni penalmente rilevanti), sia nella versione attualmente in vigore, non coincidono con il termine quinquennale di cui all'art. 28, comma 4.

Non è pertanto ben chiara la ragione in base alla quale il legislatore abbia deciso di fissare proprio in cinque anni il termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria possa emettere e notificare gli avvisi di accertamento nei confronti di società estinte, anche considerando che, in tutte le ipotesi in cui l'Amministrazione notifichi l'accertamento oltre il termine di 5 anni previsto dalla disposizione, ma entro il termine di decadenza di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 ⁽⁸¹⁾, vi sarà il ritorno alla disciplina previgente.

⁽⁸⁰⁾ V. in tal senso anche A. GUIDARA, *La Corte costituzionale esclude la sopravvivenza fiscale delle società estinte*, in *Riv. trim. dir. trib.*, *op. cit.*, 154 ss.

⁽⁸¹⁾ Al riguardo, si segnala una sentenza della Comm. Trib. Prov. di Massa (Sez. II, sent. 23 febbraio 2016, n. 19 - Pres. Rel. Lama) ove la questione del rapporto tra il termine quinquennale previsto dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, e i termini di decadenza ordinari per l'attività di accertamento è stata affrontata ritenendo che "Decorsi cinque anni dalla data di estinzione di una società, l'Amministrazione finanziaria perde i suoi poteri accertativi di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, indipendentemente che il termine per l'esercizio del potere di accertamento, quinquennale o decennale a seconda dei casi, sia o meno trascorso ed alla medesima resta solo la possibilità dell'azione civile prevista dall'art. 2495, comma 3, c.c. nei confronti dei soci, che potranno essere chiamati a rispondere solo del mancato pagamento delle imposte autoliquidate nel bilancio finale di liquidazione e nei limiti delle somme eventualmente da questi riscosse in base al bilancio finale stesso, ovvero nei confronti dei liquidatori della società, o del liquidatore di questa, se il mancato

L'unica ipotesi ragionevole che parrebbe rimanere sul tavolo è che il Governo abbia assecondato le richieste dell'Amministrazione, nel presupposto che le verifiche fiscali nei confronti di società estinte saranno svolte in modo da garantire la notifica degli atti entro i 5 anni dalla richiesta di cancellazione. Come è ben noto, tuttavia, resterebbe il dilemma di tutti gli atti successivi a tale notifica, e *in primis* di quelli che la disposizione definisce "di contenzioso", che frequentemente si realizzeranno oltre tale termine ⁽⁸²⁾.

1.5. *Il rapporto tra l'art. 2495 c.c. e l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014*

Che l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, preveda una deroga alla disposizione generale di cui all'art. 2495 c.c., posticipando l'estinzione della società di cinque anni per i fini ivi previsti, è evidente. Non è tuttavia pacifico tra gli studiosi che l'Amministrazione finanziaria sia obbligata ad avvalersi della disposizione "speciale", invece di, in via alternativa, agire direttamente nei confronti dei soci ai sensi della norma generale del codice civile.

Tale seconda ipotesi consentirebbe di evitare la duplicazione di procedimenti descritta nei paragrafi precedenti, accertando direttamente nei confronti dei soci sia il debito fiscale della società sia la loro responsabilità fino alla concorrenza delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Al riguardo, appaiono suggestive le considerazioni di chi ha sostenuto che l'Amministrazione finanziaria può avvalersi "*del'azione (generale) ex art. 2495, comma 2, cod. civ.*" non essendo tale azione preclusa né dall'art. 28, comma 4, né dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ⁽⁸³⁾. Ed è senz'altro corretto sostenere che

pagamento fosse dipeso da responsabilità di questi". La sentenza è stata commentata da V. PAPINI - F. MARRUCCI, *Il termine di decadenza per l'accertamento delle società estinte*, in *Estinzione degli enti cancellati dai registri*, a cura di Associazione culturale della scuola dei difensori tributari fondata da Cesare Glendi, IPSOA, 2017, 155 ss.

⁽⁸²⁾ V. *infra* Cap. V.

⁽⁸³⁾ Cfr. R. LUPI, *Superfluo notificare a società estinta, ma va provata responsabilità socio*, in *www.fondazionestudistributari.com*, commento a Comm. trib. prov. Catania, sez. XIV, 25 febbraio 2015, n. 2127; F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?)*

l'azione di cui all'art. 2495, comma 3, c.c. non debba essere esercitata dinnanzi al giudice ordinario, perché il richiamo a tale disposizione potrebbe comunque fondare l'avviso di accertamento avente a oggetto il recupero della pretesa erariale riferibile alla società estinta, emesso e notificato nei confronti dei soci. Si tratta del resto di un debito, quello della società, che trae origine da fatti fiscalmente rilevanti ed è accertato con avviso di accertamento. Il dialogo tra diritto civile e diritto tributario, d'altra parte, risulta anche dal richiamo da parte dell'art. 36, comma 3, alle "maggiori responsabilità stabilite dal codice civile".

Al riguardo, si noti che nell'ambito della disciplina previgente all'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, la Cassazione ha ritenuto ammissibile la notifica ai soci, ai sensi dell'art. 2495 c.c., di un avviso di accertamento per le maggiori imposte riferibili alla società cancellata dal Registro delle imprese, seppur sempre nell'ambito della qualificazione dei soci quali successori dell'ente ⁽⁸⁴⁾.

Ammettere che l'Amministrazione possa agire ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c., significherebbe quindi poter evitare la procedura prevista dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, accorpando così l'avviso di accertamento delle maggiori imposte (ipoteticamente) dovute dalla società all'accertamento della responsabilità dei soci per aver percepito somme dal bilancio finale di liquidazione, ovvero delle eventuali responsabilità dei liquidatori, che potranno in tal modo difendersi in un'unica sede, sia sul merito della pretesa erariale, sia sui presupposti della loro responsabilità.

L'azione erariale sarebbe dunque avviata direttamente verso coloro che potrebbero subire la riscossione delle imposte, evitando accertamenti intermedi a una società estinta, e quindi priva, per definizione, di risorse.

Bisogna considerare tuttavia che tale soluzione è tutt'altro

delle società cancellate dal Registro delle imprese, op. cit., 65, il quale, tuttavia, qualifica la responsabilità dei soci come tributaria. Come si avrà modo di argomentare nei paragrafi successivi, non si condivide tale qualificazione, in quanto la responsabilità dei soci, così come quella di liquidatori e amministratori, ha natura civilistica. Ciò, comunque, non è di ostacolo alla giurisdizione del giudice tributario, come del resto prevede l'art. 36, u.c., D.P.R. n. 602/1973.

⁽⁸⁴⁾ V. Cass., Sez. VI - 5, Ord., 2 luglio 2018, n. 17243.

che certa, in quanto l'art. 28, comma 4, è chiaro nello stabilire che la società cancellata dal Registro delle imprese, per i fini previsti dalla disposizione, non si considera estinta, *in deroga all'art. 2495 c.c.* Ciò significa che laddove non si applicasse tale disposizione l'avviso di accertamento sarebbe emesso nei confronti di un soggetto diverso da quello che ha realizzato il presupposto del tributo, considerato ancora esistente ai fini dell'emissione e della notifica degli atti tributari, e pertanto probabilmente privo di legittimazione passiva – almeno, come accennato, per la durata del termine quinquennale previsto dal comma 4 – (85).

1.6. *L'avviso di accertamento notificato a società (estinte) a ristretta partecipazione: la responsabilità dei soci*

Nell'ipotesi in cui la società estinta possa essere considerata “a ristretta partecipazione” (86), si pone il tema di coordinare la responsabilità dei soci per le imposte dovute dall'ente con la possibile applicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della c.d. presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, la quale comporta l'automatica attribuzione ai soci *pro quota* dei maggiori utili contestati alla società.

La presunzione in questione non trova un fondamento normativo, ma è stata ormai trasformata in *ius receptum* dalla giurisprudenza della Cassazione (87). L'Amministrazione finanziaria,

(85) Fatto salvo quanto ipotizzato *retro*, par. 1.3.

(86) Con tale espressione di intende identificare quelle società che presentano un numero ristretto di soci, a volte, ma non necessariamente, uniti da vincoli familiari. Non esiste comunque un parametro oggettivo in base al quale una società possa ritenersi a ristretta partecipazione, e tale valutazione è quindi rimessa al giudice di merito. Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che la presunzione opera comunque anche in assenza di rapporti familiari tra i soci, essendo sufficiente a tal fine un numero ristretto di soci, che consenta di superare la mancanza di una formale deliberazione di distribuzione degli utili (nel caso di specie si trattava di quattro soci - praticamente la composizione sociale della maggior parte delle piccole - medie imprese italiane -; v. Cass., Sez. VI-5, ord. 18 novembre 2014, n. 24572).

(87) V., *ex multis*, Cass., Sez. Un., sent. 24 ottobre 1985, n. 5250; Cass., Sez. V, Sent. 26 novembre 1994, n. 10059; Cass., Sez. V, sent. 12 giugno 2002, n. 8351; Cass., Sez. V, sent. 30 luglio 2002, n. 11239; Cass., Sez. V, sent. 3 ottobre 2002, n. 4695; Cass., Sez. 5, sent. 1° febbraio 2002, n. 7174; Cass., Sez. V, sent. 3 maggio 2002, n. 10951; Cass., Sez. V, sent. 11 novembre 2003, n. 16885; Cass., Sez. V, sent. 29 gennaio 2008, n. 1906; Cass., Sez.

traendo quindi conforto dalla giurisprudenza di legittimità, ha fatto in alcune occasioni un'applicazione eccessivamente estensiva di questa presunzione⁽⁸⁸⁾. Non sono rare, infatti, le ipotesi in cui la giurisprudenza, soprattutto di merito, ha tentato di ridimensionarne la portata⁽⁸⁹⁾. Rimandando la questione della legittimità della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili,

V, sent. 24 luglio 2009, n. 17358; Cass., Sez. V, sent. 19 febbraio 2010, n. 4016; Cass., Sez. V, sent. 23 luglio 2010, n. 17387; Cass., Sez. V, sent. 23 luglio 2010, n. 17387; Cass., Sez. V, ord. 13 settembre 2010, n. 19493; Sez. 5, sent. 6 ottobre 2010, n. 20721; Cass., Sez. V, sent. 8 ottobre 2010, n. 20862; Cass., Sez. V, sent. 1° ottobre 2010, n. 20529; Cass., Sez. V, sent. 6 ottobre 2010, n. 20722; Cass., Sez. V, sent. 8 ottobre 2010, n. 20870; Cass., Sez. V, ord. 10 maggio 2011, n. 10270; Cass., Sez. V, sent. 25 novembre 2011, n. 24938; Cass., Sez. V, sent. 29 dicembre 2011, n. 29605; Cass., Sez. V, sent. 10 gennaio 2013, n. 441; tra le più recenti v. Cass., Sez. V, n. 27778 del 22 novembre 2017; Cass. Sez. V, n. 15824 del 29 luglio 2016; Cass., Sez. VI - T, n. 24572 del 18 novembre 2014; Id., n. 18032 del 24 luglio 2013; Cass., Sez. V, n. 5076 del 2 marzo 2011; Id., n. 9519 del 22 aprile 2009; Id., n. 6197 del 16 marzo 2007; Cass., Sez. VI-5, n. 22466/2019; Cass., Sez. V, n. 32959/2018.

Si noti che la giurisprudenza sopra citata ha ritenuto che la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati nei confronti della società non violerebbe il divieto di "doppia presunzione", in quanto il fatto noto a cui si collega la presunzione non sarebbe rappresentato dalla contestata esistenza di maggiori ricavi della società, ma dalla ristrettezza dell'assetto societario, il quale "implica normalmente un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale nonché un elevato grado di compartecipazione e di conoscenza degli affari sociali" (v. Cass. n. 15824/2016, cit.).

⁽⁸⁸⁾ V., in particolare, la progressiva svalutazione del vincolo familiare tra i pochi soci in origine richiesto per l'operare della presunzione; ovvero l'applicazione della presunzione anche laddove il maggior reddito della società derivi dalla contestazione di indeducibilità dei costi (v., ad esempio, Cass., Sez. V, 19 ottobre 2012, nn. 17959 e 17960, secondo le quali "i costi costituiscono un elemento importante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché, allorché essi siano fittizi o indeducibili, scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato, con la conseguenza che non si può riscontrare alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'ineducibilità o inesistenza di costi").

⁽⁸⁹⁾ V., ad esempio, Comm. Trib. Reg. di Milano n. 4660/XII/2017, dove è stato precisato che per poter attribuire in via extracontabile utili ai soci in caso di accertamento societario per maggiori ricavi o costi inesistenti "l'ex socio deve necessariamente essere parte del contraddittorio preventivo riguardante la rettifica della dichiarazione presentata dalla società, pena la nullità dell'atto impositivo emesso a suo carico fondato sulla presunzione di distribuzione di utili extra-contabili"; ovvero Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, Sez. II, sentenza 23 agosto 2019, n. 173 (in *Il Fisco*, 2019, 36, 3491, con nota condivisibilmente critica di A. BORGOGGIO), dove la CTP ha, appunto in maniera discutibile, escluso l'applicabilità della presunzione in questione nell'ipotesi di fatture inesistenti (andando quindi contro l'orientamento dominante della giurisprudenza di legittimità), confinandola solamente alla accertata presenza di maggiori ricavi imponibili, ma non considerando che se i costi sono indeducibili in quanto afferenti all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, è presumibile ritenere che gli stessi non siano stati effettivamente sostenuti e, quindi, che vi sia stato un flusso finanziario occulto a favore dei soci.

in particolare sotto il profilo della prova - definita da molti - “*diabolica*” che essa comporta in capo ai soci, ad altri approfondimenti⁽⁹⁰⁾, in questa sede, come accennato, si pone il problema di conciliare la disciplina dell’estinzione della società e, in particolare, la responsabilità prevista dall’art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, con l’ipotesi dell’applicazione della presunzione di attribuzione degli utili extracontabili. Tale ipotesi, del resto, considerando che la maggior parte delle imprese italiane sono costituite da un numero esiguo di soci legati da un vincolo familiare, potrebbe non essere confinata a un livello solamente teorico.

In particolare, si noti che nelle società a ristretta base il socio potrebbe non essere considerato responsabile per il pagamento delle imposte dovute dalla società ai sensi quindi dell’art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, essendogli direttamente imputato per “trasparenza”⁽⁹¹⁾ l’utile realizzato tramite la società stes-

⁽⁹⁰⁾ Cfr., senza pretesa di esaustività, F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012, 385; Id., *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, *Dir. prat. trib.*, 2019, 6, 2399; Id., *La ‘trasparenza per presunzione’ delle società a ristretta base proprietaria: l’attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 119; F. ARDITO, *La presunzione di ripartizione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta compagine sociale e/o familiare: dal verosimile al probabile*, in *Boll. trib.*, 2017, 15/16, 1170; F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 7, 522; G. LOCATELLI, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Corr. trib.* 2018, 38, 2914; G. CONSOLO, *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online 5 marzo 2019.

La questione dell’attribuzione degli utili alle società a ristretta base partecipativa si pone comunque da molto tempo anche nella dottrina più risalente. V. ad esempio G. TINELLI - F. PARISI, (voce) *Società nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, 323; G. FALSITTA, *Accertamento di utili extrabilancio a carico di società familiari e loro tassazione in complementare nei confronti dei soci*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1962, 185; P. ADONNINO, *Sulla tassabilità in complementare in testa all’azionista del maggior reddito di R.M. di società accertato extra-bilancio*, in *Rass. trib.*, 1958, 118; V. FIGARI, *Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, in *Corr. trib.*, 2008, 1054; S. MULEO, *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, 712; A. CICOGNANI, *Reddito di R.M. accertato induttivamente a carico di società di capitali e imposta complementare*, in *Dir. prat. trib.*, 1959, 6; V. UCKMAR, *Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base proprietaria*, Padova, 1966, 223.

⁽⁹¹⁾ Si parla infatti di “trasparenza per presunzione”.

sa. Al riguardo, occorre infatti precisare che la giurisprudenza maggioritaria più risalente ⁽⁹²⁾ riteneva corretta la tassazione per trasparenza in capo al socio dell'utile extracontabile accertato nei confronti della società, nella sostanza applicando estensivamente l'art. 5 del TUIR o, in alternativa, riprendendo a tassazione tali importi quali proventi da illecito commesso ai danni della società ai sensi dell'art. 14, comma 4, l. n. 537/1993. Ciò significa che al socio era - ovvero, secondo la prassi di alcuni Uffici periferici, dovrebbe essere tutt'ora - imputato direttamente un "reddito da partecipazione" ⁽⁹³⁾ o in altri casi da illecito, con la conseguenza che le imposte sul reddito non versate dalla società erano recuperate al socio a titolo di IRPEF.

Nell'ambito di tale orientamento, che poteva anche avere una giustificazione nel sistema dell'IRPEG, dove il credito di imposta consentiva di evitare la doppia imposizione di redditi di impresa e collocava la tassazione degli utili societari a livello dell'aliquota personale del socio ⁽⁹⁴⁾, la responsabilità dei soci ai sensi del terzo comma dell'art. 36 non poteva riguardare, in effetti, la posizione dei soci di società a ristretta partecipazione cancellate dal Registro delle imprese, in ragione del fatto che, applicando la presunzione, i soci non erano considerati responsabili delle imposte della società, ma gli veniva contestato di aver conseguito direttamente gli utili "in nero" della stessa (salva ovviamente la prova contraria su cui v. *infra*).

È invece da ritenere preferibile, anche per uniformità rispetto ad altri tributi, come IRAP e IVA, che dovrebbero comunque essere recuperati nei confronti della società, la qualificazione del

⁽⁹²⁾ Anche se si segnala che Cass., Sez. V, ord. 9 agosto 2017, n. 19890 e Cass., Sez. V, ord. 20 giugno 2018, n. 16246, hanno ritenuto corretta la qualificazione dell'utile extracontabile imputato al socio, a fini civilistici, quale dividendo e, a fini fiscali, quale reddito di partecipazione, così avallando l'operato dall'Agenzia delle Entrate in sede di avviso di accertamento.

⁽⁹³⁾ V. G. PAGANI, *Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze per i soci?*, in *Il Fisco* 2010, 4286; F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012, 385.

⁽⁹⁴⁾ R. SCHIAVOLIN, *Natura del tributo: funzioni e caratteri generali*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario - Imposta sul reddito delle persone giuridiche e Imposta locale sui redditi*, a cura di F. TESAURO, Torino, 1996, 3; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 101, 532; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, 412.

reddito imputato ai soci, derivante dall'applicazione della presunzione di distribuzione dell'utile extracontabile, quale reddito di capitale ⁽⁹⁵⁾, sicché l'Amministrazione finanziaria dovrebbe procedere a recuperare prima le maggiori imposte in capo alla società che ha prodotto i maggiori redditi, e poi, sulla base della presunzione, tassare in capo ai soci il dividendo derivante dalla occulta distribuzione degli utili ⁽⁹⁶⁾.

Sotto questo profilo, si noti che con l'uniformazione apportata al regime di tassazione dei dividendi dalla Legge di Bilancio 2018 ⁽⁹⁷⁾ anche l'avviso di accertamento relativo alla ritenuta a titolo di imposta del 26% ⁽⁹⁸⁾ dovrebbe essere notificato alla società in qualità di sostituto d'imposta ⁽⁹⁹⁾.

⁽⁹⁵⁾ V. in tal senso la più recente giurisprudenza di legittimità Cass. sentenza n. 18643 del 13 luglio 2018; nonché Cass. ordinanza del 18 febbraio 2019, n. 4704. L'orientamento in esame era stato sostenuto anche in precedenza, ma solamente ad alcune isolate pronunce, come Cass., Sez. V, sent. 14 maggio 2007, n. 10982; Cass., Sez. V, sent. 5 maggio 2003, n. 6780. Per un commento all'orientamento giurisprudenziale sopra richiamato v. F. RASI, *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, *op. cit.*, 2399.

⁽⁹⁶⁾ Al riguardo si noti che la prassi degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria assoggettare a imposizione il reddito di capitale nei confronti del socio al lordo dell'IRES dovuta dalla società a seguito di accertamento del maggior reddito di impresa ritenendo che il socio (oppure i soci) della società a ristretta base abbiano percepito gli utili extracontabili al lordo delle imposte che la società avrebbe dovuto pagare sui medesimi utili. Tale prassi è fortemente criticata dalla dottrina in quanto si tradurrebbe in un fenomeno di doppia imposizione, visto che il medesimo reddito sarebbe tassato sia nei confronti della società sia nei confronti dei soci senza appunto scomputare l'imposta dovuta dall'ente, mentre nell'ipotesi della tassazione per trasparenza di cui all'art. 5 TUIR (società di persone) e art. 115 e 116 TUIR (opzione esercitata dalle società di capitali) il reddito è tassato esclusivamente in capo ai soci (cfr. P. COPPOLA, *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presunzione di tassazione degli utili occulti*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online 21 luglio 2021). L'orientamento della giurisprudenza di legittimità conferma invece la prassi dell'Amministrazione finanziaria, escludendo l'applicabilità del divieto di doppia imposizione in ragione della diversità del presupposto dell'imposta dovuta dalla società e dai soci (v. Cass., sez. V n. 33217 del 2018; nonché Cass. n. 19687 del 2011; Cass. n. 8351 del 2002).

⁽⁹⁷⁾ L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018; comma 1003 e ss.) per gli utili maturati e distribuiti a partire dal 1° gennaio 2018 (vedi comunque la deroga del comma 1006 sugli utili maturati fino al 31 dicembre 2017 e distribuiti entro il 2022).

⁽⁹⁸⁾ Ai sensi dell'art. 27, comma 1, D.P.R. n. 600/1972.

⁽⁹⁹⁾ Cfr. G. CONSOLO, *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori*, in *Riv. dir. trib. supplemento online*, 5 marzo 2019.

Se la società è estinta, tuttavia, sia il recupero delle imposte dovute sugli utili *extracontabili*, sia la riscossione della ritenuta a titolo di imposta per il dividendo che si presume distribuito al socio, non può per ovvie ragioni avvenire nei confronti della società stessa. Per quanto riguarda le imposte riferibili alla società, a questo punto, l'Amministrazione finanziaria potrebbe avvalersi dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, recuperandole nei confronti dei soggetti responsabili mediante l'atto di cui al comma 5 della disposizione. La riscossione delle ritenute sui dividendi, invece, dovrebbe seguire un percorso differente. Nonostante con il comma settimo dell'art. 28, D.Lgs. n. 175/2014, il legislatore abbia soppresso dall'art. 19 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 il richiamo testuale all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, che limitava l'applicabilità di quest'ultima disposizione alle sole imposte sui redditi della società, e quindi la responsabilità ivi prevista potrebbe in astratto estendersi a tutte le imposte, bisogna considerare infatti che i soci sarebbero in ogni caso soggetti alla riscossione in qualità di soggetti sostituiti ai sensi dell'art. 35, D.P.R. n. 602/1973 (*Solidarietà del sostituto di imposta*)⁽¹⁰⁰⁾. Non si ritiene dunque necessaria l'applicazione dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, al fine di recuperare la ritenuta sui dividendi nei confronti dei soci, in quanto la loro responsabilità per la ritenuta che la società avrebbe dovuto applicare deriva già dalla solidarietà che caratterizza tale rapporto d'imposta.

Si noti inoltre che l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili occulti agevolerebbe l'Amministrazione finanziaria nell'onere di dimostrare i requisiti richiesti dal terzo comma dell'art. 36⁽¹⁰¹⁾, in quanto dall'applicazione della presunzione in commento si deduce che, in presenza di una ristretta base societaria, i soci abbiano ricevuto in assegnazione gli utili extracontabili⁽¹⁰²⁾.

⁽¹⁰⁰⁾ Il quale prevede che "Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido".

⁽¹⁰¹⁾ Ossia l'aver ricevuto danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori ovvero beni sociali in assegnazione dai liquidatori durante il tempo della liquidazione.

⁽¹⁰²⁾ *Id est*, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti l'avvio della liquidazione, ovvero durante la stessa.

D'altra parte, i soci potrebbero liberarsi della presunzione di attribuzione degli utili dimostrando, in base all'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, che “*i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti, non risultando tuttavia a tal fine sufficiente né la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili né il definitivo accertamento di una perdita contabile, circostanza che non esclude che i ricavi non contabilizzati, non risultando né accantonati né investiti, siano stati distribuiti ai soci.*” (Cass. 8/07/2008, n. 18640; in senso conforme, ex multis: Cass. 18/10/2012, n. 17928; 26/11/2014, n. 25108; 14/12/2016, n. 25808; 16/05/2018, n. 12025)⁽¹⁰³⁾; ovvero, secondo la giurisprudenza più recente, in assenza di prove dirette sulla percezione occulta degli utili, il socio potrebbe dimostrare “*la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria*”⁽¹⁰⁴⁾.

Bisogna considerare comunque che, come ha sottolineato la maggior parte della dottrina, il socio è onerato da una prova estremamente difficile, tantopiù se la società è estinta⁽¹⁰⁵⁾.

Manca inoltre un ulteriore aspetto da valutare. Le argomentazioni sin qui svolte, infatti, riguardano l'ipotesi in cui gli utili occulti siano già stati accertati nei confronti della società a ristretta partecipazione prima della sua cancellazione dal Registro delle imprese, ponendosi così solamente il problema della riscossione in capo ai soci.

Nella diversa ipotesi in cui l'accertamento degli utili occulti avvenisse a seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese, si presenterebbe l'esigenza di individuare il soggetto destinatario dell'atto impositivo, nonché di chiarire se vi

⁽¹⁰³⁾ V., ex multis, Cass., Sez. V, ord. 24 agosto 2018, n. 21142.

⁽¹⁰⁴⁾ V. Cass., Sez. VI - T, n. 18042 del 9 luglio 2018; Cass., Sez. V, n. 17461/2017; Cass., Sez. VI - T, n. 1932/2016.

⁽¹⁰⁵⁾ Si vedano A. CONTRINO, *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali “a ristretta base proprietaria”*, in *Rass. trib.*, 2013, 113 ss.; M. CONIGLIARO, *Ristretta base sociale: l'insostenibile leggerezza della presunzione di distribuzione di utili ai soci*, in *Il Fisco*, 2017, 29, 2807; L. LOVECCHIO, *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nella società a ristretta base sociale*, in *Il Fisco*, 2014, 20, 1943.

sia la possibilità da parte dei soci destinatari della presunzione di contestare nel merito la pretesa riferita alla società.

Su questi temi, si segnala un intervento della Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 31043 del 28 dicembre 2017, si è occupata di un caso ove i soci di una società a ristretta partecipazione estinta avevano ottenuto, nei precedenti gradi di giudizio, l'annullamento degli avvisi di accertamento relativi al reddito di capitale derivante dagli utili extra-contabili asseritamente realizzati dalla società, in ragione del fatto che l'atto impositivo contenente la pretesa rivolta alla società era stato notificato a quest'ultima solo successivamente alla cancellazione dal Registro delle imprese ⁽¹⁰⁶⁾, ed era perciò da considerarsi inesistente. Ad avviso dei Giudici di merito, infatti, essendo inesistente l'atto presupposto, anche gli atti notificati ai soci per i maggiori redditi di capitale sarebbero stati meritevoli di annullamento ⁽¹⁰⁷⁾.

Accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate – secondo la quale la pretesa nei confronti della società avrebbe dovuto essere verificata incidentalmente nei precedenti gradi del giudizio instaurato dai soci -, la Cassazione è giunta a conclusioni diverse rispetto alle sentenze di merito, ritenendo che l'impossibilità di notificare l'atto di accertamento alla società estinta ⁽¹⁰⁸⁾ non può precludere all'Amministrazione finanziaria la dimostrazione del merito della pretesa rivolta alla società (*i.e.*, gli utili extra-contabili) nell'atto di accertamento avente a oggetto i maggiori dividendi contestati ai soci.

⁽¹⁰⁶⁾ Si noti che nel caso in esame non era ancora applicabile l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

⁽¹⁰⁷⁾ Tesi non nuova nella giurisprudenza di merito. V. ad esempio la Commissione tributaria regionale di Venezia (Sez. I, sentenza 12 novembre 2013), secondo cui “*la presunzione di attribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società presuppone logicamente che sussista un valido accertamento, a carico della società, di ricavi non contabilizzati. Qualora ciò non emerga, come nella fattispecie, per essere stati gli avvisi notificati l'8 luglio 2009 ad una società estinta il 6 giugno 2008, manca del tutto il presupposto per ogni accertamento nei confronti dei soci che, quindi, deve ritenersi insanabilmente nullo*”; commentata da C. GLENDI, *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal Registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2014, 3, 222.

⁽¹⁰⁸⁾ In quanto, prima della riforma del 2014, l'atto notificato alla società cancellata dal Registro delle imprese si considerava inesistente; v. *supra*.

Non è dato sapere, tuttavia, se gli avvisi (invalidamente) notificati alla società fossero stati allegati agli atti emessi nei confronti dei soci ⁽¹⁰⁹⁾, ovvero se ne fosse stato riprodotto il loro contenuto, in modo da permettere ai soci stessi di difendersi adeguatamente in relazione alla pretesa manifestata nei confronti della società estinta. Se così non fosse, la violazione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost. sarebbe evidente.

Al di là del caso specifico, le conclusioni raggiunte nella sentenza in commento appaiono condivisibili, in quanto, concentrando in un unico atto la pretesa rivolta alla società estinta e la pretesa nei confronti dei soci, si permetterebbe a questi ultimi di esercitare il diritto di difesa anche in relazione al presupposto che ha portato alla contestazione di aver percepito dividendi occulti dalla società prima della sua cancellazione dal Registro delle imprese.

A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, tuttavia, tale soluzione potrebbe non essere più applicabile, in quanto, come si è evidenziato nei paragrafi precedenti, l'Amministrazione finanziaria può emettere un atto di accertamento valido ed efficace direttamente nei confronti della società "estinta" entro il termine di cinque anni previsto dalla disposizione, notificando invece ai soci l'avviso di accertamento fondato sulla presunzione di distribuzione degli utili occulti.

Al riguardo, si ritiene che tale sequenza procedimentale possa condurre a una in realtà costosa duplicazione di contenziosi ⁽¹¹⁰⁾, costringendo i soci a impugnare, in quanto destinati a subirne le conseguenze: (i) l'atto notificato alla società estinta relativo ai c.d. utili occulti; (ii) l'avviso di accertamento relativo ai

⁽¹⁰⁹⁾ Sull'obbligo di allegare l'avviso di accertamento notificato alla società anche ai soci nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria intende applicare la presunzione di distribuzione degli utili si vedano, *ex multis*, Comm. trib. reg. Lombardia, 21 giugno 2013, n. 82/46/2013, commentata da F. FALCONE, *Stop alla rettifica "incompleta"*, in *Il Sole 24 Ore* del 2 settembre 2013, in *Norme e Tributi*, 6; Comm. trib. reg. Lombardia, 25 settembre 2012, n. 176; Comm. trib. reg. Lazio, 18 luglio 2008, n. 103, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, 12, 1086-1087, con nota di S. MULEO, *Mancata allegazione all'avviso di accertamento di altro avviso in esso richiamato e violazione dello Statuto del contribuente*, 1087.

⁽¹¹⁰⁾ Così come già si è osservato in relazione ai rapporti tra l'accertamento di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 e la sopravvivenza quinquennale della società ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

dividendi; (iii) l'autonomo atto di cui al comma 5 dell'art. 36 avente a oggetto la riscossione delle imposte riferibili alla società.

Si aggiunga inoltre che, come sopra accennato, con l'eliminazione ai fini della tassazione di dividendi della distinzione tra partecipazioni qualificate e non, anche l'avviso di accertamento relativo alla ritenuta sui dividendi imputabili ai soci a seguito delle contestazioni mosse nei confronti della società potrà essere notificato alla società stessa ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014. In tal modo il socio, in quanto obbligato in solido al pagamento della ritenuta di cui all'art. 27, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, rischia di subire la riscossione a seguito della sola iscrizione a ruolo del sostituto di imposta - *i.e.*, la società estinta - ai sensi dell'art. 35, D.P.R. n. 602/1973.

In questo contesto, dove il destinatario delle notifiche degli avvisi di accertamento dell'Amministrazione finanziaria non coincide con il soggetto che può subire la riscossione delle imposte ivi contestate, appare dunque fondamentale l'elezione di domicilio ai sensi dell'art. 60, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, prima di procedere alla cancellazione della società dal Registro delle imprese.

2. LA SORTE DEI CREDITI TRIBUTARI DELLA SOCIETÀ A SEGUITO DELLA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

Nel capitolo relativo alla disciplina civilistica dell'estinzione delle società si è evidenziato come l'art. 2495 c.c. si occupi solamente della responsabilità di soci e liquidatori per le passività non soddisfatte e non invece della sorte di sopravvivenze o sopravvenienze attive della società.

In questo vuoto normativo, sposando la tesi della successione dei soci dei rapporti riferibili alla società estinta, la Cassazione ha ritenuto che le attività non liquidate o sopravvenute si trasferiscano ai soci in regime di contitolarità o di comunione indivisa, con l'eccezione, tuttavia, delle *mere pretese* ⁽¹¹¹⁾ e dei diritti

⁽¹¹¹⁾ Per *mere pretese* la Cassazione, nelle sentenze del 2013, intende le attività "cui ancora non corrisponda la possibilità d'individuare con sicurezza nel patrimonio sociale un

di credito ancora incerti e illiquidi ⁽¹¹²⁾. Anche in ambito tributario non vi è alcuna norma che preveda la sorte dei crediti della società estinta. L'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, infatti, disciplina solamente la responsabilità per le imposte non pagate dalla società, e non è certo possibile immaginare una sua applicazione al caso opposto.

Una disposizione specifica avrebbe potuto essere introdotta attraverso l'art. 28, D.Lgs. n. 175/2014, ma anche in tale occasione il legislatore non è intervenuto sulla questione ⁽¹¹³⁾, occupandosi solamente dell'emissione e della notifica degli atti dell'Amministrazione finanziaria e non anche dei crediti di imposta riferibili alla società estinta.

Il trasferimento in capo ai soci dei crediti di imposta riferibili alla società estinta, tuttavia, è stato sostenuto già da tempo dall'Amministrazione finanziaria, la quale, chiamata a individuare i soggetti legittimati a percepire i rimborsi d'imposta ex art. 5 del d.m. 26 febbraio 1992 ⁽¹¹⁴⁾ in favore di società di persone e di capitali cancellate dal Registro delle imprese, ha affermato che *“gli elementi patrimoniali attivi non compresi nel bilancio di liquidazione in quanto non conoscibili a quella data, devono essere attribuiti proporzionalmente ai soci, tra i quali si instaura un rapporto di comunione ordinaria ai sensi dell'art. 1100 del c.c., simile a quello degli eredi”* ⁽¹¹⁵⁾.

La Risoluzione sopra citata, si noti, è stata emanata nel contesto della presa di posizione delle Sezioni Unite del 2010 sull'efficacia costitutiva della cancellazione dal Registro delle imprese, che richiedeva un coordinamento con quanto previsto dall'art. 5

diritto o un bene definito, onde un tal diritto o un tal bene non avrebbero neppure perciò potuto ragionevolmente essere iscritti nell'attivo del bilancio finale di liquidazione” (v. punto 4.1., Cass., Sez. Un., n. 6071/2013).

⁽¹¹²⁾ V. le più volte citate sentenze nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013, le quali, inoltre, al punto 4 della motivazione danno atto del totale silenzio del Legislatore in merito alla questione delle sopravvenienze e sopravvivenze attive.

⁽¹¹³⁾ Non sembra in effetti che la questione in esame potesse rientrare nei criteri direttivi della legge delega che ha portato al c.d. decreto “semplificazioni: v. art. 1, comma 1, lett. b) e c), l. 23/2014.

⁽¹¹⁴⁾ Disposizione che prevede *“Procedure semplificate di riscontro finalizzate alla sollecita esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto”*.

⁽¹¹⁵⁾ V. Risoluzione n. 77/E del 27 luglio 2011. Per un commento approfondito sulla risoluzione citata, v. G. SELICATO, *Profili procedurali dei rapporti giuridici attivi sopravvenuti*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 478 ss.

del d.m. 26 febbraio 1992 ⁽¹¹⁶⁾ in tema di crediti IVA, a norma del quale il rimborso del credito di imposta evidenziato nel bilancio finale di liquidazione avrebbe dovuto essere richiesto dal liquidatore in qualità di rappresentante legale della società.

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, ha rilevato come tale disposizione avrebbe dovuto essere inquadrata nel contesto normativo precedente alla riforma del diritto societario del 2003 e alla successiva interpretazione delle Sezioni Unite del 2010, ritenendo che l'irreversibile estinzione della società avrebbe comportato anche la perdita della rappresentanza della società da parte del liquidatore e quindi la possibilità di chiedere il rimborso del credito di imposta ⁽¹¹⁷⁾.

Alla luce di questa conclusione, dovendo quindi individuare le sorti del credito di imposta della società estinta e i soggetti cui sarebbe spettato il relativo rimborso, tra le varie soluzioni ipotizzate da dottrina e giurisprudenza, nella Risoluzione n. 77/E è stata condivisa quella del trasferimento del credito ai soci in regime di comunione ordinaria.

Si è inoltre chiarito che la domanda di rimborso andrebbe presentata entro il termine decadenziale previsto dalle singole leggi di imposta, a meno che il credito non sia stato già riconosciuto dall'ente impositore, rilevando in tal caso il termine di prescrizione ordinario ⁽¹¹⁸⁾.

Le indicazioni operative fornite dall'Amministrazione finanziaria non sono mutate nel corso degli anni, nemmeno a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014. A fronte di un quesito in merito all'applicabilità di tale disposizione ai crediti d'imposta, infatti, nella circolare n. 6/E del 2015 ⁽¹¹⁹⁾, l'Agenzia delle Entrate ha risposto che *“la finalità dell'articolo 28 del decreto Semplificazioni (D.lgs n. 175/2014) è quella di salvaguardare la pretesa erariale; di conseguenza la ci-*

⁽¹¹⁶⁾ Il quale disciplina le *“Procedure semplificate di riscontro finalizzate alla sollecita esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto”*.

⁽¹¹⁷⁾ Come si vedrà più avanti, semmai, con il venir meno della società l'ultimo rappresentante legale potrebbe presentare l'istanza di rimborso del credito di imposta in qualità di procuratore speciale dei soci.

⁽¹¹⁸⁾ Cfr. Cass., sez. un., 15 ottobre 2009, n. 21893.

⁽¹¹⁹⁾ V. par. 13.7.

tata norma riguarda esclusivamente le attività poste in essere dall'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, nel caso di crediti tributari che dovessero emergere successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese, comunque in presenza di presupposti maturati precedentemente alla cancellazione, come precisato nella risoluzione n. 77 del 2011, ancora attuale anche a seguito della modifica normativa intervenuta, la titolarità del diritto al rimborso può essere riconosciuta, pro quota, direttamente ai soci, che sono legittimati a richiederlo”.

Tale interpretazione è certamente condivisibile, in quanto l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, ha previsto, pur con tutte le criticità di cui si è detto nei paragrafi precedenti, che la società cancellata dal Registro delle imprese non si considera estinta ai soli fini della *validità e dell'efficacia* degli atti (di accertamento, di riscossione, ecc.) a essa rivolti. Sostenere invece la possibilità che la società possa agire in persona dell'*ex* liquidatore per il rimborso dei crediti di imposta sarebbe un'interpretazione non conforme con il dettato normativo, dove la regola generale è rappresentata dall'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese, e le eccezioni devono quindi essere previste espressamente ⁽¹²⁰⁾.

Nel documento di prassi citato, comunque, riprendendo di nuovo le indicazioni contenute nella Risoluzione 77/E, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito l'opportunità di conferire una delega alla riscossione del credito a un unico soggetto (magari anche all'*ex* liquidatore ⁽¹²¹⁾), agevolando così il rimborso nelle ipotesi di società di capitali con un'ampia compagine sociale ⁽¹²²⁾.

⁽¹²⁰⁾ Dal punto di vista pratico, inoltre, tale soluzione comporterebbe nient'altro che complicazioni derivanti dal fatto che una società estinta non può ovviamente essere titolare di rapporti giuridici. Si pensi, tanto per fare un semplice esempio, che la società non disporebbe nemmeno di un conto corrente sul quale accreditare il rimborso del credito di imposta.

⁽¹²¹⁾ In merito alla possibilità di conferire la delega per il rimborso all'*ex* liquidatore della società, si è comunque giustamente osservato che si tratterebbe di un'attività autonoma e del tutto estranea all'ufficio del liquidatore le cui funzioni si considerano pacificamente cessate con l'estinzione della società, con la sola eccezione delle ipotesi in cui patologie ne avessero inficiato l'operato; v. G. SELICATO, *Profili procedurali dei rapporti giuridici attivi sopravvenuti*, op. cit.

⁽¹²²⁾ V. in tal senso già la circolare del Ministero delle Finanze n. 225/E del 5 dicembre 2000, relativa alla documentazione necessaria per l'erogazione dei rimborsi a società

Il conferimento della delega per la richiesta di rimborso del credito della società a un unico soggetto, inoltre, comporterebbe il vantaggio di poter impugnare un unico atto in caso di diniego da parte dell'Ufficio competente, evitando così un dispendio di risorse e un possibile conflitto di giudicati aventi a oggetto quello che era in origine il medesimo rapporto di imposta.

In merito alla titolarità del credito di imposta, nella circolare del 2015 l'Amministrazione finanziaria ha affermato che il credito si trasferirebbe ai soci *pro quota*, mentre nella Risoluzione n. 77/E si faceva riferimento al regime di comunione ordinaria di cui all'art. 1100 del codice civile.

Al riguardo si noti che la Cassazione, sin dalle Sezioni Unite del 2013, ha affermato che gli attivi della società estinta si trasferirebbero ai soci in regime di comunione indivisa, con la conseguenza che nell'ipotesi in cui l'attivo consista in un credito della società estinta, il singolo socio sarebbe legittimato, ai sensi degli artt. 1102 e 1105 c.c. ⁽¹²³⁾, ad agire per l'intero credito.

Successivamente, inoltre, la stessa giurisprudenza di legittimità ha assunto la medesima posizione in relazione ai crediti di imposta della società estinta, ritenendo quindi che, a differenza di quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria (e, nel caso concreto, dalla CTR Lombardia), il socio può legittimamente agire per l'ottenimento dell'intero credito ⁽¹²⁴⁾.

Tale soluzione appare in effetti preferibile, in quanto non spetta al debitore determinare la quota di credito cui avrebbe diritto il singolo socio della società estinta, considerando che tale quota potrebbe anche non corrispondere alla partecipazione so-

cessate, e all'individuazione del soggetto legittimato a riscuotere le somme da rimborsare a soggetti che hanno cessato l'attività, ove l'Amministrazione ha subordinato il rimborso del credito alla produzione di "*un'apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio da cui risultino: 1) i soggetti destinatari del rimborso; 2) le quote di partecipazione al capitale sociale spettanti a ciascun socio alla data di cessazione; 3) la data di cessazione dell'attività, se non risultante, o in contrasto con i dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria*".

⁽¹²³⁾ La Cassazione, al riguardo, ha ripetutamente affermato che "*ciascun comproprietario, in quanto titolare di un diritto che, sia pure nei limiti segnati dalla concorrenza dei diritti degli altri partecipanti, investe l'intera cosa comune e non una frazione della stessa, è legittimato ad agire o resistere in giudizio, anche senza il consenso degli altri, per la tutela della cosa comune, nei confronti del terzo o di un singolo condomino (ex multis Cass.28.1.2015 n.1650; 19329/2009; 10219/2012)*", ciò anche nell'ipotesi di dissenso di uno dei comproprietari (v. *ex multis*, Cass., Sez. II, 22 febbraio 2018, n. 4336).

⁽¹²⁴⁾ Cass., Sez. V, sent., 21 settembre 2020, n. 19641.

ziale laddove fossero state previste diverse disposizioni in sede di liquidazione.

In questo, modo inoltre, si eviterebbe una moltiplicazione delle istanze di rimborso relative al medesimo credito di imposta, suddiviso in proporzione della quota di ogni singolo socio. È dunque più opportuno lasciare ai soci l'onere di divisione degli attivi sopravvissuti o sopravvenuti a seguito dell'estinzione della società.

È chiaro inoltre che il singolo socio, laddove decidesse di far valere autonomamente il diritto al rimborso dell'intero credito, sarà ritenuto responsabile nei confronti degli altri soci per eventuali azioni che possano arrecare pregiudizio ai loro interessi rispetto al bene trasferito in comunione.

Dal punto di vista teorico, comunque, è bene ricordare al riguardo che tale trasferimento non avviene a titolo di successione *sui generis*, come invece sostiene la Corte di Cassazione, ma trova in realtà giustificazione direttamente nella legge, e, in particolare, nell'art. 2492, comma 1, c.c., il quale disciplina la fase finale della liquidazione delle società di capitali, prevedendo l'obbligo di redigere il bilancio finale di liquidazione ove deve essere indicata "*la parte spettante a ciascun socio o azione nella divisione dell'attivo*" (125). Lo stesso vale anche in relazione alle società di persone, dove l'art. 2282 c.c. prevede espressamente che dopo l'estinzione dei beni sociali l'attivo residuo è destinato alla restituzione dei conferimenti dei soci e l'eventuale eccedenza è ripartita tra gli stessi in proporzione delle quote di partecipazione.

Al di là delle disposizioni specifiche sulla liquidazione, il diritto dei soci di spartirsi eventuali residui attivi deriva comunque dalla natura stessa delle società, che implica il conferimento di beni da parte dei soci o del socio per l'esercizio di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili (126), e la restituzione

(125) Per approfondimenti al riguardo, si rinvia al capitolo precedente riguardante la disciplina "civilistica" dell'estinzione delle società e, in particolare, al paragrafo relativo alla sorte di sopravvivenze e sopravvenienze attive, ove si è ritenuto di aderire alla tesi in base alla quale il trasferimento delle attività ai soci non avviene *iure successionis* ma in virtù delle stesse disposizioni sopra citate che regolano la liquidazione e l'estinzione della società.

(126) Vedi la definizione di contratto sociale dettata dall'art. 2247 c.c.

di tali conferimenti e di eventuali eccedenze (*i.e.*, il realizzo della quota) quando l'attività è giunta al termine ⁽¹²⁷⁾.

Tornando agli aspetti più concreti del tema oggetto di analisi, si noti che l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in merito al trasferimento ai soci dei crediti di imposta della società non è altrettanto pacifico quando tali crediti costituiscano *sopravvivenze*, ossia poste che avrebbero dovuto già essere conosciute al tempo dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione.

Non sono infatti rari i casi, testimoniati dalla giurisprudenza di merito e di legittimità che se n'è occupata, ove l'Amministrazione finanziaria neghi il rimborso del credito perché non indicato nel bilancio finale di liquidazione ⁽¹²⁸⁾.

La ragione di tale prassi risiede nel fatto che la mancata esposizione di tali crediti nel bilancio di liquidazione è interpretata alla stregua di una rinuncia della società al diritto di rimborso.

Questa interpretazione non è tuttavia condivisibile, in quanto, come si è già avuto modo di sostenere, l'acquisto delle sopravvivenze attive avviene a prescindere dalla loro iscrizione nel bilancio finale di liquidazione, potendosi condividere l'osservazione secondo cui "la liquidazione consiste, nella sua fase finale, nella generica "assegnazione" dell'attivo residuo ai soci, come tale idonea a ricomprendere l'intero attivo, ancorché non espressamente enunciato" ⁽¹²⁹⁾.

La giurisprudenza, difatti, ha confermato questa conclusione, avendo chiarito che il rimborso del credito d'imposta non è condizionato alla sua esposizione nel bilancio finale della società, in quanto l'efficacia probatoria dei libri sociali, derivante dalla normativa pubblicistica, attiene solamente ai rapporti di debito e credito che interessano lo svolgimento dell'attività sociale. Per contro, l'esposizione del credito nella dichiarazione fiscale, pur

⁽¹²⁷⁾ In questo senso si veda T. ASCARELLI, *Liquidazione e responsabilità delle società per azioni*, in *op. cit.*, 248.

⁽¹²⁸⁾ V. al riguardo Risoluzione n. 20 /E del 30 gennaio 2003 e prima ancora la Circolare del Ministero delle Finanze 19 settembre 1997, n. 254/E.

⁽¹²⁹⁾ V. Consiglio Nazionale del Notariato nello Studio n. 38-2006/I del 15 giugno 2006, dal titolo *Società cancellata dal Registro delle imprese e sopravvivenze attive*.

non avendo efficacia probatoria ai predetti fini, sarebbe comunque sufficiente ad attestarne la richiesta, rendendone possibile il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria ⁽¹³⁰⁾.

Tale orientamento sostanzialista della giurisprudenza di legittimità si è consolidato anche nel corso degli ultimi anni, soprattutto in relazione ai crediti IVA, dove l'applicazione del principio di neutralità ha portato la Cassazione a ritenere spettanti i crediti chiesti a rimborso ai sensi dell'art. 30, D.P.R. n. 633/1972, anche se non esposti in dichiarazione, purché vi fosse la dimostrazione della loro esistenza, ad esempio attraverso l'esibizione del registro delle fatture ⁽¹³¹⁾.

Si noti al riguardo che la liquidazione della società e la sua cancellazione dal Registro delle imprese nonostante vi siano sopravvivenze attive non indicate nel bilancio di liquidazione, come appunto un credito IVA, il cui rimborso spetta, tra le altre

⁽¹³⁰⁾ V. Cass., Sez. trib., sentenza 15 giugno 2011, n. 13086, nonché la sentenza n. 13345/2012 e l'ordinanza n. 13894/2013; in tal senso si esprime anche la giurisprudenza di merito: v. Commissione Tributaria di secondo grado di Trento, sentenza 16 luglio 2015, n. 58 (tutte reperibili in banca dati *BigSuite Ipsoa*).

Nonostante l'ormai granitico orientamento giurisprudenziale, l'Amministrazione insiste nel negare il rimborso del credito non esposto nel bilancio finale di liquidazione ma solo nella dichiarazione dei redditi). Si veda al riguardo anche una più recente pronuncia di merito ove sono state accolte le ragioni degli *ex* soci di una società di persone che domandavano il rimborso pro-quota di un credito IRAP esposto in dichiarazione, ma non nel bilancio di liquidazione - la società, peraltro, era in contabilità semplificata -; v. CTP di Milano, sez. III, sentenza n. 9114 del 28 novembre 2016 (in banca dati *BigSuite Ipsoa*).

⁽¹³¹⁾ V. Cass., Sez. V, ord., 11 giugno 2019, n. 15637, la quale ha chiarito che “*da un lato, è irrilevante la mancata iscrizione del credito IVA nel bilancio finale di liquidazione (neppure potendosi invocare la previsione di cui al D.M. 26 febbraio 1992, art. 5, privo di effetti attesa la mancata conversione in legge del D.L. n. 47 del 1992, di cui costituiva attuazione: v. Cass. n. 13086 del 15/06/2011 in motivazione), mentre, dall'altro, il diritto al rimborso (insieme al diritto alla detrazione, qui non esperibile attesa l'avvenuta estinzione della società) assolve alla funzione specifica di assicurare la neutralità dell'Iva e, inoltre, ove siano rispettate le condizioni sostanziali, l'eventuale inosservanza di adempimenti che siano meramente formali e la cui assenza non impedisca la prova dei requisiti sostanziali (v. Cass. n. 19938 del 27/07/2018; v. anche Corte di Giustizia, sentenza 12 maggio 2011, in C-107/10, Enel Maritsa Iztok; sentenza 6 luglio 2017, in C254/16, Glencoure; v. anche sentenza, 19 ottobre 2017, in C-101/16, Paper Consult), non può incidere sul riconoscimento del diritto alla detrazione e, correlativamente, del diritto al rimborso*”. Si veda anche Cass., Sez. V, 6 maggio 2016, n. 9192, secondo cui il credito Iva non sorge al momento e per effetto della presentazione della dichiarazione, ma come conseguenza delle operazioni imponibili passive.

ipotesi, con la cessazione dell'attività⁽¹³²⁾, può anche essere interpretata come sintomo di una patologia della liquidazione⁽¹³³⁾, ma non per questo si può accettare che eventuali errori commessi nel corso di tale procedura portino a un indebito arricchimento dell'Erario.

Appare dunque corretto concludere che la cancellazione della società in presenza di crediti, iscritti o meno nel bilancio di liquidazione, non possa causare l'estinzione della posizione sostanziale. Piuttosto, la cancellazione dal Registro delle imprese potrebbe essere un'opzione legata alla valutazione circa l'opportunità di non tenere in vita la società per tutto il tempo necessario al rimborso del credito d'imposta, lasciando ai soci la possibilità di agire per la riscossione del predetto credito.

Si noti del resto che la distinzione operata dalle Sezioni Unite tra diritti di credito certi, liquidi ed esigibili e *mere pretese*, già piuttosto criticata in ambito civilistico, non può valere anche in relazione ai crediti d'imposta riferibili alla società estinta, in quanto il solo pagamento delle imposte in misura superiore a quella dovuta comporta l'insorgere di un vero e proprio diritto di credito e non di una mera pretesa⁽¹³⁴⁾. Di certo, inoltre, la

⁽¹³²⁾ V. art. 30, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

⁽¹³³⁾ V. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, op. cit., 1 ss..

⁽¹³⁴⁾ Nel caso di specie ci si riferisce in particolare all'ipotesi classica in cui il credito di imposta sia generato da situazioni di indebito, da cui scaturisce l'obbligo di restituzione a carico dell'ente impositore. Nell'ambito dell'estinzione delle società, tale situazione si verifica principalmente per i crediti IVA, ove la società cessa la sua attività di impresa con un credito d'imposta che non sarà ovviamente possibile compensare nelle successive dichiarazioni, e pertanto è la legge stessa (art. 30, D.P.R. n. 633/1972) a prevederne il rimborso.

In questa ipotesi è evidente che il diritto già sussiste prima della cancellazione della società dal Registro delle imprese, in quanto l'insorgere del credito di imposta è conseguenza dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (che sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile – i.e. al momento di effettuazione dell'operazione –, come prevede l'art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972). Si veda in tal senso S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016, 217 ss.

Si noti tuttavia che il credito d'imposta è una situazione soggettiva attiva del contribuente che può sorgere dalle fattispecie più varie, come, ad esempio, il credito per investimenti in beni strumentali (v. la legge di Bilancio 2020, commi da 185 a 197). In tale ipotesi, come in altre legate all'operatività dell'impresa, è evidente che l'estinzione della società comporta altresì la rinuncia al credito di imposta, considerando che l'Ordinamento spesso prevede la sola possibilità di utilizzo in compensazione dei crediti in questione: v. comma

considerazione che l'esigibilità del credito sia subordinata al rispetto di termini di decadenza e di prescrizione ⁽¹³⁵⁾ e, in generale, all'espletamento di una fase di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria non può "degradare" il diritto al rimborso a livello di "mera pretesa" e neppure qualificarlo quale diritto "non liquido", secondo la terminologia utilizzata dalle Sezioni Unite ⁽¹³⁶⁾.

Un ultimo aspetto da considerare riguarda il trattamento fiscale del rimborso agli *ex* soci del credito di imposta della società estinta. Al riguardo, si ritiene che la somma percepita *pro quota* dai soci, così come qualsiasi altra somma o bene percepiti in esito alla liquidazione della società, ai fini delle imposte dirette possa costituire: *i*) un utile da partecipazione in caso di soci persone fisiche non in regime di impresa (v. art. 47, comma 7, TUIR ⁽¹³⁷⁾); *ii*) una plusvalenza per la parte relativa alla restituzione di capitale sociale o riserve di capitale, e un dividendo se trattasi di riserve di utili, nell'ipotesi di società di capitali partecipata da un'altra società di capitali (v. artt. 86, comma 5-*bis*, 87,

191 della legge di Bilancio 2020 per il credito relativo agli investimenti in beni strumentali; un altro esempio è rappresentato dal credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, ove l'articolo 3, comma 8, del D.L. n. 145 del 2013 prevede la sola possibilità di utilizzo in compensazione.

⁽¹³⁵⁾ V. art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che nelle ipotesi non previste dalla legge l'istanza di rimborso deve essere presentata entro il termine di decadenza di due anni. Effettuato questo adempimento, si applica il termine di prescrizione decennale.

⁽¹³⁶⁾ T. TASSANI, *Estinzione delle società e residui attivi da liquidazione: profili fiscali*, op. cit., 1012.

⁽¹³⁷⁾ Il quale prevede che "Le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate".

Se la partecipata è una società di persone, le somme o i beni percepiti dalla liquidazione costituiscono un reddito da partecipazione ai sensi dell'art. 20-*bis* TUIR, il quale rimanda alle disposizioni dell'art. 47, comma 7, sopra citato, in quanto compatibili. Secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria tale reddito da partecipazione è qualificato come reddito di impresa, in quanto connesso, per trasparenza, ad una società commerciale che, per natura, è generatrice di reddito d'impresa (v. la Ris. n. 120/E del 18 aprile 2002, in *Il Fisco*, 2002, 19, fasc. 2, 2804, e la circ. n. 98/E del 17 maggio 2000), mentre secondo parte della dottrina costituirebbe un reddito di capitale (R. LUNELLI, *Recesso da società di persone. Una disciplina fiscale ancora alla ricerca di conferme*, in *Il Fisco* 2005, 33, fasc. 1, 5125; G. REBECCA - F. SARTORI, *Risoluzione n. 64/e del 25 febbraio 2008. aspetti fiscali del recesso da società di persone*, in *Il Fisco*, 2008, 21, - parte 1, 3789).

comma 6, e 89, comma 2, TUIR ⁽¹³⁸⁾) ovvero da una società di persone o una persona fisica in regime di impresa (in tal caso v. gli art. 58, comma 2, e 59 TUIR ⁽¹³⁹⁾).

È evidente, infatti, che anche il rimborso del credito di imposta maturato dalla società prima della sua estinzione consiste in una somma di denaro che, se fosse stata percepita dalla società prima dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione, sarebbe stata distribuita ai soci ⁽¹⁴⁰⁾.

⁽¹³⁸⁾ In particolare, ai sensi dell'art. 86, comma 5-bis, "Nelle ipotesi dell'articolo 47, commi 5 e 7, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni", mentre l'art. 87, comma 6, TUIR prevede l'applicazione del regime di *pex* anche a tale tipo di plusvalenza, purché, ovviamente, sussistano i requisiti ivi previsti, con la conseguenza che le somme percepite dal socio società di capitali sono esenti per il 95% del loro ammontare.

L'art. 89, comma 2, infine prevede che "Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, dalle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c), non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare. La stessa esclusione si applica alla remunerazione corrisposta relativamente ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), e alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, anche in sede di accertamento".

In sostanza, le somme percepite saranno sempre soggette a imposizione per il 5% del loro ammontare (in presenza dei requisiti per la *pex*) sia che si tratti di plusvalenze sia che si tratti di dividendi. Al fine di comprendere quando le somme percepite dai soci (società di capitali) siano da qualificare come plusvalenze, ovvero come dividendi, nella circolare 16 giugno 2004 n. 26/E (par. 3.4) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la differenza tra le somme ricevute, o il valore normale dei beni assegnati, e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, deve essere "scomposta" in due componenti distinte:

- la prima, corrispondente alla quota parte relativa alla restituzione del capitale e delle riserve di capitale, costituisce una plusvalenza;
- la seconda riguarda le riserve di utili o comunque quelle somme che non sono distribuite a titolo di restituzione del capitale o delle riserve di capitale e costituisce un dividendo ai sensi dell'art. 89 TUIR.

⁽¹³⁹⁾ In particolare, l'art. 58, comma 2, TUIR (plusvalenze) contiene un rinvio alle plusvalenze di cui all'art. 87 TUIR, prevedendo che le stesse, se conseguite in regime di impresa, sono esenti da tassazione per il 41,86% del loro ammontare, mentre l'art. 59 (dividendi) richiama espressamente le disposizioni dell'art. 47 TUIR, con analoga percentuale di concorso a tassazione, salvo il particolare caso degli enti non commerciali (v. artt. 1 e 2 del d.m. 26 maggio 2017).

⁽¹⁴⁰⁾ Cfr. T. TASSANI, *Estinzione delle società e residui attivi da liquidazione: profili fiscali, op. cit.*, il quale inoltre affronta anche la questione dell'imposte a carico della società nell'ipotesi in cui l'attività attribuita al socio a seguito dell'estinzione consista in un bene in relazione al quale si dovrebbe integrare la fattispecie impositiva della destinazione a finalità

3. LE RESPONSABILITÀ PREVISTE DALL'ART. 36, D.P.R. N. 602/1973

3.1. *L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973: evoluzione normativa*

La soluzione dettata dal legislatore per far acquisire certezza giuridica alla pretesa erariale riferibile alla società estinta si tradurrebbe in un'attività fine a sé stessa se non fosse prevista la possibilità di agire nei confronti di coloro che dopo la cancellazione dal Registro delle imprese devono ritenersi responsabili del pagamento dei debiti dell'ente. Nel corso degli anni, infatti, il legislatore ha adottato strumenti sempre più incisivi anche per il recupero delle imposte non pagate dalla società cancellata sia nei confronti di coloro che avessero tratto beneficio dalla distribuzione di un attivo che in realtà avrebbe dovuto essere destinato al pagamento delle imposte (*i.e.*, i soci), sia nei confronti di coloro che (amministratori e/o liquidatori) avessero anteposto la soddisfazione di altri crediti rispetto a quello erariale, ovvero occultato una parte dell'attivo patrimoniale.

Della possibilità di agire nei confronti di amministratori e liquidatori di una società cancellata dal Registro delle imprese per il mancato pagamento del credito erariale dipeso da loro colpa si discuteva già all'inizio del secolo scorso, quando, in assenza di una disposizione specifica, l'Amministrazione Finanziaria ⁽¹⁴¹⁾ riteneva che la responsabilità del liquidatore per l'inadempimento degli obblighi tributari da parte di una società cancellata dal Registro delle imprese ⁽¹⁴²⁾ potesse farsi valere in sede civilistica,

estranee, ai sensi degli artt. 85, comma 2 e 86, comma 1 lett. c), TUIR, nonché (ai fini dell'IVA) dell'art. 2, comma 1, n. 5), D.P.R. n. 633/72), rilevando che secondo l'interpretazione prevalente, la fattispecie impositiva avrebbe una funzione "di chiusura" del regime fiscale di impresa, dovendo applicarsi a ogni ipotesi in cui il bene fuoriesce da tale regime, comprendendo anche vicende in cui è assente uno specifico atto volontario di destinazione, come quelle derivanti dalla cessazione dell'attività di impresa. In tal caso, si noti che il debito di imposta della società non potrebbe che ricadere sui soci, responsabili dello stesso nel momento in cui ricevono in assegnazione per così dire *postuma* il bene della società. La responsabilità per le imposte che la società avrebbe dovuto pagare nell'ipotesi in cui il bene fosse stato assegnato mentre era ancora in vita sarebbe ovviamente limitata al valore di quanto ricevuto ai sensi dell'art. 2495 c.c. ovvero dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973.

⁽¹⁴¹⁾ Sin dalla "Normale ministeriale" n. 77 del 1925, par. 10, 113, avente a oggetto le "Norme per il rimborso delle imposte dirette inesigibili".

⁽¹⁴²⁾ Anche se, come visto, in allora la cancellazione dal Registro delle imprese dell'iscrizione di una società commerciale aveva valore di mera pubblicità dichiarativa, con la

attraverso l'azione di risarcimento del danno. Sotto questo punto di vista, dunque, il Fisco non godeva di alcun trattamento di favore rispetto agli altri creditori, non potendo avvalersi dei poteri autoritativi previsti per la riscossione delle imposte.

La situazione cambiò in parte con l'entrata in vigore dell'art. 14 del R.D. 28 gennaio 1929, n. 360 ⁽¹⁴³⁾, che istituì la responsabilità fiscale dei liquidatori, prevedendo che gli stessi dovessero “*essere responsabili in proprio delle imposte dovute dalle società in seguito ai risultati della liquidazione*”.

Tale disposizione conflui poi nel “*Testo delle disposizioni riguardanti le dichiarazioni dei redditi e le sanzioni in materia di imposte dirette*”, nel quale il legislatore ritenne opportuno precisare che la responsabilità predetta dovesse sussistere “*nel solo caso che vi fossero attività e nei limiti delle attività stesse*” ⁽¹⁴⁴⁾. La pretesa di risarcimento del danno nei confronti del liquidatore, dunque, non avrebbe sempre potuto estendersi all'intero ammontare delle imposte dovute ⁽¹⁴⁵⁾.

È interessante notare come sin dai primi anni di applicazione della disciplina riguardante la responsabilità dei liquidatori si presentò il dubbio se l'esattore, prima di procedere nei confronti del liquidatore, avrebbe dovuto procurarsi il titolo esecutivo nei confronti della società.

A una tesi garantista, secondo la quale il presupposto fondamentale per l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore sarebbe stato l'accertamento del debito fiscale nei confronti della società ⁽¹⁴⁶⁾, si contrappose un orientamento secondo cui sarebbe stato sufficiente un sommario giudizio dell'esattore sulla debenza di maggiori imposte da parte della società cancellata ⁽¹⁴⁷⁾. Prevalse la tesi in base quale, per poter procedere nei

conseguenza che l'Amministrazione finanziaria avrebbe comunque potuto legittimamente agire nei confronti della società stessa per l'accertamento e la riscossione dei crediti tributari sorti in data anteriore alla cancellazione.

⁽¹⁴³⁾ Recante la disciplina delle penalità in materia di imposte dirette.

⁽¹⁴⁴⁾ V. art. 45 del R.D. 17 settembre 1931, n. 1608.

⁽¹⁴⁵⁾ In merito vedi G. GECO, *Responsabilità dei liquidatori e amministratori di società per il mancato pagamento delle imposte*, in *Boll. trib.*, 1960, 1806 ss.

⁽¹⁴⁶⁾ M. ROMANELLI, *L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, 207 ss.

⁽¹⁴⁷⁾ Tale orientamento era stato in realtà avanzato da alcuni uffici a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 45 R.D. 1608/1931, proponendo l'analogia con la responsabilità del

confronti del liquidatore, sarebbe stato necessario un atto amministrativo idoneo a dimostrare la sussistenza del debito iscritto a ruolo nei confronti della società e la responsabilità del liquidatore per il mancato pagamento dello stesso. Tale conclusione deriva dal fatto che dottrina e Amministrazione Finanziaria costruirono la figura del liquidatore come debitore *sub condicione* escludendo la presenza di qualsiasi rapporto di solidarietà tra l'obbligazione riconducibile a quest'ultimo e l'obbligazione di imposta riferibile alla società ⁽¹⁴⁸⁾.

L'ultimo passaggio prima di arrivare alla disciplina dettata dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, è rappresentato dal D.P.R. n. 29 gennaio 1958, n. 645, con il quale fu approvato il "Testo unico delle leggi sulle imposte dirette", il cui art. 265 ⁽¹⁴⁹⁾ recava una disciplina più organica e precisa rispetto alla precedente, confermando, tra l'altro, l'estensione della responsabilità per il

cessionario d'azienda; v. A. MONTI, *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. 602/1973: Gli aspetti procedurali dell'istituto*, in *Rass. trib.*, 1984, 17 ss.

⁽¹⁴⁸⁾ Cfr. V. BOMPANI, *Accertamento della responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte*, in *Giust. trib.*, 1934, I, 819; mentre l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria si rinviene in F. DE ANGELIS – G. POTENZA – A. TESTA, *Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette*, Milano, 1959, 1344 ss.

Anche per quanto riguarda l'identificazione dell'autorità che avrebbe avuto il compito di accertare la responsabilità del liquidatore si registrano due tesi contrapposte: parte della dottrina (A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 215) riteneva competente l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette, mentre altra parte (G. MARINI, *In tema di responsabilità del liquidatore per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dalla società*, in *Dir. prat. trib.*, 1966, II, 175 ss.; nonché G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1963, I, 264 ss.) attribuiva il potere di accertamento della responsabilità in oggetto all'Intendente di Finanza.

La soluzione prospettata per ultima raccolse anche il consenso della prassi amministrativa e giudiziale, e fu definitivamente consacrata dal Consiglio di Stato con i due pareri del 13 settembre 1956 e del 14 ottobre 1956, ove furono chiarite anche le fasi del procedimento al fine di garantire il contraddittorio tra le parti e i diritti di difesa costituzionalmente garantiti.

⁽¹⁴⁹⁾ Il testo della disposizione citata era il seguente "I liquidatori dei soggetti tassabili in base al bilancio che non adempiano all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dal soggetto per il periodo della liquidazione e per quello anteriore, rispondono in proprio del pagamento delle imposte stesse.

La disposizione contenuta nel comma precedente si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori".

mancato pagamento del debito erariale anche agli amministratori, qualora avessero agito come “liquidatori di fatto” ⁽¹⁵⁰⁾.

Al pari dell’odierno art. 36, l’art. 265 individuava, *in primis*, la responsabilità dei liquidatori che non avessero adempiuto al pagamento dell’imposta sul reddito delle persone giuridiche per aver destinato attività sociali al pagamento di crediti di ordine inferiore rispetto a quelli fiscali ovvero per aver assegnato ai soci o associati beni sociali prima di soddisfare le obbligazioni di natura tributaria a carico della società. Secondariamente, nell’ipotesi in cui i liquidatori non fossero stati nominati, i soggetti chiamati a rispondere delle obbligazioni fiscali sociali avrebbero dovuto essere gli amministratori in carica al momento dello scioglimento.

Anche nell’ambito della nuova disciplina, una parte della dottrina sosteneva che l’azione nei confronti di liquidatori e amministratori avrebbe dovuto essere preceduta dalla notifica nei loro confronti dell’accertamento avente a oggetto le imposte dovute alla società e da una loro personale iscrizione a ruolo ⁽¹⁵¹⁾.

La giurisprudenza adottò una soluzione in parte diversa, ritenendo che la responsabilità del liquidatore per il pagamento delle imposte avrebbe dovuto essere contestata attraverso un apposito provvedimento dell’Amministrazione finanziaria che accertasse i presupposti della responsabilità personale del liquidatore, escludendo tuttavia la necessità di una iscrizione a ruolo nei suoi confronti, e ritenendo sufficiente, a tal fine, l’iscrizione a ruolo della società debitrice ⁽¹⁵²⁾.

Durante il periodo di applicazione dell’art. 265 D.P.R. n. 645/1958, inoltre, la Corte di Cassazione aveva puntualizzato

⁽¹⁵⁰⁾ Tale estensione era stata prevista pochi anni prima dall’art. 52, l. 5 gennaio 1956, n.1.

⁽¹⁵¹⁾ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, op. cit., 147; A. D’ANTIMO, *Il procedimento di accertamento della responsabilità in proprio dei liquidatori e degli amministratori delle società commerciali e industriali*, in *Rass. mens. imp. dir.*, 1959, 107 ss.

⁽¹⁵²⁾ V. Trib. di Genova, 2 aprile 1970, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, 1048 e ss., con nota di C. GLENDI, *Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*. Nel senso che non occorresse una personale iscrizione a ruolo del liquidatore o amministratore della società si era già espressa anche la Cassazione a Sezioni Unite con sentenza 9 febbraio 1952, n. 322.

come la controversia tra liquidatori e Amministrazione finanziaria, relativa alla sussistenza della responsabilità per le imposte non pagate dalla società cancellata, non fosse “controversia d'imposta”, trattandosi comunque di responsabilità per fatto proprio del liquidatore nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che quest'ultimo non si considerava legittimato ad adire le Commissioni tributarie al fine di contestare l'esistenza e la misura dei presupposti delle obbligazioni tributarie riferibili alla società cancellata dal Registro delle imprese, poiché l'unico soggetto passivo dell'imposizione tributaria rimaneva la società cui l'accertamento e l'iscrizione a ruolo si riferivano ⁽¹⁵³⁾.

Con l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, invece, il legislatore ha adottato una soluzione differente, attribuendo all'Amministrazione finanziaria il potere, non previsto dall'art. 265 del D.P.R. n. 645/1958, di accertare siffatte responsabilità ricorrendo agli strumenti a essa spettanti quale ente titolare della potestà impositiva e precisando che l'impugnazione avverso tali atti di accertamento è esercitata dinnanzi al giudice speciale tributario.

La responsabilità di amministratori e liquidatori, dunque, è oggi accertata con apposito atto motivato e notificato ai sensi dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 (v. il comma quinto dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973).

Dal punto di vista sostanziale, inoltre, pur ripercorrendo, almeno nei primi due commi, il tracciato segnato dall'art. 265, l'art. 36 ha introdotto importanti novità rispetto alla disciplina precedente.

La responsabilità dei liquidatori, infatti, da una parte è stata estesa rispetto al vecchio regime riguardando sia il periodo della liquidazione sia i periodi precedenti (e non quindi solo il periodo antecedente la liquidazione), dall'altra, da un punto di vista

⁽¹⁵³⁾ V. in tal senso Cass., S.U., sentenza 16 maggio 1972, nonché Cass. n. 3021/1971; e Cass. n. 2766/1968. Secondo il Trib. di Genova, nella sentenza 2 aprile 1970 sopra citata, invece, la responsabilità del liquidatore per il pagamento delle imposte dovute dalla società sarebbe stata una questione di “imposizione e non di mera riscossione”, e quest'ultimo doveva quindi ritenersi legittimato ad agire dinnanzi all'Autorità giudiziaria ordinaria nei confronti dell'ente impositore per ottenere l'accertamento negativo dell'obbligazione tributaria.

quantitativo, è stata definita nel limite dell'importo dei debiti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Il legislatore si è altresì preoccupato di specificare l'ipotesi di innesco della responsabilità in esame, consistente non più nel solo mancato pagamento delle imposte dovute dalla società con le attività di liquidazione imputabile al liquidatore, ma nella soddisfazione di crediti di ordine inferiore a quelli tributari ⁽¹⁵⁴⁾

⁽¹⁵⁴⁾ Il rapporto tra l'obbligo imposto ai liquidatori di rispettare l'ordine di graduazione dei debiti e la soddisfazione del creditore erariale e, più in generale, l'obbligo di rispettare la *par condicio creditorum* di cui all'art. 2741 c.c. in fase di liquidazione, è un argomento sul quale si è parecchio discusso in passato.

Al riguardo, infatti, si erano formati diversi orientamenti. Inizialmente dottrina e giurisprudenza civilistiche erano unanimi nell'affermare che lo stato di liquidazione non comportasse alcuna modifica alle disposizioni civilistiche che regolavano l'estinzione dei rapporti debitori in capo a una società, con la conseguenza che i liquidatori non avrebbero potuto considerarsi responsabili nell'ipotesi in cui avessero pagato i debiti nell'ordine di scadenza degli stessi, senza preoccuparsi del loro carattere chirografario o privilegiato (v. al riguardo Cass., 25 marzo 1970, n. 792, in *Giust. civ.*, 1970, I, 829; e Cass., 26 aprile 1968, n. 1273, in *Foro it.*, 1969, I, 987; secondo cui la liquidazione ordinaria della società ha lo scopo di definire i rapporti in corso, "sottoponendo indistintamente tutti i creditori, privilegiati e chirografari, al medesimo trattamento e mettendoli in grado di essere pagati, entro i limiti delle concrete disponibilità patrimoniali, via via che si presentano ad esigere quanto è loro dovuto [...]. I principi relativi al soddisfacimento di creditori in sede di liquidazione ordinaria della società ed alla responsabilità personale dei liquidatori per i debiti della gestione sociale rimasti insoddisfatti, non subiscono deroga relativamente ai crediti assistiti da privilegio generale sui mobili."). Il Legislatore, sotto il precedente art. 265 del t.u. del 1958, non aveva infatti previsto alcuna deroga a tale principio generale. Parte della dottrina (A. MOTTO, *Imposte insolute iscritte a ruolo a carico di società*, in *L'esattore*, 1969, 363 ss., 364), tuttavia, giunse ad affermare che il liquidatore avrebbe dovuto rispettare l'ordine di prelazione in presenza di più debiti verso creditori diversi.

In giurisprudenza, successivamente, si è diffuso l'orientamento per cui sui liquidatori graverebbe l'obbligo di rispettare la *par condicio creditorum*, quantomeno nelle ipotesi liquidatorie caratterizzate dalla incapienza del patrimonio sociale rispetto alla complessiva esposizione debitoria della società, affermando quindi la conseguente responsabilità del liquidatore che avesse pretermesso il pagamento di un credito assistito da causa legittima di prelazione (v. principalmente la giurisprudenza del Tribunale di Milano: Trib. Milano 2 gennaio 2019; Trib. Milano 21 aprile 2017, n. 4509; Trib. Milano 7 ottobre 2016; Trib. Milano 15 giugno 2015, in *Giur. comm.*, 2018, II, 536, con nota di A. CAPRARA, *Parità di trattamento dei creditori sociali e doveri del liquidatore*; Trib. Milano 6 agosto 2014, in *Giur. it.*, 2, 2015, 393, con nota di F. RIGANTI, *Par condicio creditorum e procedure di liquidazione di società di capitali*; v. inoltre Cass., Sez. III, ordinanza 15 gennaio 2020 n. 521).

Con l'art. 36, dunque, il Legislatore ha espressamente previsto l'obbligo del liquidatore di attenersi all'ordine di graduazione dei crediti – pur con riferimento esclusivo a quelli tributari – attribuendogli una sua personale responsabilità in caso di mancato pagamento

o nell'assegnazione di beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari.

A differenza della disciplina previgente, la responsabilità degli amministratori è prevista, oltre che nell'ipotesi in cui i liquidatori non siano stati nominati, laddove gli stessi abbiano compiuto, nel corso degli ultimi due periodi d'imposta, operazioni di liquidazione, realizzando quindi una liquidazione di fatto, ovvero abbiano occultato attività sociali ⁽¹⁵⁵⁾.

La differenza forse più rilevante rispetto al previgente art. 265 del t.u. del 1958 riguarda l'individuazione delle categorie di soggetti a cui si estende la responsabilità per le imposte dovute dalla società estinta, laddove l'art. 36 prevede un'autonoma ipotesi di responsabilità anche per i soci che abbiano ricevuto in assegnazione dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali ovvero abbiano avuto in assegnazione dai liquidatori beni sociali durante il tempo della liquidazione, limitandone la responsabilità al valore dei beni stessi.

Prima di tale novella, invece, l'azione per il recupero nei confronti dei soci delle imposte dovute dalla società da parte dell'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto essere esercitata ai sensi dell'art. 2456 c.c., anche se, come visto, il carattere meramente dichiarativo della cancellazione dal Registro delle imprese comportava la – come detto, criticabile – possibilità per l'Amministrazione finanziaria di agire nei confronti della società per l'accertamento e la riscossione dei crediti tributari sorti in data anteriore alla cancellazione dal Registro delle imprese.

Una specifica responsabilità fiscale dei soci, da contestare con apposito avviso di accertamento, ha dunque acquisito maggiore rilevanza con il riconoscimento dell'efficacia estintiva della cancellazione dal Registro delle imprese, avvenuto con la riforma del 2003.

In conclusione, il percorso evolutivo che ha portato all'attuale disciplina della responsabilità di liquidatori, amministratori

delle imposte del periodo di liquidazione e dei periodi anteriori, salvo appunto dimostrare di aver soddisfatto crediti di ordine superiore.

⁽¹⁵⁵⁾ La responsabilità degli amministratori, in particolare, è disciplinata dai commi 2 e 4 del D.P.R. n. 602/1973.

(e soci) per le imposte dovute dalla società cancellata termina con le modifiche apportate all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, da parte dell'art. 28, comma 5, D.Lgs. n. 175/2014, con il quale il legislatore è intervenuto sotto il profilo dell'onere della prova, introducendo due presunzioni legali relative a favore dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui: (i) è il liquidatore che, per sottrarsi all'obbligo di pagamento in proprio delle imposte dovute dalla società, deve dimostrare “*di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari*”; (ii) per quanto riguarda i soci, “*Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria*”.

3.2. *L'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973*

In prima battuta, si noti che, con l'art. 28, comma 7, D.Lgs. n.175/2014, il legislatore ha ampliato l'ambito di applicazione oggettivo dell'art. 36, estendendo le responsabilità ivi previste non solo all'IRES, ma anche a tutte le altre imposte la cui riscossione è assoggettata alle disposizioni del D.P.R. n. 602/1973.

Il tema dell'ambito applicativo della responsabilità di amministratori e liquidatori ⁽¹⁵⁶⁾ prevista dapprima dall'art. 245 del t.u. del 1958 e poi dall'art. 36 citato non è stato tuttavia sempre pacifico.

In particolare, sin dal regime previsto dall'art. 245 t.u. del 1958 si riteneva che la responsabilità di liquidatori e amministratori fosse limitata alle imposte dirette, sulla base della considerazione che, in ragione dei metodi di accertamento e di riscossione impiegati dall'Amministrazione finanziaria, il pericolo che lo scioglimento dell'ente pregiudicasse la riscossione del tributo si presentava soprattutto in relazione a tali impo-

⁽¹⁵⁶⁾ Fino al 1973 il riferimento è alla responsabilità di liquidatori e amministratori perché la responsabilità dei soci per la riscossione delle imposte dovute dalla società, come visto, è stata appunto introdotta con l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973.

ste ⁽¹⁵⁷⁾, con la conseguenza che la riscossione delle imposte indirette avrebbe dovuto rimanere affidata all'azione civilistica prevista dall'allora applicabile art. 2456 c.c. ⁽¹⁵⁸⁾.

L'omogeneizzazione dei modi dell'accertamento e l'unificazione della riscossione delle imposte dirette e dell'IVA aveva tuttavia fatto venire meno la giustificazione della limitazione della responsabilità prettamente fiscale ⁽¹⁵⁹⁾ di liquidatori e amministratori alle sole imposte dirette ⁽¹⁶⁰⁾. Difatti, seppur il D.P.R. n. 602/1973 fosse rubricato "*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*", con l'abrogazione delle disposizioni relative all'ingiunzione fiscale ⁽¹⁶¹⁾, l'art. 36 avrebbe dovuto essere applicabile per tutti i tributi riscossi mediante il ruolo di cui all'art. 11 del medesimo decreto.

L'art. 36 andava quindi a sovrapporsi all'azione civile prevista dapprima dall'art. 2456 c.c. e poi dall'art. 2495 c.c., qualificandosi come una norma speciale e sussidiaria di chiusura del sistema.

Con l'art 19 del D.Lgs. n. 46/1999 è stata tuttavia modificata la portata della disposizione in commento, inserendola nell'elenco delle disposizioni applicabili alle "*sole imposte sui redditi*" ⁽¹⁶²⁾.

⁽¹⁵⁷⁾ E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, II, Milano 1962, 184.

⁽¹⁵⁸⁾ Con riferimento alla soppressa Imposta generale sull'entrata si veda Cass., 26 aprile 1968, n.1273, in F. BONELLI - V. BUONOCORE - G. CASTELLANO - R. COSTI - F. D'ALESSANDRO - P. FERRO LUZZI - A. GAMBINO - P.G. JAEGER, *Casi e materiali di diritto commerciale - Società per azioni*, 1974, II, 1681 ss.

⁽¹⁵⁹⁾ Ricordiamo infatti che la responsabilità di tali soggetti poteva essere fatta valere in sede civile ai sensi dell'art. 2456 c.c. e quindi al di fuori dell'ipotesi prevista dall'art. 265 del t.u. del 1958.

⁽¹⁶⁰⁾ In particolare, l'art. 130, D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, ha disposto l'abrogazione di tutte le disposizioni che rinviavano al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (disciplinante la c.d. ingiunzione fiscale) per la riscossione coattiva delle imposte ivi previste, prevedendo inoltre che la riscossione coattiva dovesse avvenire mediante la formazione del ruolo ai sensi dell'art. 11, D.P.R. n. 602/1973.

⁽¹⁶¹⁾ V. art. 130, D.P.R. n. 43/1988 sopra citato.

⁽¹⁶²⁾ V. in tal senso anche Cass., Sez. V, sentenza 11 maggio 2012, n. 7327, in *Il Fisco*, 2012, 24, 3771 con nota di A. BORGOGGIO; nonché in *Obbligazioni e contratti*, n. 11/2012, 829, con nota di G. CORASANITI; seppur la lettera dell'art. 19, D.Lgs. 46/1999, fosse inequivocabile, vale la pena ricordare che anche la giurisprudenza di merito ha avuto modo di affermare che la responsabilità di cui all'art. 36 fosse (fino alla riforma del 2014 su cui

In questo contesto, si noti, l'espressione salvo *le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile* (inserita nel comma 3 dell'art. 36) poteva essere interpretata come una disposizione di collegamento volta a consentire all'Amministrazione finanziaria l'esercizio, in relazione alle altre imposte accertate nei confronti della società estinta, dell'azione generale prevista dall'art. 2495 c.c..

La limitazione delle responsabilità previste dall'art. 36 alla sola IRES assunse maggiore rilevanza dal momento in cui fu definitivamente sancita l'efficacia costitutiva della cancellazione dal Registro delle imprese, comportando tale limitazione una notevole e non giustificabile complessità in capo agli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, costretti ad avvalersi di due azioni differenti per il recupero di imposte dirette e indirette, solitamente contestate con il medesimo atto.

Una modifica apportata dal c.d. "*Decreto semplificazioni*" da accogliersi positivamente, pertanto, è stata l'eliminazione, da parte dell'art. 28, comma 7, dell'art. 36 dall'elenco contenuto delle disposizioni applicabili alle sole imposte sui redditi, restituendo così allo stesso il ruolo di norma generale di chiusura del sistema tributario e mettendo altresì l'Amministrazione nelle condizioni di adottare una procedura univoca - quella dettata dal comma 5 dell'art. 36 - per far valere le responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, indipendentemente dalla natura delle imposte dovute dalla società ⁽¹⁶³⁾.

Analizzando ulteriormente l'ambito di applicazione oggettivo dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, si ritiene che la responsabilità ivi prevista si estenda anche agli interessi computati sull'imposta dovuta. Gli interessi, in qualità di "accessori", godono infatti dello stesso trattamento del debito principale, al quale, appunto, accedono ⁽¹⁶⁴⁾.

v. *infra*) limitata alla sola IRES (capitale e interessi), non comprendendo dunque IVA, IRAP e altri tributi; v. CTP di Milano 26 ottobre 2011, n. 327/05/2011; in banca dati *Big Suite Ipsoa*.

⁽¹⁶³⁾ L. Bianchi, *op. cit.*, 1 ss.

⁽¹⁶⁴⁾ Si noti al riguardo che la natura di obbligazione accessoria degli interessi è pacifica in giurisprudenza (v. *ex multis* Cass., Sez. I, 8 luglio 1994, n. 6456). In dottrina v. E. QUADRI, *Specie di obbligazioni pecuniarie*, in *Tratt. Dir. priv.* diretto da P. RESCIGNO, Torino, 1984, 527; F. FERRARA, in *Il fallimento*, Milano, 1966, 291, definisce gli interessi come

Restano invece escluse le sanzioni, come già indicava una risalente prassi amministrativa ⁽¹⁶⁵⁾, suffragata del resto dall'inequivoco dato letterale della disposizione.

A tal riguardo, parte della dottrina ha rilevato che tutte le volte in cui il legislatore ha inteso estendere la responsabilità per il pagamento delle sanzioni anche a soggetti diversi dal soggetto passivo d'imposta lo ha espressamente previsto (si v.no gli artt. 32-34 D.P.R. n. 602/1973) ⁽¹⁶⁶⁾.

Ciò tuttavia non esclude la possibile responsabilità dei soggetti indicati dall'art. 36 per il debito relativo alle sanzioni irrogate alla società estinta; piuttosto tale responsabilità potrà ricavarsi dalla disposizione generale contenuta nell'art. 2495 c.c. – cui del resto rinvia il comma 3 dell'art. 36, laddove prevede “*salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile*” –.

In questo contesto, dunque, i liquidatori potranno essere chiamati a rispondere anche del debito riferibile alle sanzioni tributarie della società estinta laddove per colpa a loro attribuibile tale debito non sia stato soddisfatto. Non si ritengono infatti dirimenti i principi di personalità, colpevolezza stabiliti dal D.Lgs. n. 472/1997, nonché l'esclusiva riferibilità alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie sancita dall'art. 7, D.L. n. 269/2003 ⁽¹⁶⁷⁾, in quanto i liquidatori non sarebbero chiamati a rispondere in via solidale delle violazioni riferibili alla società estinta, ma del mancato pagamento del debito relativo a tali sanzioni che, laddove la condotta colposa del liquidatore non fosse stata realizzata, sarebbe stato in tutto o in parte soddisfatto dall'ente con le attività della liquidazione. È

“prestazioni accessorie omogenee rispetto alla prestazione principale, che si aggiungono ad essa per effetto del decorso del tempo”.

⁽¹⁶⁵⁾ Ris. min. n. 15/2539 del 3 luglio 1982.

⁽¹⁶⁶⁾ In dottrina, si v. in tal senso M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, op. cit., 453.

⁽¹⁶⁷⁾ Cfr. al riguardo A. GUIDARA, *L'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e la sua riferibilità alle estinzioni delle società*, in *Riv. dir. trib.* 2017, 6, 339-357; nonché ID., *La responsabilità dei soci per i debiti tributari delle società di capitali estinte - società di capitali estinte: responsabilità automatica e intra vires dei soci, ma non per le sanzioni tributarie*, in *GT - riv. giur. trib.*, 2019, 7, 614; il quale evidenzia invece come l'esclusiva riferibilità delle sanzioni tributarie alla persona giuridica, unitamente al principio di intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi (di cui all'art. 8, D.Lgs. n. 472/1997), comportano l'intrasmissibilità ai soci delle sanzioni riferibili alla società estinta.

chiaro dunque che la responsabilità dei liquidatori ⁽¹⁶⁸⁾ sarà limitata all'ammontare del debito che sarebbe stato soddisfatto nell'ipotesi in cui non avessero assegnato somme ai soci oppure pagato crediti di ordine inferiore con le attività della liquidazione.

A conclusione analoga, seppur sulla base di istituti giuridici differenti, si deve giungere in relazione ai soci, in quanto qualificando la loro responsabilità prevista dagli art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 e dall'art. 2495, comma 3, c.c. come ipotesi specifica di arricchimento senza causa, piuttosto che nell'ambito della successione *sui generis* ⁽¹⁶⁹⁾, gli stessi dovrebbero essere ritenuti responsabili anche in relazione al debito relativo alle sanzioni tributarie, considerando che, se tali sanzioni fossero state pagate dalla società, avrebbero ricevuto meno in esito alla liquidazione della società stessa. Tale responsabilità, comunque, non potrebbe essere fatta valere ai sensi dell'art. 36 (in ragione, come detto, del testo della disposizione) ma deve essere ricercata altrove, e, in particolare, nelle disposizioni del c.c. (artt. 2495, 2312 e 2324) ⁽¹⁷⁰⁾.

Un altro aspetto dibattuto circa l'ambito applicativo delle responsabilità previste dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 concerne l'estensione di tale disposizione ai soci, liquidatori e amministratori delle società di persone. Prima della riforma del 2014 l'art. 36 era applicabile solamente all'IRES (v. *supra*) e per questo le responsabilità ivi previste non potevano che coinvolgere solamente i soggetti passivi di tale imposta ⁽¹⁷¹⁾, considerando inol-

⁽¹⁶⁸⁾ Si noti che l'art. 2495, comma 3, c.c., a differenza dell'art. 36, che prevede ipotesi specifiche di responsabilità degli amministratori, si riferisce solamente ai liquidatori. Si ritiene tuttavia che anche tale responsabilità possa ritenersi ascrivibile agli amministratori nell'ipotesi in cui all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori (fattispecie prevista dal comma 2 dell'art. 36), in quanto in tal caso i primi svolgerebbero di fatto la funzione di liquidatori della società.

⁽¹⁶⁹⁾ Come si è già rilevato, infatti, nell'ambito della qualificazione dei soci come successori universali della società, la Cassazione (v. ad esempio la sentenza n. 9094/2017) ha altresì ritenuto applicabile l'art. 8, D.Lgs. n. 472/1997, in base al quale le sanzioni tributarie non si trasmettono agli eredi.

⁽¹⁷⁰⁾ Il tema della responsabilità dei soci per le sanzioni irrogate alla società estinta sarà approfondito *infra* al par. 3.8.3.

⁽¹⁷¹⁾ Al riguardo, si noti che nonostante il nome *impreciso* (v. al riguardo M. BASILAVECCHIA, *La nuova imposta sul reddito delle società (IRES): lineamenti generali*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di F. TESAURO, Bologna, 2007, 3; R. SCHIA-

tre che nelle società di persone, applicandosi il meccanismo della trasparenza, il reddito imponibile è imputato ai soci, i quali sono gli unici responsabili del pagamento dell'imposta.

Un ragionamento analogo vale anche per le società di capitali che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR ⁽¹⁷²⁾. In questo caso, infatti, nonostante, nel contesto dell'art. 115 del TUIR, la società risponda in solido per il pagamento di imposte e accessori ⁽¹⁷³⁾, l'obbligo principale resta il socio, con la conseguenza che non vi sarebbe alcuna necessità di far valere la sua responsabilità ai sensi dell'art. 36, responsabilità che, peraltro, la disposizione citata limita nel tempo e nell'ammontare. Oltre a ciò, essendo la società un *garante* delle imposte dovute dal socio ⁽¹⁷⁴⁾, il relativo debito non ha natura di imposta e pertanto, anche per questa ragione, l'art. 36 non può considerarsi applicabile, quantomeno all'IRES dovuta dal socio, mentre può esserlo in relazione a tutte le altre imposte dovute dalla società trasparente (come IRAP e IVA).

A conclusioni differenti, invece, si deve giungere in merito all'applicabilità dell'art. 36 ai soci di società di persone con residenza fiscale all'estero, essendo queste ultime qualificate come soggetti IRES ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. d), TUIR ⁽¹⁷⁵⁾. In questa ipotesi, dunque, l'Amministrazione finanziaria dovrà

VOLIN, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. FALSITTA, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Padova, 2012, 481) attribuito dalla legge istitutiva dell'Imposta sul reddito delle società (D.Lgs. n. 344/2003), l'IRES non colpisce solamente le società stesse ma anche altri enti privi di personalità giuridica e rientranti nelle definizioni di cui all'art. 73 del TUIR. In particolare, sono altresì soggetti passivi dell'IRES – oltre alle società di capitali e alle società cooperative residenti – le seguenti categorie di soggetti:

- gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato e che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (c.d. *enti commerciali*);

- gli enti residenti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (c.d. *enti non commerciali*);

- le società e gli enti di ogni tipo *non residenti*.

⁽¹⁷²⁾ Cfr. G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, *op. cit.*, 61.

⁽¹⁷³⁾ V. art. 115, comma 8, TUIR.

⁽¹⁷⁴⁾ La società, infatti, si trova in posizione di solidarietà dipendente ed è qualificabile come garante del debito dei soci: v., *ex multis*, V. FIGARI, *L'imposizione "per trasparenza" delle "piccole" società di capitali*, in *L'Ires due anni dopo: considerazioni critiche e proposte*, a cura di AA.VV., Milano, 2005, 585.

⁽¹⁷⁵⁾ Il quale prevede che "sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: [...] d) le

avvalersi dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 al fine di recuperare nei confronti di soci ovvero liquidatori di società di persone residenti all'estero - ed estinte secondo le disposizioni vigenti nell'ordinamento di appartenenza - le imposte eventualmente dovute in Italia da tali enti.

Con l'estensione dell'applicabilità dell'art. 36 anche alle altre imposte da parte del legislatore del 2014, è lecito chiedersi se tale disposizione possa essere applicata nei confronti dei soci di società di persone almeno per il recupero di IVA e IRAP.

Ad avviso di chi scrive, la risposta deve essere negativa⁽¹⁷⁶⁾, sia per l'inequivocabile tenore della norma, che si riferisce ai "soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche", sia perché tale azione non avrebbe alcuna utilità, essendo già prevista dal codice civile⁽¹⁷⁷⁾ la responsabilità illimitata dei soci per i debiti della società estinta (v. l'art. 2312, nonché l'art. 2324 c.c. in relazione agli accomandanti, che rispondono limitatamente alla loro quota)⁽¹⁷⁸⁾. A seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese, dunque, l'Amministrazione finanziaria potrà far valere la sua pretesa direttamente nei confronti dei soci⁽¹⁷⁹⁾, senza che vi sia la necessità di contestare la loro responsabilità tramite l'apposito atto di cui al comma 5 dell'art.

società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato".

⁽¹⁷⁶⁾ In dottrina, cfr. A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, op. cit., 2843.

⁽¹⁷⁷⁾ Non vi sono dubbi, infatti, che la responsabilità solidale e illimitata del socio, prevista dall'art. 2291, comma 1, c.c., per i debiti della società in nome collettivo, operi anche in relazione alle imposte di cui la società è obbligata al pagamento. In giurisprudenza, v. *ex multis* Cass., Sez. V, sentenza n. 10584 del 9 maggio 2007, in banca dati *Big Suite Ipsosa*.

⁽¹⁷⁸⁾ Estinta la società, inoltre, viene a mancare il preventivo beneficio di escussione previsto dall'art. 2204 c.c., e, difatti, il secondo comma dell'art. 2312 c.c. prevede espressamente che i creditori agiscano direttamente nei confronti dei soci, ovvero dei liquidatori se il mancato pagamento è dovuto a loro colpa.

⁽¹⁷⁹⁾ In giurisprudenza vedi Comm. Trib. Reg. di Torino, Sez. XXVI, 26 gennaio 2016, commentata da A. RUSSO, *Va notificato ai soci l'atto di accertamento dei redditi della società di persone estinta*, op. cit., 1385; v. anche Cass., Sez. V, sentenza n. 24322 del 14 novembre 2014, ove la Cassazione ha ritenuto legittima una cartella di pagamento, relativa a imposte non versate da una snc, notificata al socio a seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese (v. il commento di A. RUSSO, *Debiti della società di persone estinta: ne risponde il socio dopo la notificazione della cartella*, op. cit., 4667).

36⁽¹⁸⁰⁾, considerando del resto che nell'ipotesi di società di persone non vi è la necessità di dimostrare la percezione di alcunché da parte del socio, appunto in ragione del regime di responsabilità che caratterizza tale forma societaria.

La formulazione della disposizione in commento, inoltre, dovrebbe portare a escludere la sua applicazione anche nei confronti dei liquidatori⁽¹⁸¹⁾ e amministratori delle società di persone, anche se in relazione a essi non vi sarebbero le ragioni sostanziali che hanno indotto a escludere l'applicazione dell'art. 36 ai soci di società di persone.

Considerando l'estensione dell'applicabilità della disposizione anche a tutte le altre imposte (come IVA e IRAP) ad opera del legislatore del 2014, infatti, si potrebbe ammettere la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di agire ai sensi dell'art. 36, comma 1, nei confronti di liquidatori di società di persone che siano "colpevoli" di non aver *soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati*, ovvero di non avere *soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari*. Si tratta probabilmente di un'ipotesi residuale nella prassi, essendo più agevole per l'Amministrazione finanziaria rivolgere la sua pretesa nei confronti di chi deve rispondere illimitatamente dei debiti della società in base alla legge, nonché considerando la natura facoltativa della fase di liquidazione nelle società di persone.

L'applicazione dell'art. 36, rispetto alla generica responsabilità dei liquidatori di società di persone prevista dall'art. 2312, comma 2, c.c., tuttavia, assicurerebbe maggiori garanzie sia in capo ai liquidatori stessi sia nei confronti dell'Amministrazione

⁽¹⁸⁰⁾ In senso contrario v. L. BIANCHI, *Società cancellata: tra successione e responsabilità tributaria dei soci*, op. cit., secondo il quale l'espressione salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile (inserita nel comma 3 dell'art. 36 con riferimento ai soci), a seguito della modifica dell'art. 19, D.Lgs. n. 46/1999, avrebbe la funzione di consentire il superamento del limite di responsabilità previsto dall'art. 36 stesso nei confronti dei soci di società di persone. Il fatto che vi sia tale richiamo alle responsabilità previste dal codice civile, dunque, implicherebbe che l'Amministrazione finanziaria possa applicare l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, anche nei confronti dei soci di società di persone, e conseguentemente contestare la responsabilità ivi prevista tramite l'apposito atto di cui al comma 5.

⁽¹⁸¹⁾ Ovviamente nei casi in cui ha luogo la liquidazione, visto che per le società di persone si tratta di un adempimento facoltativo ai sensi dell'art. 2275 c.c.

Finanziaria, considerando che, da un lato, la prima disposizione circoscrive espressamente le ipotesi di “colpa” del liquidatore e, dall’altro, prevede un onere della prova ben specifico.

Ulteriori garanzie, inoltre, sono previste sul piano procedurale, considerando che il quinto comma dell’art. 36 dispone che la responsabilità di cui ai commi precedenti “è accertata dall’ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell’art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”, con l’ulteriore effetto di incardinare la controversia che può derivare dalla notifica di tale atto dinnanzi alle Commissioni Tributarie ⁽¹⁸²⁾. Diversamente, se l’Amministrazione finanziaria dovesse agire ai sensi dell’art. 2312, comma 2, c.c. si ritiene che l’azione debba essere avviata nelle forme civilistiche con competenza del Giudice ordinario. Appare tuttavia illogico sul piano sistematico che la responsabilità dei liquidatori dei soggetti IRES sia fatta valere con un atto amministrativo impugnabile dinnanzi al Giudice tributario, mentre l’azione verso i liquidatori di società di persone sia disciplinata solamente dal codice civile.

Bisogna ribadire, tuttavia, che l’applicabilità dell’art. 36 ai liquidatori di società di persone non sarebbe conforme al tenore letterale della disposizione stessa, là dove si riferisce solamente ai *liquidatori dei soggetti all’imposta sul reddito delle persone giuridiche*. Sarebbe quindi auspicabile al riguardo un intervento del legislatore, considerando altresì il fatto che il riferimento della disposizione all’IRPEG è evidentemente superato.

3.3. *La nozione di “imposte dovute” ai sensi dell’art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973*

Proseguendo nell’analisi dell’ambito di applicazione dell’art. 36, si noti che il primo comma prevede che la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci riguardi le *imposte dovute* dalla società per il periodo di liquidazione, ovvero per quelli anteriori.

In relazione all’espressione *imposte dovute*, l’orientamento prevalente della giurisprudenza ⁽¹⁸³⁾ è consistito nel ritenere

⁽¹⁸²⁾ V. l’art. 36, u.c., D.P.R. n. 602/1973.

⁽¹⁸³⁾ Si vedano al riguardo le seguenti sentenze della Cassazione: Cass. pen., Sez. IV,

che l'atto di cui al comma 5 dell'art. 36 rivolto a liquidatori e amministratori ⁽¹⁸⁴⁾ avrebbe potuto essere emesso solo a seguito della definitività dell'accertamento del debito tributario della società, non potendosi la responsabilità dei predetti soggetti qualificare come coobbligazione nel debito tributario, ma come obbligazione per fatto proprio, ancorché basata sulla esistenza di quel debito. Prima di emettere l'atto di cui all'art. 36, comma 5, dunque, sarebbero necessarie la certezza e la definitività del debito tributario.

Applicando tali conclusioni nel contesto normativo attuale, rappresentato dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, l'accertamento delle imposte nei confronti della società e la contestazione della responsabilità di cui all'art. 36 dovrebbero essere contenuti in due atti distinti. In questo contesto, dunque, nell'atto di contestazione della responsabilità di liquidatori, amministratori e soci la prova dell'obbligazione tributaria dovrebbe essere fornita attraverso l'allegazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, dimostrando anche, secondo la giurisprudenza sopra citata, che tale atto sia divenuto definitivo in ragione della sua mancata impugnazione o a seguito di una sentenza definitiva.

Il titolo che attesta l'obbligazione tributaria della società, del resto, rappresenta il presupposto per l'azione nei confronti di liquidatori, amministratori e soci.

Secondo la giurisprudenza più recente, tuttavia, la responsa-

13 aprile 2017, n. 23161; Cass., Sez. VI-T, 8 gennaio 2014, n. 179, con commento di A. CARINCI, *La nozione di 'imposte dovute' rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr. trib.*, 2014, 10, 785; Cass. civ., Sez. V, 15 ottobre 2001, n. 12546; Sez. V sentenza n. 11968/2012; Cass. civ., Sez. I, 10 novembre 1989, n. 4765; Cass. Sez. Un., sent. del 4 marzo 1989 n. 2079; Cass., Sez. Un., sent. 3 giugno 1978 n. 2766. Lo stesso orientamento si ritrova anche nella giurisprudenza di merito e, in particolare, nelle seguenti sentenze: Comm. trib. Prov. Torino, Sez. VII, 15 aprile 2015; Comm. trib. Reg. di Bologna, Sez. XI, sent., 7 ottobre 2014 (entrambe in banca dati *Big Suite Ipsaal*).

⁽¹⁸⁴⁾ Le sentenze sopra citate, infatti, si riferiscono ai liquidatori (cui, per ovvie ragioni, è assimilata anche quella degli amministratori), e non invece ai soci. Come si è già avuto modo di rilevare, tuttavia, nonostante la Cassazione qualifichi i soci come successori – *sui generis* – della società estinta, la loro responsabilità ai sensi dell'art. 36 non è mai stata ricondotta nell'alveo della teoria successoria. Non vi vede alcuna ragione, dunque, per delineare una differenza, quantomeno sotto il profilo procedimentale, tra la responsabilità dei soci e quella dei liquidatori, considerando che la responsabilità di entrambi è accertata con l'atto previsto dal comma 5° dell'art. 36.

bilità di cui all'art. 36 potrebbe essere azionata dall'Amministrazione finanziaria anche quando le imposte contestate alla società possano essere poste in riscossione sulla base di ruoli provvisori, e quindi, nell'ipotesi in cui il titolo presupposto sia rappresentato da un avviso di accertamento oggetto di impugnazione, l'atto di cui all'art. 36, comma 5, potrebbe essere emesso per la parte delle imposte che possono essere oggetto di riscossione frazionata ai sensi dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 ⁽¹⁸⁵⁾. L'inciso *imposte dovute* contenuto nel primo comma dell'art. 36, del resto, può portare a interpretazioni differenti, in quanto non è previsto espressamente che tali imposte debbano essere definitivamente accertate ⁽¹⁸⁶⁾.

Questa interpretazione, in effetti, appare più consona al quadro normativo attuale, ove l'Amministrazione finanziaria, per il termine di cinque anni dalla cancellazione dal Registro delle imprese, si trova ad accertare il presupposto nei confronti della società ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014. Se si richiedesse la definitività dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società estinta, infatti, l'eventuale impugnazione dell'atto porterebbe l'Amministrazione finanziaria a non poter agire per la riscossione delle imposte fino alla sentenza definitiva avente a oggetto l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società ai sensi dell'art. 28 cit., il che, come noto,

⁽¹⁸⁵⁾ Cfr. Cass., Sez. V, ord. 20 luglio 2020, n. 15377; in tal senso anche Cass. n. 7327/2012 e n. 10508/2008. In senso contrario, v. Cass., Sez. VI, ordinanza 8 gennaio 2014, n. 179, laddove afferma che “*la condizione della certezza legale del tributo (il cui onere di prova incombe sull'Ufficio) deve sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità*”. V. anche la giurisprudenza di merito, come Comm. trib. Reg. di Firenze, Sez. XXIX, sent. 23 gennaio 2015 (in banca dati Big Suite Ipsoa), secondo cui dal disposto di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, non potrebbe evincersi il principio della necessità di un accertamento definitivo al fine di procedere alla riscossione del credito tributario dell'Amministrazione, essendo sufficiente anche la iscrizione di ruoli meramente provvisori, non essendovi la necessaria relazione tra la definitività dell'atto e l'azione di riscossione.

⁽¹⁸⁶⁾ In senso contrario cfr. A. GRASSOTTI, *L'iscrizione a ruolo del credito erariale è condizione per la responsabilità del liquidatore?*, in *Corr. Trib.*, 2016, 29, 2293, commento alla sentenza di Cassazione, Sez. V, 27 aprile 2016 n. 8334, con la quale la Suprema Corte si è limitata a chiarire che “*Va riaffermata invece la regola per cui la responsabilità del liquidatore può essere affermata solo se i crediti fatti valere dall'erario nei suoi confronti sono stati previamente iscritti a ruolo*” senza tuttavia prendere posizione sulla necessità che l'iscrizione a ruolo sia definitiva o provvisoria.

potrebbe richiedere diversi anni, con l'evidente rischio di frustrazione del credito erariale ⁽¹⁸⁷⁾.

3.4. *La possibilità (o meglio, l'impossibilità) di contestare l'an e il quantum della pretesa erariale riferibile all'ente estinto*

Per quanto riguarda la legittimazione dei destinatari dell'atto di cui all'art. 36, comma 5, a contestare il merito della pretesa che rappresenta il presupposto della loro responsabilità, si noti che l'orientamento della giurisprudenza consiste da tempo in una totale chiusura, ritenendo il liquidatore personalmente estraneo al procedimento di accertamento del tributo nei confronti dell'ente, in quanto egli risponde del debito per fatto proprio in ragione del suo incarico ⁽¹⁸⁸⁾.

⁽¹⁸⁷⁾ Al riguardo, si noti come la Corte di Cassazione abbia più recentemente manifestato un diverso orientamento in merito alla nozione di "imposte dovute" di cui all'art. 36, d.p.r. n. 602/1973, ritenendo che al fine di attivare la responsabilità del liquidatore per i debiti tributari della società estinta non sia necessario per l'Ente impositore il preventivo accertamento (nonché l'iscrizione a ruolo) della pretesa erariale. Si veda al riguardo l'ordinanza di Cass., Sez. V, n. 35805 del 6 dicembre 2022, ove la questione è stata oggetto di rimessione alle Sezioni Unite, in quanto, ad avviso della Corte, la necessità di accertare il debito tributario della società estinta prima di agire per la riscossione dello stesso nei confronti del liquidatore comporterebbe una "distorsione" della funzione dell'atto tributario che in tale ipotesi tenderebbe essenzialmente "al mero accertamento del credito erariale". A ciò si aggiungerebbero, sempre secondo l'ordinanza in commento, le difficoltà legate alla sopravvivenza quinquennale della società ai fini dell'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, nel cui contesto applicativo l'accertamento (e l'iscrizione a ruolo del debito) erariale potrebbe risultare "assai problematico". Al riguardo tuttavia si noti come nell'ottica del legislatore l'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, rispondeva all'intento di semplificare l'azione dell'Amministrazione finanziaria, consentendo a quest'ultima la formazione del titolo verso la società estinta, con il quale poi agire nei confronti dei soggetti per esso responsabili (si veda al riguardo anche quanto statuito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 142/2020, avente a oggetto la legittimità costituzionale dell'art. 28, comma 4 sopra citato). Non si condivide pertanto l'orientamento manifestato nell'ordinanza di rimessione, anche considerando che, se non si ritenesse necessario il previo accertamento delle imposte in capo al soggetto che ne ha realizzato il presupposto, ad essere utilizzato in maniera distorta sarebbe l'atto di cui al comma 5 dell'art. 36, disposizione che è collocata nel decreto sulla riscossione. Anche sorvolando sulla circostanza (comunque dirimente) per cui l'obbligazione tributaria dovrebbe essere ascritta al soggetto che ha realizzato il presupposto del tributo, non si ritiene apprezzabile l'esito che deriverebbe dall'orientamento in commento, dove la stessa pretesa tributaria, seppur valutata in via incidentale, potrebbe essere oggetto di giudicati contrastanti.

⁽¹⁸⁸⁾ V. Corte di Cassazione, sentenza del 7 giugno 1989 n. 2767; nello stesso senso

Il carattere di estraneità rispetto al rapporto tributario della società, inoltre, vale anche per i soci che, soprattutto nelle società a larga compagine sociale, potrebbero non essere nemmeno a conoscenza dell'accertamento del tributo in capo all'ente. Come si è già accennato, del resto, nell'ipotesi in cui la società, mentre si trovava ancora in vita, avesse versato maggiori imposte a seguito di un accertamento dell'Agenzia delle Entrate, i soci avrebbero percepito un dividendo inferiore senza ovviamente poter nulla eccepire sul merito della pretesa. Con l'atto di cui all'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, pertanto, l'Amministrazione finanziaria agirebbe nei confronti dei soci per la restituzione di quanto non avrebbero comunque percepito se la società estinta avesse pagato le imposte dovute mentre era ancora in vita.

Al riguardo, si segnala comunque un orientamento opposto manifestato in relazione all'accertamento dei maggiori redditi di capitale derivanti dall'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base partecipativa⁽¹⁸⁹⁾, in base al quale con l'impugnazione dell'avviso di accertamento a loro rivolto i soci potrebbero altresì contestare la pretesa relativa ai maggiori utili extracontabili che ne costituisce il presupposto, laddove gli stessi non abbiano direttamente partecipato al giudizio instaurato dalla società, ovvero nell'ipotesi in cui la società stessa non abbia impugnato l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti⁽¹⁹⁰⁾. La fattispecie dell'imputazione ai soci del reddito di capitale derivante dai maggiori utili "occulti" accertati in capo alla società a ristretta partecipazione, in effetti, presenta alcune analogie con il recupero delle imposte nei confronti dei soci ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973,

Cass., Sezione I, sentenza 10 novembre 1989 n. 4765; Cass., Sez. I, sent. 14 settembre 1995 n. 9688; Cass., sent. del 15 ottobre 2001, n. 12546.

⁽¹⁸⁹⁾ Oggetto di approfondimento nel paragrafo 2.6. relativo all'accertamento nei confronti della società a ristretta base partecipativa a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese.

⁽¹⁹⁰⁾ Cfr. Cass., Sez. VI trib., ordinanza 6 luglio 2022, n. 2135; CTR Lombardia, Sez. XVII, sentenza n. 719 del 6 marzo 2020, in *Rass. trib.* 2020, 3, 846, con nota di M. CEDRO, *In tema di accertamento nei confronti dei soci di redditi non dichiarati dalle società di capitali a ristretta base sociale: segnali di maggiore tutela per i soci*; nonché Cass., Sez. VI-5, ord. 27 settembre 2016, n. 19013; Cass., Sez. V, sent. 24 luglio 2013, n. 17966; Cass. n. 21356/2009; Cass. n. 19606 del 2006.

laddove, anche in questa seconda ipotesi, il presupposto dell'obbligazione è rappresentato dal preventivo accertamento delle imposte nei confronti della società⁽¹⁹¹⁾. Bisogna considerare tuttavia che, secondo il condivisibile orientamento maggioritario della Cassazione, la sentenza emessa nel giudizio tra una società di capitali a ristretta base sociale e l'Amministrazione finanziaria fa stato anche nei confronti del socio, in virtù dell'efficacia riflessa del giudicato⁽¹⁹²⁾ estesa ai soggetti estranei al processo, ma

⁽¹⁹¹⁾ Un'importante differenza tra le due ipotesi, comunque, risiede nel fatto che nell'accertamento dei maggiori redditi di capitale in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa si ha una nuova fattispecie impositiva, mentre l'atto di accertamento di responsabilità *ex art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973*, non riguarda un'obbligazione tributaria, ma una obbligazione civilistica avente a oggetto le imposte che avrebbe dovuto versare la società, con il limite di quanto percepito dal socio nel periodo di liquidazione e nei due precedenti.

⁽¹⁹²⁾ Il tema dell'efficacia della sentenza nei confronti di coloro che non hanno partecipato al giudizio ma che sono comunque legati allo stesso in virtù di un nesso di pregiudizialità e dipendenza che lega i due rapporti sostanziali è oggetto di un ampio dibattito che può essere riassunto nelle seguenti tre posizioni.

Secondo una prima ricostruzione, allorquando sussistano rapporti di pregiudizialità-dipendenza tra tali rapporti, si verificherebbe sempre e automaticamente il fenomeno dell'efficacia riflessa del giudicato in ragione della sussistenza, all'interno dell'Ordinamento, del principio generale secondo cui non sarebbe possibile scindere gli effetti che derivano dalla sussistenza di simili legami a seconda che si approcci al diritto sostanziale ovvero a quello processuale (v. al riguardo E. ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1992, 67 ss.; C. MANDRIOLI, *Corso di diritto processuale civile*, I, Milano, 1995, 137 ss.; F. CARNELUTTI, *Efficacia diretta e efficacia riflessa della cosa giudicata*, in *Studi di diritto processuale*, Padova, 1925, 433 ss.).

Una seconda ricostruzione, invece, evidenzia la distinzione tra l'efficacia della sentenza da un lato, e il vincolo del giudicato di cui all'art. 2909 c.c.. In particolare, l'efficacia riflessa della sentenza definitiva si produrrebbe sempre nei confronti di quei soggetti che siano titolari di rapporti dipendenti, ma non sarebbe coperta da giudicato di modo che i soggetti che non abbiano partecipato al primo processo potrebbero sempre sottrarsi a detta efficacia sollevando eccezioni anche in merito al rapporto sostanziale coperto dalla predetta sentenza definitiva (cfr. per tutti E.T. LIEBMAN, *Efficacia e autorità della sentenza (ed altri scritti sulla cosa giudicata)*, Milano, 1962, 95 ss.).

Secondo l'orientamento maggiormente restrittivo, infine, bisognerebbe tenere nettamente distinti i nessi di dipendenza giuridica sostanziale tra rapporti con il manifestarsi del fenomeno della riflessione della cosa giudicata sui terzi titolari di rapporti dipendenti. Secondo questa impostazione, dunque, l'art. 2909 c.c. e il diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione impedirebbero qualsiasi efficacia del giudicato nei confronti di coloro che non abbiano partecipato al giudizio (v. S. MENCHINI, voce *Regiudicata civile*, in *Dig. disc. priv.*, Torino, 1997, 460 ss.).

titolari di diritti dipendenti o subordinati alla situazione giuridica in esso definita ⁽¹⁹³⁾.

Anche con riferimento alla responsabilità di cui all'art. 36, tuttavia, vi è chi ha contestato l'estensione degli effetti del giudicato formatosi sul rapporto principale nei riguardi del soggetto titolare del rapporto dipendente ⁽¹⁹⁴⁾, giungendo alla conclusione per cui il destinatario dell'azione di responsabilità ai sensi dell'art. 36 potrebbe sempre rimettere in discussione l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione tributaria della società. Il concetto di "cosa giudicata rispetto ai terzi", sempre secondo l'orientamento in esame, sarebbe stato respinto dalla Corte Costituzionale con la sentenza 22 marzo 1971, n. 55, ove la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 28 del codice di procedura penale, nella parte in cui disponeva che nel giudizio civile o amministrativo l'accertamento dei fatti materiali oggetto di un giudizio penale fosse vincolante anche nei confronti dei soggetti che fossero rimasti estranei a tale giudizio perché non posti in condizione di intervenirevi.

⁽¹⁹³⁾ V. Cass., Sez. V ord., 2 aprile 2021, n. 9137, in *Il Fisco*, 2021, 19, 1877, con nota di A. GAETA, *Società a ristretta base sociale: tassazione integrale degli utili (presuntivamente) distribuiti ai soci*; Cass., ord. n. 27637 del 29 ottobre 2019; Cass., Sez. V, ord., 23 maggio 2019, n. 13989, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2019, 8/9, 697, con nota di L. SCIOTTA, *Il giudicato riguardante le società a ristretta base vale anche verso i soci - La "profilassi" processuale nell'accertamento degli utili occulti delle società di capitali a "ristretta base": le dimensioni del diritto di difesa del socio*; Cass., Sez. V, sentenza n. 27895 del 31 ottobre 2018; Cass., Sez. V, sentenza 28 dicembre 2017, n. 31043; nonché Cass., Sez. V, sentenze n. 11680 del 2016, n. 23899 del 2015, n. 24793/2015, n. 441/2013. Il tema degli effetti nei confronti dei soci della pretesa impositiva manifestata nei confronti di una società a ristretta base è stato affrontato anche con riferimento all'ipotesi in cui la pretesa sia stata definita in adesione dalla società, ritenendo che gli effetti della definizione si riverberino anche sui soci pur estranei alla procedura. V. al riguardo Cass., Sez. V, ord., 29 novembre 2021, n. 37193; nonché Cass., Sez. V ord., 29 novembre 2021, n. 37193, in *Il Fisco*, 2022, 4, 373, con nota di E. MANONI. Per ulteriori commenti al riguardo si rinvia a G. Antico, *Il procedimento di adesione della società a ristretta base azionaria coinvolge anche il socio?*, in *Il Fisco*, 2022, 6, 507; A. RUSSO, *L'adesione della società non rileva sull'accertamento del socio non consenziente*, in *Il Fisco*, 2020, 39, 3786, ove è commentata Cass., sez. V ord., 25 settembre 2020, n. 20200, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto irrilevante l'adesione sottoscritta dal rappresentante legale di una società di persone.

⁽¹⁹⁴⁾ Così A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, *op. cit.*, 121 ss.; in tal senso anche A. BUSCEMA, *La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi*, *Il Fisco*, 2008, 47, 8431.

Sulla base dei chiarimenti della Corte Costituzionale, dunque, la dottrina citata ha ritenuto che “*la disciplina di un rapporto cosiddetto dipendente può considerarsi conforme al dettato costituzionale soltanto qualora sia offerta al titolare del medesimo la possibilità di difendersi contro giudicati formati sul rapporto principale in seguito a giudizi ai quali egli non sia stato posto in condizioni di partecipare, ovvero, a maggior ragione, contro atti amministrativi, pure inerenti al rapporto principale, resi incontestabili per effetto dell'inerzia del titolare del relativo potere di impugnazione*” (195).

In un'altra occasione, si noti che la stessa Corte Costituzionale ha chiarito che al socio accomandante “*privo di legittimazione processuale nel giudizio relativo all'accertamento del reddito societario ai fini dell'imposta ILOR, deve ritenersi sempre consentita, allorché gli sarà notificato l'accertamento del suo reddito personale, la possibilità di tutelare i suoi diritti, contestando anche nel merito l'accertamento del suo reddito di partecipazione nonostante l'intervenuta definitività dell'accertamento del reddito societario ai fini ILOR*” (196).

Tale sentenza, difatti, è stata richiamata anche nella nota pronuncia delle Sezioni Unite del 2008 con la quale è stato sancito il litisconsorzio necessario tra la società e i soci nel giudizio avente a oggetto i maggiori redditi della società di persone (197).

(195) A. MONTI, *op. cit.*, 121.; v. anche A. CARINCI, *La nozione di imposte dovute, op. cit.*, 785. Si noti che le medesime argomentazioni si ritrovano nella giurisprudenza, precedentemente citata, relativa alla possibilità, da parte del socio di una società a ristretta base partecipativa cui sia applicata la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, di contestare anche la pretesa rivolta alla società, se non sia stato messo nelle condizioni di partecipare al relativo giudizio, ovvero se l'avviso di accertamento della società non sia stato da questa impugnato.

(196) Corte Costituzionale ordinanza 29 gennaio 1998 n. 5.

(197) Cass., SS.UU., 4 giugno 2008, n. 14815. Per approfondimenti sulla pronuncia citata, diffusamente commentata in dottrina, cfr. P. TURIS, *Litisconsorzio necessario società-socio; la Cassazione riscrive il processo tributario*, in *Il Fisco*, 2008, 25, 4540; S. CAPOLUPO, *Cass., n. 14815 del 4 giugno 2008. Accertamento per le società di persone: i paletti della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco* n. 26 del 2008, 4648; M. NUSSI, *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT - Riv. giur. Trib.* 2008, 9, 758; G. RAGUCCI, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. ita.* 2008, 10, 2353; F. ZANETTI, *L'unicità dell'accertamento e del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 1, 2-44.

Il litisconsorzio tra soci e società di persone ⁽¹⁹⁸⁾ è tuttavia giustificato dal principio dell'unitarietà che caratterizza l'accertamento del maggior reddito conseguito da tali enti collettivi, imputato ai soci per trasparenza ai sensi dell'art. 5 del TUIR in proporzione della quota di partecipazione agli utili ⁽¹⁹⁹⁾.

Ben diversa è invece l'ipotesi dell'azione di responsabilità prevista dall'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 (ovvero dall'art. 2495, comma 3, c.c.) nei confronti dei soci, dove l'accertamento tributario relativo alla società non comporta l'automatica imputazione del medesimo debito di imposta ai soci, ma rappresenta semmai uno dei presupposti per il successivo recupero nei loro confronti delle somme che non avrebbero potuto percepire se la società avesse provveduto al pagamento della pretesa erariale.

In questo contesto, dunque, l'esigenza di salvaguardare l'uniformità del giudizio avente a oggetto l'accertamento emesso nei confronti della società estinta porta a ritenere che tra l'accertamento delle maggiori imposte riferibili alla società estinta e l'atto di cui all'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, vi sia un rapporto di pregiudizialità - dipendenza suscettibile di essere disciplinato attraverso l'istituto della sospensione necessaria del processo ai sensi dell'art. 295 c.p.c., come del resto affermato dalla giurisprudenza maggioritaria in merito alla presunzione delle società a ristretta partecipazione ⁽²⁰⁰⁾.

⁽¹⁹⁸⁾ Si noti che un autorevole orientamento si è pronunciato a favore del litisconsorzio anche nell'ambito di applicazione della presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base evidenziando l'analogia che tale ipotesi presenta con l'imputazione del reddito per trasparenza ai sensi dell'art. 5 del TUIR: v. F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 524 ss.; V. FICARI, *Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, in *Corr. trib.*, 2008, 1049 ss., 1051 ss.; F. RASI, *La «trasparenza per presunzione» delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, *op. cit.*, 139 ss..

⁽¹⁹⁹⁾ V. il principio di diritto espresso nella sentenza sopra citata.

⁽²⁰⁰⁾ V., *ex multis*, Cass., ord. 20507/2017 in *Corr. trib.*, 2018, 11, 884, *Litisconsorzio (non) necessario per i soci delle società di capitali a ristretta base azionaria*; nonché Cass. 426/2013; Cass. 2214/2011; Cass. 16913/2016; Cass. 6175/2017. Vi è tuttavia da segnalare che in base a un orientamento sia all'interno della stessa giurisprudenza di legittimità (v. *ex multis*, Cass., 31 marzo 2006, n. 7652; Cass., 21 aprile 2006, n. 9446; Cass., 8 luglio 2005, n. 14417; Cass., 20 novembre 2001, n. 14587; Cass., 4 aprile 2001, n.7056) sia e so-

Ciò, in effetti, trova conferma nell'ambito della disciplina prevista dall'art. 28 comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, dove, come visto, l'Amministrazione finanziaria emette e notifica l'atto di accertamento nei confronti della società estinta e tale accertamento costituisce poi il presupposto per la riscossione nei confronti dei soggetti responsabili per il mancato pagamento del debito tributario. Al riguardo, si noti che pur nel silenzio della disposizione in merito al soggetto legittimato a impugnare l'atto emesso e notificato nei confronti della società estinta, deve ritenersi che, prima di subire l'azione di responsabilità di cui all'art. 36, i liquidatori, gli amministratori ovvero i soci – in quanto interessati dagli effetti che deriverebbero dalla definitività della pretesa erariale – siano legittimati a impugnare tale atto contestando l'*an* e il *quantum* della pretesa; d'altra parte, considerando che, come si è avuto modo di argomentare, la società esiste ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di cui all'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, non vi sarebbe alcun soggetto dotato della legittimazione a impugnare l'atto emesso ai sensi della disposizione citata.

In questo contesto, la possibilità di contestare la sussistenza e la determinazione del debito tributario della società nel giudizio relativo all'atto di cui all'art. 36, comma 5, dovrebbe essere confinata solamente all'ipotesi in cui vi sia stata una patologia nella notifica dell'avviso di accertamento (oppure di uno degli altri atti di cui all'art. 28, comma 4) emesso nei confronti dell'ente entro i 5 anni dalla cancellazione.

3.5. *Ulteriori approfondimenti sull'ambito soggettivo di applicazione e descrizione delle condotte previste dagli artt. 36, commi 1, 2 e 4*

Proseguendo l'indagine sulle responsabilità previste dall'art. 36, appare opportuno verificare se la disposizione si applichi so-

prattutto all'interno della dottrina (G. MARINI, *Le vicende anomale del processo tributario*, in *Il Processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE, Padova, 2008, 504 e 505; nonché A. GIUSSANI, voce *Sospensione del processo*, in *Dig. disc. priv.*, XVIII, Torino, 1998, 603) per il quale l'identità delle parti rappresenta un elemento imprescindibile per l'applicabilità della sospensione necessaria di cui all'art. 295 c.p.c. all'interno del processo.

lamente ai liquidatori di società *in bonis*, ovvero anche nell'ambito di procedure concorsuali.

Al riguardo, si noti che la giurisprudenza di legittimità più risalente ⁽²⁰¹⁾ aveva escluso dall'ambito di applicazione dell'art. 36 i soggetti chiamati a svolgere l'attività di liquidazione nell'ambito delle procedure concorsuali (si pensi al curatore fallimentare, al commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa, al commissario giudiziale nel concordato preventivo). Tale esclusione era motivata dal fatto che l'art. 10, D.P.R. n. 600/1973 (*dichiarazione nei casi di liquidazione*) non prevedeva alcun obbligo di versamento in capo ai predetti soggetti, ma solo l'obbligo di presentare la dichiarazione entro quattro mesi dalla nomina ed entro quattro mesi dalla chiusura della procedura. In questo contesto, dunque, per liquidatori si intendevano solamente coloro che fossero nominati secondo le modalità previste dall'art. 2487 c.c. ovvero dall'atto costitutivo della società.

La situazione però dovrebbe essere mutata a seguito dell'abrogazione dell'art. 10, D.P.R. n. 600/1973, da parte dell'art. 9, comma 9, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. Attualmente, infatti, gli obblighi di dichiarazione "nei casi di liquidazione" sono disciplinati dall'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998, il quale al comma 4 prevede che i soggetti incaricati di gestire la procedura concorsuale debbano procedere sia alla dichiarazione sia al versamento delle relative imposte.

Difatti, più recentemente, la Suprema Corte ha aperto uno spiraglio in merito alla possibilità di ritenere personalmente responsabile il curatore fallimentare per i debiti fiscali della società amministrata affermando che "*l'art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973, pur essendo una disposizione specifica, enuncia ed esprime un principio generale, in base al quale ciascuno risponde di un evento nella misura in cui ha concorso a cagionarlo*" ⁽²⁰²⁾. Tale responsabilità, sempre secondo la Cassazione, richiede la dimostrazione di un uso *contra legem* dell'attivo fallimentare ⁽²⁰³⁾ at-

⁽²⁰¹⁾ V. Cass. civ., 5 febbraio 1982, n. 660, in *Giur. It.*, 1982, I,1, 1530.

⁽²⁰²⁾ Con l'ordinanza n. 16373 depositata in data 17 luglio 2014.

⁽²⁰³⁾ E per tale si intende senz'altro l'ipotesi di soddisfazione di crediti di ordine inferiore.

traverso l'emissione di un apposito avviso di accertamento nei confronti del curatore.

Non si vedono in effetti fondate ragioni per escludere coloro che svolgono la funzione dei liquidatori nell'ambito di una procedura concorsuale dalla responsabilità di cui all'art. 36, considerando gli obblighi di versamento delle imposte cui anch'essi sono soggetti, nonché il fatto che la stessa responsabilità è esclusa in assenza di un attivo con il quale provvedere a tali obblighi.

Lo stesso scopo di una procedura concorsuale, del resto, è provvedere alla liquidazione della società, pur sottraendo la disponibilità dei beni dell'impresa all'imprenditore nell'ottica di una maggior tutela dei creditori, e pertanto si ritiene che anche la lettera dell'art. 36, primo comma, che menziona solamente i "liquidatori" e "le attività della liquidazione" non ostacoli l'inclusione di altri soggetti il cui ruolo è analogo.

Fatta questa premessa sull'ambito di applicazione soggettivo della responsabilità dei liquidatori, si noti che il primo comma dell'art. 36 delinea due comportamenti idonei a far sorgere in capo a tali soggetti l'obbligazione per le imposte non pagate dalla società. In questo la disposizione in commento si differenzia rispetto all'art. 2495 c.c., che richiede genericamente la dimostrazione della colpa del liquidatore per la mancata soddisfazione del credito pretermesso. L'art. 36, invece, come accennato nei paragrafi precedenti, prevede due ipotesi tassative⁽²⁰⁴⁾ rappresentate dalla violazione della *par condicio creditorum* e dall'indebita assegnazione di denaro o beni a soci e associati⁽²⁰⁵⁾, age-

⁽²⁰⁴⁾ Il comma quarto della disposizione prevede inoltre un'ipotesi di responsabilità caratterizzata da una maggiore genericità a carico degli amministratori che abbiano "*compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili*".

⁽²⁰⁵⁾ Nel codice civile vi è comunque una norma specifica, l'art. 2280, che vieta ai liquidatori di assegnare beni e denaro ai soci se non sono soddisfatti tutti i creditori. La violazione di questa norma, però, deve essere valutata sotto il profilo della colpa richiesta dall'art. 2495, comma 3, c.c. al fine di attivare la responsabilità del liquidatore in sede civile. Ai fini della responsabilità "speciale" dell'art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, invece, è sufficiente che il mancato pagamento del debito erariale sia dovuto all'assegnazione di beni o denaro ai soci (ovvero alla violazione della *par condicio creditorum*), indipendentemente dalla valutazione della colpa del liquidatore.

volando in tal modo l'Amministrazione finanziaria nella dimostrazione dei presupposti della responsabilità ivi prevista.

Ciò significa che nella misura in cui il liquidatore adempia correttamente ai propri obblighi, rispettando i gradi di privilegio come stabiliti dal codice civile (nonché dalle singole leggi speciali) e non antepoendo l'assegnazione di beni e denaro ai soci rispetto alla soddisfazione dei predetti crediti, potrà sempre dimostrare di non aver agito in danno dell'Erario, escludendo qualsiasi responsabilità a suo carico ⁽²⁰⁶⁾.

Infine, si noti che la responsabilità è stata limitata ad un soglia specifica: l'importo dei crediti erariali che “*avrebbero trovato effettivamente capienza in sede di graduazione dei crediti*”.

3.5.1. (segue) *La responsabilità degli amministratori prevista dal comma 4 dell'art. 36*

Si è accennato più sopra che la responsabilità prevista dall'art. 36, comma 1, in relazione ai liquidatori è estesa, dal secondo comma della medesima disposizione, anche agli amministratori che si trovavano in carica all'atto di scioglimento della società nell'ipotesi in cui non siano stati nominati i liquidatori ⁽²⁰⁷⁾. La disposizione in commento, dunque, rinvia *tout court* alle condotte tipizzate di cui al primo comma che, come si vedrà *infra*, si presumono realizzate in presenza di un debito tributario insoddisfatto.

⁽²⁰⁶⁾ Sul punto, la Corte di Cassazione si è espressa con un'interessante sentenza, la n. 21987 del 26 maggio 2016, affermando che la disposizione dell'art. 36 impone al liquidatore un vero e proprio obbligo che, se rispettato, consente altresì di escludere una sua punibilità penale in caso di reati tributari (quale, nel caso di specie, l'omesso versamento delle ritenute). In questo senso, dunque, l'art. 36 si presenta come una disposizione fondamentale nel corso della procedura di liquidazione, a tutela tanto del Fisco quanto, in parte, anche del liquidatore, che proietta i suoi effetti ben oltre il suo campo di applicazione. Ne deriva che se il liquidatore, al fine di rispettare una norma positiva e cogente, qual è appunto l'art. 36, fosse costretto a commettere un illecito penale, quale, ad esempio, l'omesso versamento delle ritenute, poiché avrebbe impiegato l'attivo della liquidazione per pagare i creditori sociali di grado superiore rispetto al Fisco, così come appunto prescritto dall'art. 36, questi non potrebbe essere ritenuto punibile.

⁽²⁰⁷⁾ Difatti, spesso accade che sia lo stesso statuto della società a prevedere che in assenza di nomina dei liquidatori tale funzione, verificatasi una causa di scioglimento della società, sia svolta dagli amministratori in carica.

È invece meritevole di maggiore approfondimento il comma 4 della disposizione citata, il quale prevede due condotte ulteriori che potrebbero dar luogo alla responsabilità degli amministratori per il debito tributario della società. Si tratta in particolare de: 1) l'aver compiuto nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione; 2) l'aver occultato attività sociali, anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

Nel dettaglio, la prima condotta comprende tutte quelle operazioni che possono essere qualificate come una *liquidazione di fatto*, mediante cui siano realizzati atti o negozi aventi gli stessi fini ed effetti della fase di liquidazione, ma posti in essere al di fuori di essa. Ciò che distingue tali condotte, dunque, è la conversione in denaro degli elementi patrimoniali dell'azienda (come può essere la cessione di un immobile strumentale) per poi assegnare il ricavato ai soci, dedotte le relative passività. Come insegna la dottrina, dunque, tale ultimo elemento è fondamentale, in quanto la finalità di attribuire il ricavato ai soci permette di affermare che un'operazione sia di liquidazione ⁽²⁰⁸⁾.

Non saranno invece considerate tali altre operazioni di dismissione del patrimonio sociale finalizzate alla soddisfazione dei debiti sociali (si pensi agli accordi di ristrutturazione dei debiti *ex art. 182-bis*, l.f.), ovvero operazioni straordinarie come fusioni e scissioni finalizzate a una riallocazione dei beni della società, senza passare per la liquidazione, ove i soci non ricevano altro che partecipazioni nelle società beneficiarie (seppur accompagnate da un eventuale conguaglio in denaro) e non parte del patrimonio sociale ⁽²⁰⁹⁾.

Per quanto riguarda la seconda condotta, l'occultamento di attività sociali può consistere in operazioni contabili volte a far apparire un patrimonio sociale inferiore a quello reale, mediante

⁽²⁰⁸⁾ G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, Tomo II, *Diritto delle Società*, Torino, 2015, 493 ss., F. DI SABATO, *Diritto delle Società*, Milano, 2011, 591; v. in passato anche A. BRUNETTI, *Trattato del diritto delle società*, I, Milano, 1948, 303, il quale sottolinea appunto che lo scopo della liquidazione è la restituzione ai soci, al netto delle passività, del patrimonio sociale.

⁽²⁰⁹⁾ V. in tal senso G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, *op. cit.*, 74.

la sottovalutazione di attività, ovvero l'aumento di passività oppure, più in generale, in qualsiasi condotta, anche omissiva, che comporti una apparente diminuzione del patrimonio sociale.

Al riguardo si noti che, come ha avuto modo di affermare una delle poche sentenze relative a questa ipotesi di responsabilità degli amministratori ⁽²¹⁰⁾, la mancata redazione del bilancio ovvero della dichiarazione dei redditi per i due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione della società - violazioni comunque sanzionate da disposizioni specifiche nei confronti della società ⁽²¹¹⁾ ed eventualmente anche nei confronti dello stesso amministratore ⁽²¹²⁾ - non rappresentano condotte che, di per sé, possano configurare la responsabilità personale dell'amministratore ai fini dell'art. 36, comma 4. Al fine di innescare la responsabilità in commento, infatti, l'occultamento delle attività sociali deve essere accompagnato da una liquidazione che si concluda con l'insoddisfazione del credito per le imposte relative al periodo della liquidazione ovvero ai precedenti ⁽²¹³⁾, ed è comunque fatta salva la prova liberatoria di cui al comma 1 dell'art. 36, consistente nella dimostrazione di: *i)* non aver assegnato beni ai soci o agli associati; *ii)* avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari ⁽²¹⁴⁾.

Delineate le due fattispecie aventi a oggetto la specifica responsabilità degli amministratori, la finalità della disposizione in commento appare chiara e consiste nell'evitare operazioni di "abusivo" sfruttamento della cancellazione della società. Si pensi, ad esempio, alla possibilità, in previsione di contestazioni fiscali a carico della società, di provvedere alla *liquidazione di*

⁽²¹⁰⁾ V. Comm. Trib. Centr., sentenza n. 2302/1994, in *Il Fisco*, 1995, 347, con nota di G. FIANDACA.

⁽²¹¹⁾ Stante il principio della riferibilità esclusiva delle sanzioni tributarie alla persona giuridica di cui all'art. 7 del D.L. n. 269/2003.

⁽²¹²⁾ Si pensi all'ipotesi in cui tali violazioni assumano rilevanza penale configurando uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

⁽²¹³⁾ Si noti infatti che la lettera del comma 4 in commento si riferisce alle "responsabilità previste dai commi precedenti", nonché "agli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione", presupponendo quindi che la liquidazione della società sia in effetti avvenuta.

⁽²¹⁴⁾ V. in tal senso la pronuncia sopra citata, nonché, in dottrina, G. FIANDACA, *op. cit.*, 347; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali, op. cit.*, 75.

fatto della stessa in periodi precedenti alla liquidazione, frustrando così la procedura di riscossione da parte dell'Erario che si troverebbe a fare i conti con una liquidazione sociale conclusasi con l'assenza di attività e assegnazioni ai soci. Con la disposizione in commento, invece, il legislatore ha previsto la responsabilità anche di chi realizza tali operazioni di liquidazione o di occultamento delle attività sociali, e lo ha fatto estendo tale responsabilità anche per le operazioni compiute nei due periodi precedenti la liquidazione, ampliando così la tutela del Fisco.

Non si può comunque trascurare il possibile collegamento tra le condotte previste dal comma 4 dell'art. 36 e il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000 ⁽²¹⁵⁾, in quanto, evidentemente, la liquidazione di fatto della società, ovvero l'occultamento delle attività sociali, potrebbero ostacolare la riscossione delle imposte nei confronti della società (condotta richiesta per la configurazione del reato in commento, che è un reato di pericolo concreto ⁽²¹⁶⁾). Al riguardo, tuttavia, si noti che secondo la giurisprudenza maggioritaria il reato di sottrazione fraudolenta presuppone l'esistenza di un debito tributario – pur non definitivo – suscettibile di essere riscosso coattivamente al quale un soggetto cerca volontariamente di sottrarsi, mentre nell'ipotesi di cui all'art. 36, come visto, la pretesa erariale può sorgere anche molto tempo dopo la realizzazione delle condotte ivi previste e la cancellazione della società dal Registro delle imprese ⁽²¹⁷⁾.

⁽²¹⁵⁾ Si noti inoltre che le stesse condotte previste dal comma 4 in commento potrebbero dar luogo ad altri reati, come l'occultamento e la distruzione di scritture contabili (art. 10, D.Lgs. n. 74/2000), oppure le ipotesi di bancarotta fraudolenta di cui all'art. 223 legge fallimentare commessi da amministratori e liquidatori.

⁽²¹⁶⁾ A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2017, 403; A. ME-REU, *Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e la procedura di riscossione coattiva: il revirement della Corte di Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1371-1382.

⁽²¹⁷⁾ In particolare, il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte è infatti configurabile al ricorrere dei seguenti elementi: a) l'esistenza di un debito tributario suscettibile di essere azionato coattivamente (come visto, anche non definitivo); b) l'individuazione di attività fraudolente miranti a frustrare tali procedure esecutive; c) l'identificazione dell'ammontare delle somme non corrisposte in misura superiore alla soglia di euro 50.000. V., *ex multis*, Cass. pen., Sez. III, sent. 20 aprile 2022, n. 15239; Cass. Sez. VI, sent. n. 9251 del 9 marzo 2005, in *Il Fisco*, 2006, 22, fasc. 1, 3439, con commento di G. IZZO; M. LEI, *Brevi note sull'ambito applicativo del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di*

3.6. *Gli orientamenti in merito alla qualificazione giuridica della responsabilità prevista dall'art. 36*

3.6.1. *La teoria della coobbligazione solidale dependente di natura tributaria*

L'aspetto su cui negli anni si è concentrato maggiormente il dibattito dottrinale e giurisprudenziale è indubbiamente rappresentato dalla qualificazione giuridica della responsabilità di liquidatori e amministratori prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 600/1973.

Al riguardo, vi è innanzitutto una distinzione fondamentale tra chi ritiene che la responsabilità di tali soggetti per le imposte non versate dalla società abbia natura tributaria e chi, invece, le attribuisce natura civilistica.

Secondo la dottrina che ha attribuito natura tributaria alla responsabilità di cui all'art. 36 ⁽²¹⁸⁾ l'obbligazione a carico dei liquidatori (ovvero degli amministratori) sarebbe riconducibile alla categoria della solidarietà dependente, fattispecie connotata dalla presenza di un obbligato principale identificato in colui che ha posto in essere il presupposto del tributo (*id est*, l'ente prima della sua estinzione), e un obbligato c.d. dependente che risponde in solido per aver dato vita a una fattispecie correlata ⁽²¹⁹⁾. All'interno dell'ipotesi di solidarietà descritta, inoltre, la responsabilità dei liquidatori si caratterizzerebbe per essere *successiva* ⁽²²⁰⁾, in quanto la fattispecie idonea a instaurare il vin-

imposte, in *Il Fisco*, 2006, 28, parte 1, 4375; G. IZZO, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Il Fisco* 2000, 23, 7554.

⁽²¹⁸⁾ M. MICCINESI, *Solidarietà tributaria*, *op. cit.*, 453. Sulla natura fiscale della responsabilità dei liquidatori v. anche A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, 88, secondo cui tale natura deriverebbe dall'ovvio presupposto che il fondamento della disposizione è una norma tributaria.

⁽²¹⁹⁾ Tale fattispecie si contrappone all'ipotesi della solidarietà paritetica, la quale invece si verifica quando il presupposto imponibile è unitariamente realizzato da più soggetti. Per una più approfondita definizione delle due fattispecie di solidarietà, v. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, *op. cit.*, 1969, 145; E. POTTITO, *Soggetto passivo di imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, 1990, 1228 ss.; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, 226; D. COPPA, *Responsabile d'imposta*, voce in *Dig. Comm.*, XII, Torino, 1996, 379 ss.; A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, II, 464.

⁽²²⁰⁾ Distinguendosi dall'ipotesi di solidarietà dependente *contestuale*, ove invece la manifestazione di capacità contributiva e la fattispecie dalla quale scaturisce il vincolo del-

colo solidale interviene quando il presupposto dell'imposta è già stato realizzato, e infatti nel caso dell'art. 36 i liquidatori sono responsabili per le imposte *dovute* dalla società per il periodo di liquidazione e per quelli precedenti.

In questo contesto, è stata inoltre attribuita particolare rilevanza alla collocazione sistematica dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, nonché al fatto che la contestazione della responsabilità ivi prevista avviene mediante un procedimento tributario, così come le controversie che possono scaturire da tale procedimento appartengono alla giurisdizione tributaria.

In effetti, si noti che la responsabilità prevista dall'art. 36 presenta alcune caratteristiche in comune con la responsabilità del cessionario di azienda prevista dall'art. 14, D.Lgs. n. 472/1997 ⁽²²¹⁾, che è qualificata espressamente dal legislatore come una coobbligazione solidale ⁽²²²⁾.

Entrambe le ipotesi di responsabilità, infatti, riguardano il presupposto impositivo realizzato da un altro soggetto e sono caratterizzate dalla sussidiarietà, essendo subordinate al mancato pagamento delle imposte da parte dell'obbligato principale.

Vi è tuttavia un'importante differenza tra le due ipotesi data dal fatto che nell'ambito delle obbligazioni solidali il coobbligato risponde per il semplice inadempimento da parte dell'obbligato principale, mentre la responsabilità di liquidatori e amministratori richiede qualcosa di più: la realizzazione di una delle condotte previste dall'art. 36.

Manca quindi uno degli elementi strutturali dell'istituto del responsabile d'imposta che è costituito dal fatto che la solidarietà deriva da fatti o situazioni esclusivamente riferibili al debitore principale ⁽²²³⁾.

l'obbligato solidale sono contemporanee. È il caso, ad esempio, della responsabilità del notaio per l'imposta di registro ai sensi dell'art. 57, D.P.R. n. 131/1986.

⁽²²¹⁾ Si ricorda che la disposizione prevede uno specifico limite temporale, un limite oggettivo dato dal valore dell'azienda ceduta, nonché un'ipotesi liberatoria consistente nella non menzione del debito erariale nel certificato che può essere chiesto dal cessionario agli uffici competenti.

⁽²²²⁾ In dottrina, v. A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, op. cit., 386 ss.

⁽²²³⁾ V. l'art. 64, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, il quale prevede che "*Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa*".

Oltre a ciò, è necessario rilevare l'assenza di un ulteriore elemento che caratterizza la solidarietà d'imposta, dato dalla coincidenza del debito cui sono chiamati a rispondere i soggetti solidalmente obbligati. Nell'art. 36, infatti, il debito di imposta della società non coincide affatto con il debito del liquidatore ma ne rappresenta solamente il limite, in quanto il suo ammontare è determinato in base *all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti*.

Infine, la responsabilità in questione non può essere ricondotta nell'ambito dell'obbligazione tributaria solidale anche in ragione del fatto che non è possibile esercitare il diritto di rivalsa, ai sensi dell'art. 64, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, verso l'obbligato principale, essendo quest'ultimo estinto. Ed anche se i soci fossero considerati *eredi* dell'obbligato principale bisognerebbe considerare che, come previsto dal comma 3 dell'art. 36, la loro responsabilità sarebbe legata al fatto di aver ricevuto in assegnazione beni e denaro, con la conseguenza che la rivalsa verso questi ultimi potrebbe essere esercitata solo in questa ipotesi ed entro i limiti di quanto ricevuto, mentre la responsabilità del liquidatore potrebbe anche essere più ampia, potendo altresì derivare dalla violazione dell'ordine di soddisfazione dei crediti della società.

La teoria in commento, dunque, appare suggestiva là dove attribuisce una qualificazione alla responsabilità dei liquidatori dei soggetti IRES che permette di rimanere nel contesto normativo ove tale responsabilità è disciplinata, considerando che le relative disposizioni, evidentemente, hanno natura tributaria, così come la giurisdizione competente a giudicare sulle liti aventi a oggetto l'applicazione dell'art. 36 da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per le ragioni sopra esposte, tuttavia, la natura della responsabilità in commento non trova giustificazione negli istituti giuridici appartenenti al diritto tributario, ed è pertanto necessario distinguere le disposizioni procedurali e processuali dalle disposizioni sostanziali.

Bisogna considerare infatti che nell'interpretazione di una disposizione, così come nella sua formulazione, possono essere richiamati concetti che trovano la loro fonte in altri rami dell'ordinamento, e ciò vale soprattutto nel diritto tributario, che, come ha osservato autorevole dottrina, "*utilizza regole e istituti di*

altri campi, introducendo eventualmente delle deroghe finalizzate al raggiungimento dei propri fini” ⁽²²⁴⁾.

3.6.2. *La natura civilistica della responsabilità di liquidatori e amministratori*

È sulla base di istituti giuridici che non appartengono al diritto tributario che, come vedremo, la dottrina maggioritaria ⁽²²⁵⁾ e l’unanime giurisprudenza hanno attribuito alla responsabilità di cui all’art. 36 natura civilistica.

Si tratta ovviamente di un punto di partenza, in quanto il passo successivo consiste nell’individuare quale sia la fonte dell’obbligazione, partendo dal presupposto che, ai sensi dell’art. 1173 del codice civile, “*Le obbligazioni derivano da contratto, da fatto illecito, o da ogni altro atto o fatto idoneo a produrle in conformità dell’ordinamento giuridico*”. Vi sono diversi orientamenti al riguardo.

3.6.3. *La teoria della responsabilità extracontrattuale*

Secondo buona parte della dottrina, manifestatasi soprattutto nell’interpretazione delle disposizioni del codice civile ⁽²²⁶⁾ concernenti le diverse ipotesi di responsabilità di liqui-

⁽²²⁴⁾ E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, 196.

⁽²²⁵⁾ Tra i sostenitori della teoria civilistica, v. F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giuris. Comm.*, 1977, I, 428, per il quale i liquidatori non sono soggetti passivi d’imposta ma sono “*tenuti per una obbligazione di natura civilistica, che ha l’unica particolarità di essere accertata e riscossa nei modi previsti per l’obbligazione tributaria. Anche il contenzioso è quello previsto per le obbligazioni tributarie, ma tutto ciò nulla toglie alla natura non tributaria dell’obbligazione dei liquidatori*”; v. anche G. FALSITTA, *Natura ed accertamento delle responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1963, I, 260 ss.

⁽²²⁶⁾ Cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante in diritto tributario*, Messina, 1994, 82 ss. e, più in particolare, F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, op. cit., 428 ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 96. Per quanto riguarda la responsabilità di cui all’art. 2495 c.c., la teoria della responsabilità extracontrattuale è sostenuta da G. POSITANO, *L’estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, Milano, 2012, 116 ss., con giurisprudenza e bibliografia in note 126, 127 e 128; A. BLANDINI - F. DI SABATO, *Diritto delle società*, Milano, 2011, 367; E. SCIMENI, *I poteri dei*

datori e amministratori per i debiti della società, tale responsabilità nei confronti dei creditori deriverebbe da fatto illecito, con la conseguenza che sarebbe richiesto l'accertamento del carattere doloso o colposo del comportamento del liquidatore, nonché dell'ipotetico nesso di causalità tra la condotta tenuta e il pregiudizio subito dal creditore.

In tal senso, in effetti, si era espressa anche la Corte di Cassazione in alcune pronunce più risalenti aventi a oggetto la responsabilità per le imposte dovute dalla società prevista dall'art. 265, D.P.R. n. 645/1958 (227).

Saremmo dunque di fronte a una figura di responsabilità di tipo extracontrattuale, la cui obbligazione, in questo caso, originerebbe dalla violazione del dovere generale di *neminem laedere* codificato dall'art. 2043 c.c. e sarebbe giustificata dal fatto che il danno e l'obbligo si manifestano nei confronti di un terzo, il creditore fiscale, in assenza di qualsivoglia precedente relazione o contatto, piuttosto che nei confronti della società, rispetto alla quale, invece, il liquidatore è legato da specifici doveri contrattuali.

La teoria della responsabilità extracontrattuale sarebbe inol-

liquidatori di società di capitali nella distribuzione dell'attivo, in *Le società*, 2008, 301 e note bibliografiche 56 e 57; M. VAIRA, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in *Il nuovo diritto societario*, (a cura di) G. COTTINO - G. BONFANTE - O. CAGNASSO - P. MONTALENTI, Bologna, 2004, 2119 ss. Non mancano, tuttavia, opinioni contrastanti: M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel Registro delle imprese*, op. cit., 547 ss.

Per ulteriori approfondimenti sulla natura contrattuale o meno della responsabilità a carico degli amministratori (e dei liquidatori): S. AMBROSINI, *La responsabilità degli amministratori*, in *Tratt. dir. comm.*, diretto da G. COTTINO, Padova, 2010, IV, 1, pagg. 677 e seguenti; F. GALGANO, R. GENGHINI, *Il nuovo diritto societario*, Padova, 2006, I, 485 ss.; N. FACCHIN, *sub artt. 2394, 2395*, in *Commentario delle società*, a cura di G. Grippo, Torino, 2009, p. 524 ss.

(227) Cfr. Cass. sent. nn. 6477/86 e 328/81. Bisogna considerare tuttavia che l'art. 265 costituisce una disposizione ben diversa dall'art. 36, in quanto prevedeva genericamente la responsabilità dei liquidatori che “*non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dal soggetto per il periodo della liquidazione e per quello anteriore*”. In tale contesto, è chiaro che la responsabilità non può prescindere dalla dimostrazione dell'elemento soggettivo del liquidatore, poiché altrimenti si sarebbe parlato di una responsabilità oggettiva senza alcuna possibilità liberatoria da parte del liquidatore. L'art. 36, invece, è decisamente più specifico elencando le condotte che danno luogo alla relativa responsabilità, con la conseguenza che la disposizione prescinde dall'accertamento del dolo o della colpa del liquidatore, avendo appunto a oggetto l'accertamento della realizzazione delle condotte da essa tipizzate.

tre ricondotta, secondo l'opinione in commento, alla “*violazione del vincolo di destinazione impresso al patrimonio sociale a garanzia dei creditori, da parte dei soggetti tenuti per legge a preservarne l'integrità*” (228).

Sotto questo profilo, dunque, la responsabilità di cui all'art. 36 avrebbe la stessa natura delle altre responsabilità previste a carico di liquidatori e amministratori dal codice civile. Non solo, evidentemente, in riferimento alla corrispondente responsabilità prevista dal comma 3 dell'art. 2495 – rispetto alla quale l'art. 36 si pone in rapporto di specialità – ma anche a quella contenuta nel 3° comma dell'art. 2491, il quale prevede la responsabilità di liquidatori e amministratori nei confronti dei creditori sociali ogni qual volta siano stati distribuiti acconti senza aver accertato l'assenza di pericolo per i creditori con l'uso della richiesta diligenza, nonché eventualmente sulla base di dati di bilancio viziati dall'omessa o inesatta rilevazione di debiti sociali dipesa da negligenza o imperizia. Si pensi inoltre all'ipotesi indicata dall'art. 2394 c.c. che prevede la responsabilità degli amministratori verso i creditori sociali, nonché dall'art. 2395 c.c. che disciplina l'azione dei soci oppure dei terzi che abbiano subito danni da comportamenti dolosi o colposi degli amministratori; disposizioni che sono entrambe applicabili anche nei confronti dei liquidatori, in virtù del rinvio alle norme sulla responsabilità per gli amministratori operato dall'art. 2489, comma 2, c.c. e che hanno l'obiettivo di tutelare il creditore sociale danneggiato dal comportamento di tali soggetti.

Tutte le disposizioni sopra richiamate, infatti, sono qualificate dall'orientamento maggioritario di dottrina e giurisprudenza nell'ambito della responsabilità extracontrattuale (229), e per-

(228) G. POSITANO, *L'estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, op. cit., 129; v. anche N. SANTI DI PAOLA, op. cit., 92.

(229) In relazione alle ipotesi previste dagli artt. 2394 e 2395 c.c. si vedano, tra le altre, Cass. 22 ottobre 1998, n. 10488 e Cass., 4 dicembre 2015, n. 24715; entrambe in banca dati *Dejure*; nonché Tribunale Milano, 2 maggio 2007, in *Corriere del merito* 2007, 10, 1116. In dottrina cfr. A. AUDINO, *Commento sub art. 2394 c.c.*, in A. MAFFEI ALBERTI (diretto da), *Commentario breve al diritto delle società*, 2017, 793. La natura aquiliana della responsabilità prevista dall'art. 2491, comma 3, c.c., sebbene la disposizione non faccia riferimento alcuno alla colpa dei liquidatori, come del resto l'art. 2394 c.c., è stata sostenuta da L. PARELLA, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in M. SANDULLI - V. SAN-

tanto, data l'analogia con le altre ipotesi di responsabilità previste a carico di liquidatori e amministratori, anche quella dell'art. 36 dovrebbe, secondo l'orientamento in esame, essere qualificata allo stesso modo.

Il punto centrale di questa ricostruzione, comunque, risiede nell'assenza di un rapporto giuridico diretto tra il liquidatore (oppure l'amministratore) e il creditore, con la conseguenza che l'obbligazione derivante dalla responsabilità *ex art. 36* sarebbe giustificata solamente dalla violazione del precetto primario del *neminem laedere* cui sopra si è accennato.

Bisogna considerare tuttavia che, a differenza dell'analogia fattispecie prevista dall'art. 2495, comma 3, c.c., l'art. 36 non lega l'obbligo di pagamento dei crediti rimasti insoddisfatti a seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese alla dimostrazione della *colpa* dei liquidatori.

Appare dunque arduo parlare di responsabilità *extracontrattuale* in relazione a una disposizione che non fa alcun richiamo a una ipotetica condotta colposa del liquidatore, prevedendo invece specifiche condotte al ricorrere delle quali la responsabilità – salva la prova del corretto adempimento dell'obbligo – si presume.

TORO (a cura di), *La riforma delle società. Commentario del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, Società a responsabilità limitata – Liquidazione – Gruppi – Trasformazione – Fusione – Scissione. Artt. 2462-2510*, Torino, 2003, 293; M. VAIRA, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in G. COTTINO - G. BONFANTE - G. CAGNASSO - P. MONTALENTI (diretto da), *Il Nuovo diritto societario. Commento al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5, d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61 (art. 1)*, Bologna, 2004, 2119; M.P. FERRARI, *Responsabilità del liquidatore di società a r.l. per omessa considerazione di un debito*, *op. cit.*, 1045; M. RONCO, *Responsabilità per danni del liquidatore di s.r.l. e debito da finanziamento della controllante alla controllata*, in *Soc.*, 2009, 634. Vi è comunque da segnalare un autorevole orientamento che propende per la natura contrattuale di tali responsabilità. In dottrina, v. F. BONELLI, *Gli amministratori di s.p.a. dopo la riforma delle società*, Milano, 2004, 225, secondo cui “siccome la responsabilità degli amministratori deriva, anche nell'ipotesi prevista dall'art. 2395 c.c., dall'inadempimento di preesistenti obblighi che lo statuto o la legge impongono all'amministratore per il corretto esercizio delle sue funzioni, sembra preferibile ritenere che si tratti di responsabilità contrattuale o – se si ritiene che questa tesi trovi un ostacolo insuperabile nella mancanza di un rapporto contrattuale tra amministratore e socio o terzo che agisce in responsabilità – di responsabilità per violazione dei doveri di protezione che incombono sugli amministratori”; in tal senso anche G. FRÈ, *Società per azioni*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. SCIALOJA - G. BRANCA, Bologna, 1972, 530. In giurisprudenza: v. Cass. civ., 27 novembre 1982, n. 6431; Cass. civ., Sez. I, 22 ottobre 1998, n. 10488; Cass. civ., Sez. I, 27 ottobre 2006, n. 23180.

A ciò si aggiunga che l'onere della prova circa le circostanze a fondamento della pretesa del creditore, in ossequio ai principi di diritto ordinari in materia di danno da illecito, dovrebbe gravare su quest'ultimo, e non sull'ipotetico danneggiante. Al contrario, in particolar modo a seguito delle modifiche apportate con l'art. 28, comma 7, del D.Lgs. n. 175 del 2014, in presenza di un debito tributario rimasto insoddisfatto in esito alla liquidazione della società, l'onere della prova di non aver adottato una delle condotte previste dall'art. 36 comma 1 incombe sul liquidatore.

In conclusione, si ritiene che la responsabilità specificamente prevista dall'art. 36 non presenti gli elementi tipici della responsabilità extracontrattuale, non essendo necessaria nella prima ipotesi la dimostrazione dell'illiceità della condotta, del danno e del nesso causale tra i due precedenti elementi.

3.6.4. *La teoria della responsabilità contrattuale*

Tra la dottrina che si è occupata delle responsabilità di amministratori e liquidatori nei confronti dei creditori sociali e, in particolare, della fattispecie prevista dall'art. 2394, primo comma c.c., il quale dispone che gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione del patrimonio sociale, si è fatto strada l'orientamento secondo cui l'obbligazione che deriverebbe in capo a tali soggetti avrebbe natura contrattuale ⁽²³⁰⁾.

A conforto di tale interpretazione, si è rilevato che, ai sensi degli artt. 1374 ⁽²³¹⁾ e 1375 ⁽²³²⁾ c.c., gli obblighi che derivano

⁽²³⁰⁾ Cfr. M. PORZIO, *La cancellazione*, in *Il nuovo diritto delle società, Liber amicorum G.F. Campobasso*, (a cura di) ABBADESSA - G.B. PORTALE, Vol. IV, Torino, 2007, 96; A. ROSSI, *sub art. 2491*, in *Il nuovo diritto delle società*, a cura di A. MAFFEI ALBERTI, II, Padova, 2005, 2262; F. BONELLI, *La responsabilità degli amministratori di società per azioni*, Milano, 1992, 187 ss.; G. MINERVINI, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano 1956, 329; G. FERRI, *Le società*, in *Trattato di diritto civile italiano* diretto da F. VASSALLI, Torino, 1971, 525; R. WEIGMANN, *Responsabilità e potere legittimo degli amministratori*, Torino 1974, 117 ss., 166 ss.

⁽²³¹⁾ "Il contratto obbliga le parti non solo a quanto è nel medesimo espresso, ma anche a tutte le conseguenze che ne derivano secondo la legge, o, in mancanza, secondo gli usi e l'equità".

⁽²³²⁾ Obbligo di buona fede nell'esecuzione del contratto.

dal contratto non si limiterebbero a quelli volontariamente assunti, ma ricomprenderebbero altresì tutte le conseguenze che dallo stesso discendono per legge e siano normativamente specificate ⁽²³³⁾.

Tali conclusioni possono essere estese anche alla fattispecie prevista dall'art. 36 in commento, in quanto con questa disposizione il legislatore avrebbe individuato l'interesse dell'Erario alla riscossione tra quelli meritevoli di protezione e potenzialmente a rischio durante la procedura di liquidazione del patrimonio sociale, imponendo pertanto specifiche norme di condotta durante l'intera fase, le quali, qualora disattese, comporterebbero l'assunzione della relativa responsabilità nei confronti del creditore fiscale. La teoria del nesso contrattuale, inoltre, troverebbe conferma nel fatto che la responsabilità dei liquidatori, così come delineata dall'art. 36, attribuisce rilevanza all'inadempimento dei liquidatori solo al ricorrere di specifiche circostanze: una oggettiva, consistente nella presenza di attività nella fase della liquidazione, e una soggettiva quale l'assegnazione di beni ai soci ovvero la soddisfazione di crediti di ordine inferiore a quelli tributari, prima di avere soddisfatto quest'ultimi. Tali condotte sarebbero palesemente riconducibili agli obblighi assunti con l'incarico liquidatorio e, pertanto, a questo collegate ⁽²³⁴⁾. Anche la disciplina del regime probatorio della responsabilità prevista dall'art. 36 appare più coerente con quello della responsabilità contrattuale, considerando che nell'inadempimento contrattuale al creditore è richiesta solo la prova del preesistente rapporto contrattuale, dal quale discende il suo credito, mentre gli altri elementi sono legislativamente predeterminati o presunti, proprio grazie alla preesistenza del vincolo contrattuale, e resta solo salva la possibilità di fornire prova contraria da parte del debitore.

L'ipotesi della responsabilità contrattuale, dunque, meglio si adatterebbe al regime probatorio previsto dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, dove l'Amministrazione finanziaria deve solamente dimostrare l'esistenza del suo credito e di attività nella liquida-

⁽²³³⁾ G. VISINTINI, voce *Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma 1990.

⁽²³⁴⁾ L. NICOTINA, *La natura giuridica atipica della responsabilità fiscale dei liquidatori, tra problemi e incertezze 'vecchie e nuove'*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 139.

zione, mentre la prova liberatoria, come già accennato, deve essere fornita dal liquidatore.

Vi è chi ha ritenuto, tuttavia, che tale tesi sarebbe confutata dal fatto che le azioni miranti alla contestazione di tale responsabilità sono, per espressa previsione legislativa, tributarie e non civili ⁽²³⁵⁾. Come si è rilevato più sopra, tuttavia, la responsabilità prevista dall'art. 36 può essere spiegata solamente distinguendo l'aspetto sostanziale dal procedimento che porta alla sua contestazione, che è per forza di cose tributario. Altrimenti si tornerebbe alla teoria della coobbligazione solidale tributaria, la quale però non pare come detto sostenibile.

Un'ulteriore obiezione alla teoria contrattuale è rappresentata dall'assenza di qualsiasi rapporto contrattuale tra il liquidatore o l'amministratore e il creditore sociale.

Per questa ragione, in effetti, la responsabilità del liquidatore non può essere qualificata quale responsabilità contrattuale "pura", ma quale responsabilità da "contatto sociale" facendo come detto ricorso alla categoria dei c.d. obblighi di protezione ⁽²³⁶⁾.

In particolare, l'inquadramento nell'ambito della categoria

⁽²³⁵⁾ Cfr. A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, op. cit., 44 ss.

⁽²³⁶⁾ Gli obblighi di protezione sono una categoria elaborata dalla dottrina tedesca (*Schutzpflichten*) ma ormai recepita anche nel nostro Ordinamento. Si tratta in particolare di una serie di obblighi che incombono su ciascuna delle parti di un rapporto obbligatorio e che hanno lo scopo di mantenere intatta la loro sfera giuridica nei confronti di possibili invasioni lesive a causa o in occasione dello svolgimento del rapporto. La dottrina maggioritaria ha ritenuto che tali obblighi discendano in primo luogo dall'art. 1175 c.c., che impone a debitore e creditore di comportarsi secondo le regole della correttezza, ma anche dagli artt. 1337, 1366 e 1375 c.c.: cfr. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto civile*, II, *Le obbligazioni*, Roma, 2007, 98; U. NATOLI, *L'attuazione del rapporto obbligatorio*, in *Trattato Cicu e Messineo*, XVI, Milano, 1984, 13). La categoria degli obblighi di protezione, anche definita "responsabilità contrattuale debole", come noto, è stata inoltre utilizzata dalla giurisprudenza al fine di sostenere la responsabilità contrattuale del medico dipendente di un ospedale pubblico per il danno cagionato nei confronti di un paziente. Interessanti, al riguardo, le considerazioni contenute nel *leading case* dell'orientamento in questione: "Va subito rilevato che non si può criticare la definizione come "contrattuale" della responsabilità del medico dipendente di struttura sanitaria, limitandosi ad invocare la rigidità del catalogo delle fonti ex art. 1173 c.c., che non consentirebbe obbligazioni contrattuali in assenza di contratto. Infatti la più recente ed autorevole dottrina ha rilevato che l'art. 1173 c.c., stabilendo che le obbligazioni derivano da contratto, da fatto illecito o da altro atto o fatto idoneo a produrle in conformità dell'ordinamento giuridico, consente di inserire tra le fonti principi, soprattutto di rango costituzionale (tra cui, con specifico riguardo alla fattispecie, può annove-

degli obblighi di protezione è già stato proposto dalla dottrina in relazione alle responsabilità previste dal codice civile (artt. 2392-2395 e 2495) in capo ad amministratori e liquidatori ed è dovuto all'elaborazione secondo cui tali responsabilità deriverebbero da un'obbligazione accessoria a quella di origine contrattuale che lega tali soggetti alla società⁽²³⁷⁾. L'obbligazione che ne deriva, dunque, trae fondamento nel principio in base al quale l'attività di liquidazione è volta all'estinzione di tutte le passività sociali ed, eventualmente, all'assegnazione ai soci delle sole attività residue⁽²³⁸⁾. Nell'ambito dell'attività di liquidazione, pertanto, i liquidatori hanno un obbligo di "protezione" degli interessi del creditore sociale, soggetto estraneo al rapporto contrattuale con la società, ma che può evidentemente subire una lesione dei suoi diritti dall'attività in questione.

In questo contesto, dunque, il fondamento normativo della responsabilità di liquidatori e amministratori sarebbe rappresentato dal dovere di diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico di cui all'art. 1176 c.c., dovere che, per quanto riguarda i liquidatori è specificamente previsto dall'art. 2489, comma 2, c.c.⁽²³⁹⁾. Si applica conseguentemente la regola generale prevista dall'art. 1218 c.c., in base al quale la sussistenza del rapporto obbligatorio è di per sé sufficiente a fondare la responsabilità quale conseguenza dell'inadempimento⁽²⁴⁰⁾.

Per quanto riguarda specificamente l'art. 36, si ribadisce che la natura civilistica delle disposizioni sopra richiamate non è mo-

rarsi il diritto alla salute), che trascendono singole proposizioni legislative" (Cass., civ., Sez. III, 22 gennaio 1999, n. 589).

⁽²³⁷⁾ F. BONELLI, *La responsabilità degli amministratori di società per azioni*, op. cit., 187 ss.; successivamente all'elaborazione di Bonelli, v. anche A.R. ADIUTORI, *Funzione amministrativa e azione individuale di responsabilità*, Milano, 2000, 68 ss.

⁽²³⁸⁾ Cfr., ex multis, G. NICCOLINI, *L'accantonamento delle somme necessarie a pagare i creditori nella liquidazione delle società*, in *Giur. comm.*, 2001, I, 677.

⁽²³⁹⁾ Secondo il quale "I liquidatori debbono adempiere i loro doveri con la professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico e la loro responsabilità per i danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri è disciplinata secondo le norme in tema di responsabilità degli amministratori".

⁽²⁴⁰⁾ Sulla ripartizione dell'onere della prova nell'ambito della responsabilità contrattuale v. per tutte Cass., SS. UU., 30 ottobre 2001, n. 13533, secondo cui mentre il creditore deve provare il titolo costitutivo del rapporto e, se vi è un termine, che questo è scaduto, potendosi limitare ad allegare l'inadempimento, è il debitore a dover dimostrare di aver adempiuto ovvero che l'inadempimento non è a lui imputabile.

tivo per giungere a diverse qualificazioni della responsabilità prevista dal codice civile rispetto alla responsabilità oggetto di questa indagine. Si condivide pertanto l'interpretazione di chi ha ritenuto che anche le obbligazioni previste dall'art. 36 derivino dalla violazione dei c.d. obblighi di protezione accessori al contratto tra liquidatori (o amministratori) e società ⁽²⁴¹⁾.

Come si è accennato in precedenza, del resto, la responsabilità prevista dalla disposizione tributaria andrebbe analizzata facendo ricorso agli istituti del codice civile, e, in tale contesto, tale disposizione appare qualificabile all'interno della generale responsabilità prevista dall'art. 1218 c.c..

L'art. 36, comunque, resta una disposizione "autosufficiente" ⁽²⁴²⁾, contenendo al suo interno tutti i presupposti che contraddistinguono la responsabilità ivi prevista, e in questo vi è un'importante differenza rispetto alla corrispondente fattispecie civilistica rappresentata dal comma 3 dell'art. 2495 c.c., il quale prevede che il liquidatore è responsabile nei confronti dei creditori della società estinta se per "colpa" non ha provveduto al loro soddisfacimento, in quanto l'elemento soggettivo in questione, come si è precedentemente accennato, impone di verificare e dimostrare che la mancata soddisfazione del credito sia dovuta all'inosservanza degli obblighi attinenti alla liquidazione.

3.6.5. *La posizione della giurisprudenza*

L'orientamento della giurisprudenza in merito alla qualificazione delle responsabilità di amministratori e liquidatori previste dal codice civile, come si è rilevato più sopra, ha assunto negli anni posizioni contrastanti, sposando a volte la natura contrattuale di tale responsabilità e altre la natura extracontrattuale ⁽²⁴³⁾.

⁽²⁴¹⁾ Cfr. G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit. 40 ss.

⁽²⁴²⁾ Cfr. G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit. 45; il quale richiama altresì il pensiero, pur fondato su presupposti differenti, di A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, op. cit., 48 ss..

⁽²⁴³⁾ Come si è evidenziato più sopra, tuttavia, in giurisprudenza prevale la qualifica-

Per quanto riguarda l'art. 36, D.P.R. n. 600/1973, invece, l'orientamento giurisprudenziale è stato pressoché costante nel qualificare tale responsabilità come "speciale" rispetto a quella prevista dal codice civile, pur attribuendole natura civilistica⁽²⁴⁴⁾. In particolare, secondo la giurisprudenza, si tratterebbe di una particolare ipotesi di responsabilità per obbligazione propria "ex lege" che trova il suo fondamento in un credito civilistico derivante dalla violazione dei doveri di diligenza ex artt. 1176 e 1218 c.c.⁽²⁴⁵⁾.

Anche le conclusioni della giurisprudenza, dunque, si fondano sul richiamo ai medesimi riferimenti normativi della teoria della responsabilità da "contatto sociale" per violazione degli "obblighi di protezione", qualificando però l'art. 36 tra le obbligazioni *ex lege*.

Il risultato, nei fatti, è comunque apprezzabile laddove si ritiene che l'obbligazione dei liquidatori sia *civilistica* e abbia un titolo autonomo rispetto all'obbligazione tributaria della società che ne funge da presupposto. Come si è già evidenziato, inoltre, le condotte previste dall'art. 36 consistono nella violazione dei doveri di diligenza professionale di liquidatori e amministratori ai quali nella fase di liquidazione è demandato il compito di soddisfare i creditori con le attività della liquidazione stessa. È pertanto condivisibile il richiamo agli artt. 1176⁽²⁴⁶⁾ e 1218 c.c.,

zione extracontrattuale delle responsabilità di liquidatori e amministratori nei confronti dei creditori sociali.

⁽²⁴⁴⁾ V. Cass. civ. Sez. I, 7 giugno 1989, n. 2767, in *Dir. prat. trib.* 1991, II, 649, con nota di P. SPECA, la quale ha chiarito che "È fuori causa, invero, l'art. 2394 c.c., che riguarda, in genere, la responsabilità degli amministratori per inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale, mentre si discute nel presente giudizio della particolare responsabilità del liquidatore, sulla base di una normativa speciale contenente nelle disposizioni più volte citate dei decr. n.602 del '73 e n.645 del '58 disposizioni che differenziano le posizioni del soggetto in esame anche dalle generiche forme della responsabilità dei liquidatori verso i creditori sociali rimasti insoddisfatti (art. 2456 c.c.): agli effetti, fra l'altro, dell'individuazione del periodo prescrizione, che si identifica, secondo la giurisprudenza di questa Corte (sent. 6 luglio 1977, n. 2972), con il termine decennale della prescrizione ordinaria"; v. in tal senso anche Cass. n. 12546/2001.

⁽²⁴⁵⁾ V., *ex multis*, Cass., Sez. V, sent. 19 novembre 2019, n. 29969; Cass., Sez. VI - 5 Ord., 25 giugno 2019, n. 17020; Cass. n. 12007/2015; sent. n. 4765 del 10 novembre 1989; sent. n. 2079/1989.

⁽²⁴⁶⁾ Si ricorda inoltre che l'obbligo di adempiere con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico, in relazione ai liquidatori, è specificamente previsto dall'art. 2489, comma 2, c.c.

piuttosto che alla responsabilità extracontrattuale prevista dall'art. 2043 c.c.

Desti invece alcune perplessità il richiamo alla categoria delle obbligazioni *ex lege*, quale modo di riferirsi alle obbligazioni derivanti da “ogni altro atto o fatto idoneo a produrle in conformità dell'ordinamento giuridico” *ex art. 1173 c.c.*, in quanto, come ha rilevato autorevole dottrina, “La legge non produce obbligazioni se non con la mediazione di atti o fatti giuridici: sono questi, dunque, la fonte delle obbligazioni” ⁽²⁴⁷⁾. La categoria delle c.d. obbligazioni *ex lege*, inoltre, dovrebbe riferirsi a quelle obbligazioni che, appunto, trovino la loro fonte direttamente in una norma di legge, senza che occorra il concorso di un fatto personale dell'obbligato, ciò che invece accade nell'ipotesi della responsabilità di liquidatori e amministratori ove questi ultimi, mediante una delle condotte tipizzate dall'art. 36, realizzano un inadempimento contrattuale.

3.6.6. *Adesione alla tesi della responsabilità da “contatto sociale”: conseguenze sul termine di prescrizione per l'accertamento del credito e considerazioni sulla giurisdizione tributaria prevista dall'art. 36, u.c., D.P.R. n. 602/1973*

Alla luce della ricostruzione dei diversi orientamenti di dottrina e giurisprudenza in relazione alle responsabilità previste a carico di liquidatori e amministratori nei confronti dei creditori sociali, si ritiene, come già evidenziato, che il credito dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei liquidatori o degli amministratori sia non tributario, ma civilistico, e trovi nell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 un titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale della società estinta, che rappresenta invece un presupposto della responsabilità stessa.

Si concorda inoltre con l'orientamento dottrinale che riconduce la natura dell'obbligazione derivante dall'art. 36 (in capo ai liquidatori o agli amministratori) nell'ambito della responsabilità

⁽²⁴⁷⁾ V. F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale, vol. II, Le obbligazioni e i contratti*, Tomo I, Padova, 2004, pag. 35.

contrattuale, facendo ricorso alla categoria dei c.d. “obblighi di protezione”.

L'inquadramento di tale responsabilità nell'ambito della responsabilità c.d. “contrattuale debole” appare in armonia con la disposizione in commento che, come visto, è strutturata in modo simile alla responsabilità per inadempimento prevista, in generale, dall'art. 1218 c.c.

L'art. 36 prevede infatti una responsabilità che deriva da un comportamento contrario alla diligenza richiesta, ai sensi degli artt. 1176 e 2489, comma 3, c.c., per l'esecuzione dell'incarico conferito al liquidatore da parte della società.

L'obbligazione che ne deriva è dunque pienamente civilistica ed è proprio agli istituti del codice civile che occorre fare riferimento anche per individuare il termine di prescrizione di tale obbligazione, che dovrà coincidere con quello decennale previsto dall'art. 2946 c.c..

Non si ritiene pertanto applicabile né il termine fiscale di decadenza previsto dall'art. 43, D.P.R. n. 600/173 ⁽²⁴⁸⁾, né il termine di prescrizione quinquennale previsto per l'azione di risarcimento del danno derivante da responsabilità extracontrattuale ⁽²⁴⁹⁾.

Per quanto riguarda la decorrenza del termine di prescrizione, si ritiene che essa dovrà coincidere con il momento in cui le imposte dovute dalla società possano essere oggetto di riscossione e sia stata nel contempo acquisita legale certezza che il debito tributario non sia stato soddisfatto con le attività della liquidazione ⁽²⁵⁰⁾; del resto, la disposizione generale di cui all'art. 2935 c.c. prevede che la prescrizione decorra “*dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere*”, corrispondendo questo al momento in cui si realizzano le condizioni normativamente pre-

⁽²⁴⁸⁾ Termine che invece si applica all'accertamento delle imposte, ora ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, che sono il presupposto della responsabilità di cui all'art. 36 in commento.

⁽²⁴⁹⁾ Art. 2947 del codice civile.

⁽²⁵⁰⁾ In tal senso la giurisprudenza maggioritaria: Cass., Sez. V, ord. 19 gennaio 2021, n. 747, in banca dati *BigSuite Ipsoa*; Cass., sez. V, 27 aprile 2016, n. 8334, in *Quotidiano Giuridico*, 2016; Cass., Sez. V, sent., 5 agosto 2016, n. 16446, in banca dati *BigSuite Ipsoa*; Cass., sent. n. 12546/2001, in banca dati *BigSuite Ipsoa*; Cass., Sez. I, 10 novembre 1989, n. 4765, in *Società*, 1990.

viste per l'esercizio del medesimo diritto. In sostanza, il *dies a quo* della prescrizione è rappresentato dalla sussistenza delle condizioni per l'esercizio dell'azione nei confronti del liquidatore: la sussistenza del debito erariale e il mancato pagamento dello stesso in esito alla liquidazione della società. Sotto quest'ultimo profilo si noti che in relazione all'art. 2495 c.c. si è rilevato che la cancellazione dal Registro delle imprese è considerata il momento a partire dal quale «*diviene attuale la lesione del diritto dei creditori non soddisfatti*»⁽²⁵¹⁾, perfezionandosi l'illecito dei liquidatori. A differenza dell'art. 2495 c.c.⁽²⁵²⁾, invece, il testo dell'art. 36 non menziona la cancellazione della società dal Registro delle imprese, quanto piuttosto il procedimento di liquidazione, che si conclude con l'approvazione del bilancio finale di cui all'art. 2492 c.c.. Si ritiene tuttavia che la soluzione di individuare nella cancellazione dal Registro delle imprese il momento in cui si acquisisce la certezza legale dell'insoddisfazione del credito sia applicabile anche in relazione alle responsabilità di cui all'art. 36, in quanto ai sensi del comma 3 dell'art. 2492 c.c. il bilancio finale di liquidazione può essere impugnato entro novanta giorni dai soci, con la conseguenza che in questa ipotesi tale bilancio non si potrebbe considerare definitivo. A seguito della riforma apportata dall'art. 40, comma 12-ter, lett. b), D.L. 16 luglio 2020, inoltre, l'art. 2495, comma 2, c.c. prevede che l'iscrizione della cancellazione dal Registro delle imprese sia effettuata dal Conservatore del Registro decorsi cinque giorni dal termine di cui all'art. 2492, comma 3, sopra citato e comunque in assenza di notizia della presentazione di reclami. Con la cancellazione della società dal Registro, dunque, si ha la certezza che il procedimento di liquidazione sia definitivamente concluso e che il credito (erariale e non) verso la società non sarà mai soddisfatto da parte di quest'ultima.

Per quanto riguarda la condizione dell'insoddisfazione del

⁽²⁵¹⁾ A. DIMUNDO, *Le azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori*, op. cit., 229.

⁽²⁵²⁾ Il quale prevede che “*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*”.

credito erariale iscritto a ruolo, inoltre, vi è il tema, già affrontato nel corso della presente trattazione ⁽²⁵³⁾, circa la necessità che tale credito sia definitivamente accertato o meno. Come argomentato in precedenza, e come in effetti sostiene la giurisprudenza maggioritaria, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria possa agire nei confronti di liquidatori e amministratori anche sulla base di ruoli provvisori, in quanto altrimenti verrebbero pregiudicati gli interessi di entrambe le parti. Da un lato, infatti, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe attendere la definitività dell'accertamento emesso nei confronti della società ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, al fine di poter emettere l'atto di cui all'art. 36, comma 5, dall'altro, se si individuasse nella definitività dell'accertamento il *dies a quo* del termine di prescrizione per l'azione di cui all'art. 36, il liquidatore sarebbe soggetto all'azione amministrativa per un tempo eccessivo ⁽²⁵⁴⁾.

Con l'emissione dell'atto di accertamento impositivo, del resto, l'Amministrazione finanziaria ha diritto di agire immediatamente (*rectius* entro 60 giorni dalla notifica dell'atto) per la riscossione delle imposte, seppur, in caso di impugnazione dell'atto, le stesse siano dovute a titolo provvisorio. La possibilità di agire per la riscossione delle imposte dovute (anche solo provvisoriamente) è tuttavia frustrata dall'estinzione della società, con la conseguenza che vi sono i presupposti per agire nei confronti dei soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36, i quali, in caso di impugnazione dell'atto a loro destinato, potranno comunque chiedere la sospensione della riscossione ai sensi dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, nonché la sospensione del giudizio *ex art.* 295 c.p.c. in attesa della definizione della controversia che costituisce il presupposto della loro responsabilità.

⁽²⁵³⁾ V. Cap. IV par. 3.4.

⁽²⁵⁴⁾ V. in tal senso M. BASILAVECCHIA, *Modalità di accertamento della responsabilità del liquidatore*, in *Corr. trib.*, 2021, 3, 233; A. BODRITO, *I liquidatori rispondono dei debiti delle società verso il fisco solo se previamente accertati - Responsabilità dei liquidatori per le imposte non pagate dalla società di capitali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 12, 964; a favore invece della definitività dell'accertamento quale presupposto per l'azione di cui all'art. 36, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018, 224; G. RAGUCCI, *op. cit.*, 56, nota 81.

3.7. *Considerazioni sulla giurisdizione tributaria prevista dall'art. 36, u.c., D.P.R. n. 602/1973*

La qualificazione della responsabilità di cui all'art. 36 nei termini sin qui esposti ha portato alcuni autori ⁽²⁵⁵⁾ a sollevare dubbi in merito alla legittimità costituzionale del comma sesto della medesima disposizione, il quale prevede che l'impugnazione dell'atto di accertamento notificato ai sensi del quinto comma deve essere proposta davanti alle Commissioni tributarie.

Si è osservato infatti che nell'ambito della qualificazione civilistica dell'obbligazione di liquidatori e amministratori il debito erariale riferibile alla società sarebbe un presupposto sostanzialmente incontestabile nel merito da parte dei liquidatori, estranei al rapporto d'imposta. Il Giudice tributario sarebbe pertanto chiamato a esprimersi in merito a questioni di natura prettamente civilistica e in questo discenderebbe un contrasto con l'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, secondo il quale appartengono alla giurisdizione tributaria solamente le controversie che hanno a oggetto i "*tributi di ogni genere e specie*". Interpretare estensivamente tale disposizione attribuendo alla giurisdizione delle Commissioni tributarie un rapporto che non ha natura tributaria ⁽²⁵⁶⁾, sempre secondo l'opinione in commento, significherebbe violare l'art. 102, comma 2, Cost., che impone il divieto di istituire nuovi giudici speciali ⁽²⁵⁷⁾.

⁽²⁵⁵⁾ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, fasc. 11, 2009, 946; in tal senso anche G. ANDREANI - G. FERRARA, *Gli effetti fiscali della cancellazione delle società dal Registro delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2011, 9, pag. 3194; L. NICOTINA, *La natura giuridica atipica della responsabilità fiscale dei liquidatori, tra problemi e incertezze «vecchie e nuove»*, *op. cit.*, 10139.

⁽²⁵⁶⁾ Chiaramente, la questione non si porrebbe se si aderisse alla tesi che attribuisce a liquidatori, amministratori e soci la qualità di coobbligati solidali dipendenti, in quanto in tale ipotesi l'oggetto della controversia sarebbe rappresentato dalle imposte dovute dalla società.

⁽²⁵⁷⁾ In effetti, sul tema è intervenuta la Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 64 del 14 marzo 2008, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui stabiliva che "*Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni*". In ragione dell'esclusione della natura tributaria del COSAP, infatti, la Corte ha ritenuto che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria della

La questione, già in passato, è stata affrontata dalla Corte di Cassazione, la quale nella sentenza 15 ottobre 2001, n. 12546, ha rilevato che “*non è rinvenibile alcuna norma ostativa all’attribuzione al giudice tributario delle controversie previste dall’art. 36, D.P.R. n. 602/73, che sono in ogni caso legate al profilo fiscale della gestione delle società*”.

La sentenza, si noti, riguarda un caso dove il giudizio di primo grado era stato instaurato in vigenza del D.P.R. n. 636/1972 (*Revisione della disciplina del contenzioso tributario*), il cui art. 1 – avente a oggetto la competenza delle Commissioni tributarie – individuava la giurisdizione del giudice tributario mediante il criterio dell’oggetto della controversia, come l’attuale art. 2, D.Lgs. n. 546/1992 ⁽²⁵⁸⁾.

Bisogna considerare, in effetti, che l’obbligazione di liquidatori e amministratori derivante dall’art. 36 è inscindibilmente legata al debito tributario della società, che ne è il presupposto, e trova coincidenza, pur con i limiti previsti dalla disposizione, con tale debito, non riscosso nei confronti della società. Oltre a ciò, si consideri che il procedimento volto all’accertamento della responsabilità è, per espressa previsione del comma 5 dell’art. 36, tributario e l’interesse sotteso alla controversia che scaturisce dalla sua impugnazione è pur sempre l’interesse erariale alla riscossione delle imposte della società.

La giurisdizione tributaria delle controversie relative all’art. 36, si noti, era già stata affermata in tempi più lontani dalla Cassazione, che, con la sentenza 4 maggio 1989, n. 2079, partendo già dal presupposto della natura non tributaria della responsabilità dei liquidatori, aveva ritenuto che il confine tra l’appartenenza della controversia al giudice ordinario ovvero al giudice tributario fosse rappresentato dall’emissione dell’atto di cui al comma 5 dell’art. 36.

Prima dell’atto di accertamento della responsabilità, infatti, amministratori e liquidatori avrebbero potuto proporre domanda di accertamento negativo dei presupposti di tale responsabi-

cognizione di controversie relative a prestazioni patrimoniali non tributarie viola l’art. 102, comma 2, Cost., in quanto si risolve nella creazione di un giudice speciale.

⁽²⁵⁸⁾ Il quale, a differenza della disposizione precedente, non contiene un’elencazione dei tributi oggetto di competenza delle Commissioni tributarie, riferendosi piuttosto ai tributi di “*ogni genere e specie comunque denominati*”.

lità esclusivamente davanti al giudice ordinario, trattandosi di “*un’azione negativa di un diritto soggettivo extratributario che rientra, in assenza di disposizione derogatoria, nella giurisdizione del giudice dei diritti per antonomasia e cioè il giudice ordinario*” (v. la sentenza sopra citata). Dopo l’emissione dell’atto, invece, stante l’espressa previsione contenuta nei commi 5 e 6 dell’art. 36, con i quali il legislatore ha evidentemente manifestato l’intenzione di attribuire natura tributaria al procedimento e al successivo giudizio, la questione non può che appartenere alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, trattandosi del resto di un atto indicato tra quelli autonomamente impugnabili dall’art. 19, D.Lgs. n. 546/1992.

Questa conclusione in merito alla possibilità di agire davanti al giudice ordinario per l’accertamento negativo della responsabilità di liquidatori e amministratori, seppur avvalorata da diversi autori ⁽²⁵⁹⁾, appare invece attribuire fondamento all’opinione di chi sostiene l’incostituzionalità dell’art. 36, comma 6, D.P.R. n. 602/1973, laddove si individua nell’atto di accertamento ⁽²⁶⁰⁾ l’elemento che determina l’appartenenza della giurisdizione e non invece nella materia oggetto del giudizio che, seppur il debito dei soggetti in questione abbia natura contrattuale, resta pur sempre tributaria, considerando che la responsabilità in questione comporta l’obbligo di pagamento di una somma equivalente ai tributi dovuti dalla società estinta, ed è quindi evidente il rapporto di consequenzialità tra la predetta obbligazione e i medesimi tributi. Rapporto che, in base all’interpretazione della giurisprudenza ⁽²⁶¹⁾ che ha avuto modo di pronunciarsi sulla no-

⁽²⁵⁹⁾ Cfr. A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, op. cit., 44 ss.; G. Ragucci, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., 97 ss., 166.

⁽²⁶⁰⁾ Si noti infatti che, al massimo, l’appartenenza dell’atto di accertamento all’elenco di cui all’art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 è condizione di proponibilità della domanda, mentre come affermato dalla stessa Cassazione «*Indipendentemente dalla natura e contenuto dell’atto impugnato, laddove il rapporto controverso verta in materia di tributi di qualunque genere e specie la cognizione è affidata alla giurisdizione delle Commissioni tributarie “ratione materiae”*» (v. *ex multis* Cass., Sez. Un., n. 7388/2007).

⁽²⁶¹⁾ V. Cass., Sez. Un., sentenza n. 16871/2007 con nota di G. CORASANITI, *Obbl. e Contr.*, 2007, 12, 1048. In questa sentenza, infatti, la Cassazione ha chiarito che la questione relativa alla rivalutazione monetaria delle somme versate a titolo di imposta e di cui il contribuente ottenga pronuncia di rimborso rientra nella giurisdizione del giudice tributa-

zione di tributo ai fini dell'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 ⁽²⁶²⁾, è idoneo a giustificare la giurisdizione tributaria in relazione alla controversia che ne deriva.

Come si è già accennato, inoltre, si noti che la pretesa erariale manifestata nei confronti della società non può essere oggetto di discussione nel giudizio relativo alla responsabilità dei soggetti indicati nell'art. 36 solamente laddove il relativo atto impositivo (o di liquidazione) sia stato notificato alla società mentre era in vita oppure ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014. Diversamente, l'eventuale pretesa manifestata successivamente al decorso del termine di cinque anni previsto dalla disposizione sopra citata non potrà che essere oggetto di accertamento in via incidentale nel medesimo procedimento in cui dovesse essere contestata la responsabilità di cui all'art. 36 – mancando, come più volte si è evidenziato, un soggetto che subentri automaticamente in tutti i rapporti giuridici riferibili alla società; *id est*, un erede –.

In tale ipotesi, bisognerebbe considerare che l'oggetto del giudizio davanti alle Commissioni tributarie sarebbe rappresentato anche dal debito di imposta della società.

Si può concludere dunque che, nonostante la natura civilistica della responsabilità dei liquidatori, la connessione con il debito di imposta della società estinta è tale da giustificare la giurisdizione del Giudice tributario prevista dall'ultimo comma dell'art. 36 ⁽²⁶³⁾.

rio, in quanto consequenziale ad una controversia tributaria, in forza del “*principio della concentrazione*” della tutela giurisdizionale, che caratterizza l'attuale sviluppo dell'ordinamento anche in materia tributaria. In tal senso v. G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., 195-196.

⁽²⁶²⁾ Si noti inoltre che, accanto ai tributi, rientrano nella giurisdizione tributaria anche le addizionali, le sanzioni, gli interessi e ogni altro accessorio: v. C. CONSOLO - C. GLEN- DI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, commento all'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992.

⁽²⁶³⁾ A. BODRITO, *I liquidatori rispondono dei debiti delle società verso Il fisco solo se previamente accertati - responsabilità dei liquidatori per le imposte non pagate dalla società di capitali*, op. cit., 964, il quale inoltre rileva che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di tutte le questioni risulta allora corretta in base all'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, per il quale il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione.

3.7.1. *La responsabilità dei soci*

3.7.1.2. *Premessa: l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973*

L'inclusione dei soci tra i soggetti che possono essere chiamati a rispondere dei debiti della società in base alla disposizione tributaria e, quindi, non più soltanto in forza del codice civile, rappresenta una novità assoluta rispetto al previgente art. 265 del testo unico n. 645 del 1958, il quale, al contrario, contemplava solo la responsabilità di liquidatori e amministratori.

Con l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, dunque, i soci sono ritenuti responsabili del pagamento delle imposte dovute dalla società se *“hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione”*.

La disposizione in esame, come si evince dal tenore letterale, delinea dunque due situazioni in cui può sorgere la responsabilità dei soci in connessione ai due diversi frangenti temporali durante i quali essi ricevano beni in assegnazione dalla società: la prima, che decorre dai due periodi d'imposta precedenti la messa in liquidazione fino all'apertura di questa procedura; la seconda che invece si estende dall'inizio sino alla fine della liquidazione.

Le “imposte dovute”, tuttavia, non sono solo quelle relative al periodo della liquidazione, né quelle dei due anni precedenti l'apertura della liquidazione, ma quelle dovute in relazione anche a tutti i periodi imposta anteriori, stante il rinvio alle *“imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma”* sulla cui portata si è già avuto modo di argomentare. Di conseguenza, non si devono confondere le due frazioni temporali durante le quali i soci ricevono i beni sociali o il denaro dagli amministratori o dai liquidatori con il diverso e ben più ampio arco temporale a cui si può riferire il debito tributario e di cui possono essere responsabili i soci, che infatti si estende a ritroso senza alcuna limitazione, che non sia quella della decadenza del potere di accertamento o di prescrizione dei debiti tributari.

Le suddette distribuzioni, che come detto costituiscono il

presupposto della responsabilità, consentono altresì di individuare il limite quantitativo dell'obbligazione dei soci. Nel comma in commento si precisa infatti che essi rispondono dei debiti fiscali della società, non per l'intero importo, bensì “*nei limiti del valore dei beni ricevuti*” (264).

Va precisato inoltre, sempre in ordine all'estensione nel *quantum* della responsabilità dei soci, che la disposizione tributaria non distingue tra utili distribuiti e capitale rimborsato, facendo genericamente riferimento al “*denaro o altri beni sociali*”, sicché rileva la percezione di valori indipendentemente dalla relativa qualificazione giuridica, e quindi a prescindere dalla natura di utile o di restituzione del conferimento e/o di altre somme aventi natura di capitale (265).

È altresì importante rilevare che, come per la responsabilità degli amministratori prevista dal quarto comma dell'art. 36, anche la responsabilità dei soci, seppur estesa alle assegnazioni ricevute nei due periodi di imposta precedenti la liquidazione, richieda che vi sia stata la *messa in liquidazione* formale della società. Nell'ipotesi in cui la società non sia sottoposta a liquidazione e quindi cancellata, in effetti, la tutela della riscossione dei crediti erariali è affidata ad altri strumenti, come l'istanza di fallimento della società e le relative azioni revocatorie con le quali sarebbe possibile reintegrare il patrimonio sociale, anche rispetto ai beni assegnati ai soci.

Si noti infine che con riferimento ai soci l'art. 36 non presen-

(264) In particolare, proprio sul piano della determinazione nel *quantum* di responsabilità dei soci, il “valore” dei beni assegnati a cui deve farsi riferimento per la valutazione, pur in assenza di una espressa previsione normativa, dovrebbe essere quello risultante dall'applicazione del criterio del “valore normale”, e, sotto il profilo temporale, valutato al momento in cui è avvenuta l'assegnazione: cfr. G. PAGANI, *Estinzione di società: modalità di azionamento della pretesa erariale*, in *Il Fisco*, 2011, 3, 1, 365; S. CAPOLUPO, *Liquidazione soggetti Ires. La responsabilità tributaria dei soci e associati*, in *Il Fisco*, 2010, 26, 1, 4091.

(265) In base al tenore letterale dell'art. 36, dovrebbe invece escludersi la liberazione dai conferimenti eventualmente non eseguiti *durante societate* considerando che la disposizione si riferisce alla “assegnazione” di “denaro o altri beni sociali”; ciò non esclude tuttavia che il socio rimanga debitore per quanto non versato in sede di conferimento e che tali risorse possano essere recuperate per soddisfare i creditori sociali. La chiusura della liquidazione della società senza che sia richiesto al socio di provvedere al versamento del conferimento dovuto, infatti, potrebbe essere vista come un'assegnazione di denaro, consistente appunto nella liberazione dal debito che il socio aveva nei confronti dell'ente.

ta alcun carattere sanzionatorio ⁽²⁶⁶⁾, neppure improprio, per cui a prescindere dall'elemento soggettivo si ritiene sufficiente l'esistenza di un nesso causale tra la distribuzione verso i soci e la mancata corresponsione delle imposte dovute dalla società che, come si avrà modo di approfondire, è oggetto di presunzione laddove vi siano state assegnazioni e la liquidazione della società abbia appunto lasciato insoddisfatto un debito tributario.

3.7.2. *La qualificazione giuridica della responsabilità dei soci*

Per quanto riguarda la natura della responsabilità prevista dall'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, si ritiene innanzitutto che valgano considerazioni analoghe a quelle già svolte in tema di responsabilità di amministratori e liquidatori in merito all'esclusione della natura tributaria di tale responsabilità ⁽²⁶⁷⁾, considerando che anche i soci sono estranei al rapporto di imposta riferibile alla società e rispondono, pur con il limite del valore di quanto percepito, di una somma equivalente alle imposte dovute dalla società stessa e non del medesimo debito, ciò che invece presuppone la sussistenza di un rapporto di solidarietà ⁽²⁶⁸⁾.

Nel diritto tributario, inoltre, la coobbligazione solidale dipendente ha una funzione di garanzia ⁽²⁶⁹⁾, mentre la responsabilità dell'art. 36, comma 3, non pare affatto strutturata come garanzia per il debito tributario della società, ma come obbligo di restituire ciò che non avrebbe dovuto essere percepito. Man-

⁽²⁶⁶⁾ V. S. CAPOLUPO, *Liquidazione soggetti Ires. La responsabilità tributaria dei soci e associati*, op. cit., 4091.

⁽²⁶⁷⁾ Hanno qualificato la responsabilità dei soci ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, in termini di solidarietà dipendente: M. MICCINESI, *Solidarietà tributaria*, op. cit., 4523; G. FRANSONI, *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in *Rass. trib.* 2011, 824 ss.; F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal Registro delle imprese*, op. cit., 40 ss..

⁽²⁶⁸⁾ Cfr. P. CENDON, *Commentario al codice civile* (a cura di), commento all'art. 1294 c.c.

⁽²⁶⁹⁾ V. M. MICCINESI, *Solidarietà nel debito tributario*, in *Digesto*, op. cit., 451, il quale, tuttavia, come si è già rilevato, ricostruisce la responsabilità di cui all'art. 36 nell'ambito della solidarietà tributaria in ragione del fatto che il suo presupposto è il debito di imposta e che sia il procedimento sia la giurisdizione hanno natura tributaria.

ca inoltre qualsiasi possibilità di rivalsa nei confronti del debitore principale, elemento che invece caratterizza il rapporto di solidarietà dipendente.

La responsabilità del socio richiede inoltre l'accertamento di un'altra circostanza rispetto all'esistenza del debito della società, che consiste nell'aver ricevuto beni o denaro con i quali avrebbero dovuto essere pagate le imposte.

Considerando gli elementi sopra evidenziati, si ritiene che anche la responsabilità dei soci prevista dall'art. 36, comma 3, abbia natura civilistica. Quanto al presupposto giuridico di tale responsabilità, si noti innanzitutto che la stessa si colloca pacificamente al di fuori del concetto di successione *sui generis* elaborato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nelle note sentenze del 2013, tanto che nelle stesse sentenze la Corte ha escluso la rilevanza sistematica della disposizione in commento, in quanto “operante solo nello specifico settore del diritto tributario”. Difatti, anche l'orientamento della sezione tributaria della Corte di Cassazione, che comunque ha aderito alla teoria successoria, avendo, nelle sentenze più recenti, ritenuto che il socio sia successore della società ai fini processuali e che a quest'ultimo non si trasmettano le sanzioni della società in virtù dell'applicazione estensiva dell'art. 8, D.Lgs. n. 472/1997 ⁽²⁷⁰⁾, è costante nell'affermare che quella del socio è una “responsabilità per obbligazione propria *“ex lege”* (per gli organi, in base agli artt. 1176 e 1218 cod. civ., e per i soci di natura sussidiaria), non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico di tali soggetti, nemmeno allorché la società sia cancellata dal Registro delle Imprese” ⁽²⁷¹⁾. È evidente, del resto, che il tenore letterale dell'art. 36 non lasci spazio a ipotesi successive ⁽²⁷²⁾.

⁽²⁷⁰⁾ V., ad esempio, la sentenza n. 9094/2017, su cui si avrà modo di approfondire. Sorgono tuttavia spontanee le perplessità in merito alla scissione tra la posizione processuale e la posizione sostanziale dei soci, in quanto la soluzione che consiste nell'applicare l'istituto di cui all'art. 110 c.p.c. non può prescindere dalla qualifica “sostanziale” di successori universali in capo ai soci.

⁽²⁷¹⁾ V. Cass, sez. V ord., 20 luglio 2020, n. 15377 e 15378; Cass. nn. 29969/2019, 17020/2019; Cass. n. 7327/2012; in tal seno anche la giurisprudenza di merito, come Comm. trib. Reg. Milano, Sez. XX, sent., 4 giugno 2020.

⁽²⁷²⁾ Seppur come si è già accennato la tesi della Corte di Cassazione in merito all'ap-

Appare dunque appropriato il riferimento della Sezione Tributaria della Cassazione al concetto di sussidiarietà della responsabilità dei soci.

Si noti, infatti, che nella clausola generale di chiusura prevista dalla disposizione sulle fonti delle obbligazioni (art. 1173 c.c.) rientrano anche le fattispecie produttive di obbligazioni a carattere restitutorio finalizzate a evitare l'ingiustificato vantaggio di un soggetto a spese di altri, come la ripetizione dell'indebito (art. 2033 e ss. c.c.) e l'arricchimento senza causa (art. 2041 c.c.)⁽²⁷³⁾. Come insegna la dottrina⁽²⁷⁴⁾, inoltre, il carattere della sussidiarietà⁽²⁷⁵⁾ comporta che la prestazione dovuta non sia più la stessa, laddove manca quell'identità di prestazio-

plicabilità dell'istituto della successione del processo e dell'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi non sia condivisibile.

⁽²⁷³⁾ Cfr. A. DI MAJO, in *Comm. del Codice Civile* SCIALOJA-BRANCA, 1988, 207; C.M. BIANCA, *Diritto civile*, IV, *L'obbligazione*, Milano, 1997, 6 ss..

⁽²⁷⁴⁾ G. CAMPOBASSO, *Coobbligazione cambaria e solidarietà disuguale*, Napoli, 1974, 178 ss.; nonché G. BISCONTINI, *Solidarietà fideiussoria e "decadenza"*, Napoli, 1980, 39 ss., 131 e ss..

⁽²⁷⁵⁾ V. art. 2042 c.c. Il principio della sussidiarietà dell'azione di arricchimento senza causa, si noti, deriva dalla tradizione francese, dove parimenti l'azione di ingiustificato arricchimento è considerata strettamente sussidiaria (P. GALLO, *I rimedi restitutori in diritto comparato*, in *Tratt. dir. comp.*, R. SACCO (a cura di), Torino, 1998, 1), mentre negli ordinamenti tedesco e di *common law* tale azione non ha carattere sussidiario (B. NICHOLAS, *Unjust Enrichment and Subsidiarity*, in *Studi in memoria di Gino Gorla*, III, Milano, 1994, 2037). Nel nostro ordinamento il dibattito si è in particolare concentrato sulla portata del concetto di sussidiarietà, ossia sulla sua valenza concreta oppure astratta. Un orientamento della giurisprudenza di legittimità ha privilegiato la concezione della sussidiarietà in astratto, in base alla quale ai fini dell'esclusione del rimedio non si richiede in concreto la prova di un rimedio concorrente concretamente fruibile, ma è sufficiente che un tale rimedio risulti configurato in astratto; a prescindere poi dal fatto che in concreto risulti fruibile o meno (v. Cass. civ. Sez. III, 12 novembre 2003, n. 17028). Vi sono tuttavia alcune aperture laddove la stessa giurisprudenza di legittimità, in altre decisioni ha ammesso la possibilità di proporre l'azione di arricchimento in via subordinata fin dall'inizio della causa, per l'eventualità che la domanda principale non trovi accoglimento (Cass., sez. III, sent., 24 febbraio 2010, n. 4492; nonché Cass., civ., 6 settembre 1985, n. 4640, in *Giur. It.*, 1985), ovvero anche nelle ipotesi in cui l'azione concorrente non sia più esperibile per decadenza o prescrizione (Cass. civ., sen. 17 ottobre 1973, n. 2621, in *Giur. It.*, 1973; in senso contrario v. Cass., sez. III, 27 novembre 2018, n. 30614, in banca dati *DeJure*). Secondo autorevole dottrina, inoltre, il principio di sussidiarietà andrebbe interpretato nel senso di evitare che mediante l'azione di arricchimento si cerchi di aggirare o frodare la legge cercando di aggirare le preclusioni previste dalla disciplina dell'azione "tipica" attraverso l'azione di cui all'art. 2041 c.c. (v. P. GALLO, *Arricchimento senza causa e quasi contratti. I rimedi*, 2^a ed., in *Tratt. Sacco*, Milano, 2008, 55).

ne che distingue l'istituto della solidarietà. Il debitore "sussidiario", dunque, non è tenuto fin dal principio a eseguire un'obbligazione avente ad oggetto l'intera prestazione, ma solamente quella parte che il creditore non sia riuscito ad ottenere dal debitore principale. Concetti che ben si adattano alla responsabilità ai sensi dell'art. 36, considerando che la stessa si configura solamente laddove il debito tributario non sia stato soddisfatto dalla stessa società prima della chiusura della liquidazione (276).

Alla luce di tali considerazioni, dunque, emerge come la teoria di Carnelutti che vedeva la responsabilità dei soci per i debiti della società quale fattispecie di arricchimento senza causa conservi appieno la sua validità, nonostante i diversi interventi del legislatore e gli orientamenti contrastanti di dottrina e giurisprudenza che hanno interessato la materia nel corso degli anni. Pur nella specificità del diritto tributario (277), infatti, è evidente che la responsabilità dei soci trovi causa nella circostanza di aver ricevuto una ricchezza che non gli sarebbe stata assegnata laddove la società avesse adempiuto alle sue obbligazioni (278), e in questo non si vede alcuna differenza rispetto alla fattispecie generale dell'art. 2495 c.c. (279), preve-

(276) È altresì sussidiaria la responsabilità dei soci di società di persone, in ragione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale da parte dei creditori della società. La Cassazione, al riguardo, ha tuttavia chiarito che il rapporto di sussidiarietà che lega la responsabilità dei soci di società di persone rispetto alla responsabilità della società, che per prima può essere chiamata a rispondere dei debiti sociali, non esclude che sia i soci che la società possano essere debitori solidali rispetto alla stessa obbligazione, seppure in grado diverso (v., *ex multis*, Cass., Sez. II, sentenza n. 8305 del 26 maggio 2003).

(277) Sull'inquadramento della responsabilità dei soci *ex art. 36* quale ipotesi specifica di responsabilità da arricchimento senza causa, G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, *op. cit.*, 80 e ss.; Id., *Onere della prova sull'Agenzia in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2015, 32/33, 2493; L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. prat. trib.*, *op. cit.*, 1 ss..

(278) Il diritto alla percezione del residuo attivo della liquidazione da parte del socio, infatti, trova causa nel contratto di società e a tale diritto si riferisce espressamente l'art. 2492, comma 1, c.c. il quale prevede che nel bilancio finale i liquidatori devono indicare "la parte spettante a ciascun socio o azione nella divisione dell'attivo". In assenza di attività da spartire ovvero nell'ipotesi in cui le attività si rivelino inferiori rispetto a quanto assegnato al socio, tuttavia, tale assegnazione deve considerarsi priva di causa.

(279) Per le argomentazioni a favore della qualificazione della responsabilità dei soci

dendo entrambe una circostanza oggettiva che consiste appunto nell'aver ricevuto in assegnazione dalla società somme o beni.

In questo contesto, si noti come alla circostanza oggettiva prevista dall'art. 36, comma 3, può corrispondere il fatto proprio di liquidatori e amministratori consistente, per i primi, nell'aver anteposto l'assegnazione di beni a soci o associati rispetto al pagamento delle imposte, dovute nel periodo della liquidazione o nei due precedenti, con le attività della liquidazione, per i secondi nell'aver eseguito nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione. Sotto quest'ultimo profilo, infatti, come si è già evidenziato ⁽²⁸⁰⁾, la finalità di attribuire il ricavato ai soci permette di definire un'operazione come di liquidazione.

Chiaramente, vi possono anche essere circostanze dove alla responsabilità dei soci non corrisponda una condotta del liquidatore rientrante tra quelle previste dall'art. 36. Si pensi all'ipotesi in cui l'assegnazione di beni sia stata richiesta dall'assemblea dei soci e il liquidatore, pur adottando una condotta diligente, fosse inconsapevole dell'esistenza di un debito tributario della società riferibile a periodi di imposta precedenti l'assunzione del suo incarico.

Nell'ipotesi in cui l'arricchimento ingiustificato dei soci sia imputabile al fatto proprio di amministratori e liquidatori, tuttavia, si porrebbe il tema della coesistenza di tali responsabilità e, in particolare, dell'ammissibilità di un cumulo di azioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

A tal riguardo, si consideri che le responsabilità in esame sono autonome, in quanto diversi sono i loro presupposti giuridici, ossia l'arricchimento senza causa quale titolo della responsabilità dei soci e l'inadempimento *ex artt.* 1176 e 1218 c.c. quale fattispecie idonea a configurare la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori. In questo contesto, pertanto, si ritiene innanzitutto di escludere l'esistenza di un'ipotesi di solidarietà tra so-

prevista dall'art. 2495 c.c. quale forma di arricchimento senza causa, si rimanda al cap. II, par. I.

⁽²⁸⁰⁾ V. Cap. IV par. 3.6.1.

ci, liquidatori e amministratori ⁽²⁸¹⁾. Ciascuna delle figure indicate, insomma, risponde del fatto a essa riferibile ⁽²⁸²⁾.

In merito al rapporto tra l'azione nei confronti di liquidatori e amministratori e l'azione nei confronti dei soci vi sono opinioni contrastanti in dottrina.

Secondo un orientamento, l'autonomia delle ipotesi di responsabilità previste dall'art. 36, come rilevato fondate su titoli giuridici differenti, comporterebbe la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di esercitare sia l'azione contro i liquidatori o gli amministratori sia l'azione nei confronti dei soci, senza alcuna gerarchia tra le stesse ⁽²⁸³⁾. Chiaramente, in questo contesto, i risultati positivi delle azioni non sarebbero cumulabili, sicché il pagamento della pretesa da parte di un soggetto libererebbe anche gli altri, lasciando poi che siano le parti private a regolare i rispettivi rapporti interni ⁽²⁸⁴⁾.

Altra dottrina ⁽²⁸⁵⁾, invece, pur evidenziando l'assenza di una previsione normativa specifica, ha ritenuto opportuno differenziare il trattamento dei soci che hanno attivamente contribuito alle condotte di cui ai commi 1 e 4 dell'art. 36 da coloro che, di converso, si sono limitati a percepire i beni assegnati dalla società.

Nella prima ipotesi i soci, che non possono rispondere per fatto proprio ai sensi degli artt. 1176 e 1218 – non agendo gli stessi nell'ambito di alcun incarico professionale –, realizzerebbero un elemento della fattispecie che definisce la responsabilità

⁽²⁸¹⁾ V. sull'assenza di un rapporto di coobbligazione solidale tra soci e liquidatori/amministratori, E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, op. cit., 946 ss..

⁽²⁸²⁾ Ciò non esclude che tra i soci vi sia invece un rapporto di solidarietà, pur nei limiti di quanto ricevuto in assegnazione dalla società.

⁽²⁸³⁾ V. E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, op. cit., 946 ss., pur ritenendo che il titolo giustificativo della responsabilità dei soci non sia rappresentato dall'arricchimento senza causa, ma dalla successione nel debito sociale.

⁽²⁸⁴⁾ Come accennato, tra liquidatori / amministratori e soci non vi è alcun rapporto di solidarietà, ma ciò non esclude che i primi, costretti al pagamento del debito riferibile alla società, possano agire nei confronti dei secondi nei limiti delle assegnazioni da essi ricevute, sussistendo comunque un'ipotesi di arricchimento ingiustificato dei soci.

⁽²⁸⁵⁾ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., 81.

di liquidatori e amministratori ai sensi dell'art 36, configurando quindi un concorso dell'estraneo nell'inadempimento (si pensi, ad esempio, al socio che si renda parte attiva, unitamente all'amministratore, nell'occultamento di attività sociali). In questo contesto, l'azione nei confronti dei liquidatori, oppure degli amministratori, sarebbe cumulabile con quella dei soci, rispondendo tali soggetti in solido per il danno arrecato all'Amministrazione finanziaria.

Nella seconda ipotesi, invece, evidenziando la natura residuale dell'azione di arricchimento senza causa, la medesima dottrina ha ritenuto configurabile l'esistenza di un *beneficium excussionis* a favore dei soci, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria sarebbe tenuta ad agire preventivamente nei confronti di liquidatori e amministratori.

Al riguardo, si ritiene maggiormente condivisibile la tesi per cui la responsabilità dei soci di cui all'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, possa essere fatta valere in concomitanza con l'azione nei confronti di liquidatori e amministratori. Ciò in quanto la fattispecie prevista dall'art. 36 comma 3 citato è rappresentata da una circostanza oggettiva – l'aver ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali – che non richiede alcuna condotta attiva da parte dei soci, che sarebbero quindi autonomamente responsabili per i debiti della società estinta indipendentemente dall'aver contribuito all'inadempimento realizzato dai liquidatori o dagli amministratori. Non solo, come si è più volte accennato, i soci che hanno beneficiato di assegnazioni da parte della società nei periodi considerati dall'art. 36, comma 3, potrebbero comunque subire l'azione *ex art. 2041 c.c.* da parte di liquidatori e amministratori che dovessero aver a loro volta subito l'azione di responsabilità dell'Amministrazione finanziaria, in quanto la violazione commessa da questi ultimi non escluderebbe – ma anzi confermerebbe – l'arricchimento senza causa dei soci. In quest'ottica, quindi, la preventiva escussione di liquidatori e amministratori non sarebbe giustificabile.

Nell'ipotesi in cui i soci dovessero attivamente contribuire alla realizzazione di una delle condotte idonee a fondare la responsabilità di liquidatori e amministratori, essi potrebbero es-

sere sì responsabili in concorso con i predetti soggetti del danno arrecato all'Amministrazione finanziaria ma non in quanto "soci" e non ai sensi dell'art. 36, comma 3. Ponendosi al di fuori della responsabilità di cui al comma 3, dunque, la responsabilità in esame non beneficerebbe nemmeno del limite delle assegnazioni ricevute, essendo collegata non all'arricchimento dei soci ma al danno subito dall'Amministrazione finanziaria.

Quanto alla sussidiarietà dell'azione di arricchimento, si noti in effetti che secondo la giurisprudenza di legittimità il principio di sussidiarietà dell'azione di arricchimento senza causa (della quale l'art. 36, comma 3, rappresenterebbe un'ipotesi specifica) comporterebbe "*che detta azione non possa essere esperita non soltanto quando sussista un'altra azione tipica esperibile dall'impovertito nei confronti dell'arricchito, ma anche quando vi sia originariamente un'azione sperimentabile contro persone diverse dall'arricchito che siano obbligate per legge o per contratto*" (Cass. 27 giugno 1998 n. 6355; Cass. 15 luglio 2003 n. 11067)"⁽²⁸⁶⁾. Bisogna considerare tuttavia che l'azione di cui all'art. 36, comma 3, seppur fondata sull'arricchimento ingiustificato dei soci, rappresenta comunque un'ipotesi specifica e la disposizione in esame non prevede alcuna gerarchia tra le diverse responsabilità di soci e liquidatori / amministratori⁽²⁸⁷⁾.

3.7.3. *Sul rapporto tra l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 e l'art. 2495, comma 3, c.c., nonché sulla responsabilità dei soci per le sanzioni tributarie irrogate alla società*

La natura di disposizione speciale dell'art. 36 rispetto alla previsione generale di responsabilità dei soci contenuta nell'art. 2495, comma 3, c.c. è pacifica e trova del resto conferma anche nella clausola contenuta nel comma 3 della disposizione in esame, che fa salve "*le maggiori responsabilità del codice civile*".

⁽²⁸⁶⁾ V., *ex multis*, Cass., sez. VI, sentenza 9 maggio 2018, n. 11038.

⁽²⁸⁷⁾ Difatti, lo stesso orientamento in commento ha rilevato che l'inammissibilità del cumulo delle azioni verso i soci e verso liquidatori e amministratori non sarebbe predicabile alla luce dell'art. 36 (Cfr. G. RAGUCCI, *op. cit.*, 81).

Prima che l'art. 28, comma 7, D.Lgs. n. 175/2014, modificasse l'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 46/1999, estendendo la responsabilità di cui all'art. 36, fino ad allora limitata alla sola IRES, anche alle altre imposte, il richiamo alle responsabilità del codice civile contenuto nel terzo comma dell'art. 36 era interpretato⁽²⁸⁸⁾ nel senso di ricomprendere in tali responsabilità tutti i debiti erariali che si riferissero ai tributi diversi dall'IRES. In tal modo, l'Amministrazione finanziaria non avrebbe perso il credito in ragione del limitato ambito di applicazione oggettivo dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, essendo espressamente garantita la possibilità di agire ai sensi dell'art. 2495 del c.c., ovvero, stante il rinvio generico al codice civile, anche ai sensi degli artt. 2312, comma 2, e 2324 c.c. che riguardano rispettivamente la responsabilità dei soci di società di persone con responsabilità illimitata nonché degli accomandanti, la cui responsabilità per i debiti della società estinta è limitata alla quota di partecipazione.

Oltre a ciò, si è rilevato che la clausola di salvezza delle “*maggiori responsabilità stabilite dal codice civile*” avesse altresì la funzione di estendere la responsabilità dei soci per i debiti tributari anche per le somme percepite in base al bilancio finale di liquidazione, ipotesi che non sarebbe stata prevista dall'art. 36, comma 3, il quale considera le assegnazioni ricevute, oltre che nei due periodi di imposta precedenti, “*durante il tempo della liquidazione*”, momento che sarebbe quindi precedente a quello preso in considerazione dall'art. 2495, comma 3, c.c.⁽²⁸⁹⁾.

Al riguardo, si ritiene che, nonostante l'espressione utilizzata dall'art. 36 si possa prestare a diverse interpretazioni, “nel periodo di liquidazione” debba essere compreso anche il bilancio finale di liquidazione e, di conseguenza, il piano di riparto contenente le assegnazioni spettanti ai soci. Il bilancio finale di liquidazione di cui all'art. 2492 c.c., del resto, è il momento conclusivo della fase della liquidazione e, pertanto, deve ritenersi in essa compreso⁽²⁹⁰⁾. Riferendosi al “periodo di liquidazione”, non-

⁽²⁸⁸⁾ Cfr. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, op. cit., 1-48; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., 94.

⁽²⁸⁹⁾ G. RAGUCCI, op. loc. cit., 94.

⁽²⁹⁰⁾ La liquidazione delle società, come evidenziato da dottrina e giurisprudenza, è

ché ai due periodi di imposta precedenti, semmai, l'art. 36, comma 3, amplia la portata della responsabilità dei soci comprendendo anche le assegnazioni che potrebbero essere state anticipate nel bilancio annuale di liquidazione (ovvero nei bilanci annuali se la liquidazione si protrae per più di un esercizio), ciò che invece non prevede l'art. 2495, comma 3, c.c. ⁽²⁹¹⁾.

Il rinvio alle “*maggiori responsabilità del codice civile*”, dunque, appare piuttosto una clausola generale di chiusura che fa salva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di recuperare il credito erariale in tutte le situazioni ove l'art. 36 - la cui applicazione è limitata ai soggetti IRES e, a seguito della riforma contenuta nell'art. 28, D.L. n. 175/2014, a ogni altra imposta - non lo permette.

Un esempio in tal senso potrebbe essere rappresentato dal debito per le spese legali liquidate in favore dell'Amministrazione finanziaria con una sentenza di condanna emessa nei confronti della società (quando era ancora in vita). Non solo, sulla base di questa interpretazione della clausola di salvezza contenuta nell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, si potrebbe ritenere che i soci, ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c. potrebbero essere chiamati a rispondere anche del debito relativo alle sanzioni tributarie irrogate alla società prima della sua estinzione, ovvero successivamente, eventualmente anche con atto notificato ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, il quale richiama gli atti di liquidazione, accertamento e riscossione aventi a oggetto, oltre a imposte, interessi e contributi, le sanzioni.

Chiaramente, tale ipotesi sarebbe da escludere se si aderisse alla teoria successoria adottata dalla Corte di Cassazione, che, del resto, si è espressamente schierata a favore dell'intrasmissibi-

infatti una fattispecie a formazione progressiva composta essenzialmente da tre fasi: *i*) il verificarsi di una causa di scioglimento; *ii*) il compiersi del procedimento di liquidazione; *iii*) la cancellazione della società dal Registro delle imprese (V. BUONOCORE, *La fine dell'impresa societaria a base capitalistica*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di V. BUONOCORE, Torino, 2003, 184; in giurisprudenza v., *ex multis*, Cass., Sez. I, sentenza 9 novembre 1988, n. 6018 in *Giust. civ.* 1989, I, 943).

⁽²⁹¹⁾ Bisogna considerare comunque che eventuali assegnazioni ai soci nel corso della liquidazione, anche secondo la disciplina del codice civile, potrebbero dar luogo a responsabilità dei liquidatori ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 2491 c.c., nonché dell'art. 2495, comma 3, c.c.

lità delle sanzioni tributarie ai soci, applicando estensivamente l'art. 8, D.Lgs. n. 472/1997 ⁽²⁹²⁾, in base al quale, appunto, le sanzioni tributarie non si trasmettono agli eredi ⁽²⁹³⁾.

Diversamente, come si è avuto modo di argomentare, si ritiene che l'art. 2495, comma 3, c.c. rappresenti una specifica ipotesi di arricchimento senza causa (2041 c.c.) con la conseguenza che la responsabilità dei soci dovrebbe comprendere tutto quanto non avrebbero percepito in base al piano di riparto laddove la società avesse soddisfatto il debito tributario prima della sua estinzione, comprensivo di sanzioni e interessi.

Prima di confermare questa conclusione, tuttavia, è opportuno valutare due aspetti fondamentali che riguardano la disciplina delle sanzioni tributarie e che, in effetti, sono stati presi in considerazione dalla Corte di Cassazione nella sentenza sopra citata per giungere ad affermare l'applicabilità dell'art. 8, D.Lgs. n. 472/1997. Si tratta in particolare de: 1) il principio della responsabilità personale di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997; 2) la riferibilità esclusiva delle sanzioni alla persona giuridica ex art. 7, D.L. n. 269/2003 ⁽²⁹⁴⁾.

Al riguardo, è noto il dibattito che da molti anni ruota intorno al brocardo *societas delinquere et puniri non potest*. Rimanendo nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie - ma le medesime considerazioni dovrebbero valere per le sanzioni am-

⁽²⁹²⁾ Cass., Sez. V sentenza n. 9094/2017, commentata da A. GUIDARA, *L'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e la sua riferibilità alle estinzioni delle società*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 6, 339-357, secondo cui l'orientamento della Cassazione sarebbe condivisibile, in quanto il principio di personalità della sanzione si applicherebbe anche alle persone giuridiche, così come, di conseguenza, la non trasmissibilità delle sanzioni agli eredi ai sensi dell'art. 8, D.Lgs. n. 472/1997; v. anche, per una nota critica alla sentenza, G. FERLITO, *La responsabilità della persona giuridica per le sanzioni fiscali: considerazioni alla luce di un recente arresto della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, 1741.

⁽²⁹³⁾ È evidente che la disposizione, riferendosi "agli eredi", riguarda le persone fisiche, in quanto le società, al di fuori della finzione successoria ideata dalla Cassazione, non hanno eredi.

⁽²⁹⁴⁾ Si noti che un'eccezione a tale disposizione, individuata dalla giurisprudenza, è rappresentata dall'ipotesi in cui la violazione sia stata commessa dall'amministratore che abbia agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica come schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio (v., *ex multis*, Cass., sez. V ord., 10 novembre 2020, n. 25135 e Cass., Sez. V, ord. 9 maggio 2019, n. 12334). Tale eccezione, tuttavia, non rileva in questa sede.

ministrative in generale - vi è infatti chi ritiene che le persone giuridiche non possano essere ritenute responsabili delle violazioni in materia di imposta e, pertanto, non sarebbero interessate dai principi, di matrice penalistica, contenuti nel D.Lgs. n. 472/1997, tra i quali il principio della personalità della sanzione, di cui all'art. 2, comma 2 ⁽²⁹⁵⁾.

Secondo questo orientamento, dunque, la riferibilità esclusiva delle sanzioni amministrative tributarie alla persona giuridica, sancita dall'art. 7, D.L. n. 269/2003, andrebbe interpretata nel senso che la disposizione si limiterebbe a prevedere l'obbligo della società di provvedere al pagamento delle sanzioni riferite alle violazioni commesse in relazione al suo rapporto di imposta e non, invece, la responsabilità della società stessa (ovvero di altro ente dotato di personalità giuridica) per le sanzioni stesse. Da ciò conseguirebbe, pertanto, che le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 472/1997, richiamate dall'art. 7, comma 3, D.L. n. 269/2003 "in quanto compatibili", si applicherebbero, con particolare riferimento ai principi di derivazione penalistica ivi sanciti, solamente alla persona fisica che abbia commesso materialmente la violazione.

⁽²⁹⁵⁾ A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196 ss; ID., *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. trib.* 2013, 533 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, 1509 ss.; F. GALLO, *Sanzioni amministrative tributarie: responsabilità dell'impresa*, in *Rass. trib.*, 2005, 27; G. FERLITO, *La responsabilità della persona giuridica per le sanzioni fiscali: considerazioni alla luce di un recente arresto della suprema corte, o cit.*, 1741. Per approfondimenti sul sistema sanzionatorio tributario, v. inoltre R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 558; D. COPPA, *Il sistema sanzionatorio in materia tributaria: principi e limiti nella prospettiva dei diritti del contribuente. Parte II. La prospettiva italiana*, in F. AMATUCCI - R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali. Italia, Spagna e Colombia*, Torino, 2017, 353-366; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1328 ss.; L. DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss.; R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.* 1998, 330 ss.; G. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, 269 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 412; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 570.

D'altra parte, invece, vi è chi sostiene che il principio in base al quale *societas delinquere non potest* sia ormai stato superato in favore di una nozione ampia del principio di personalità della sanzione che dovrebbe ritenersi applicabile non solo all'autore materiale della violazione ma anche a chi ne ha tratto vantaggio, come confermerebbero la disciplina della responsabilità da reato degli enti di cui al D.Lgs. 231/2001, nonché la riferibilità esclusiva delle sanzioni tributarie alle persone giuridiche prevista dall'art. 7, D.L. n. 269/2003, sopra citato ⁽²⁹⁶⁾. Da questo orientamento discende quindi che le persone giuridiche assumerebbero sia la responsabilità per la violazione sia la responsabilità per il suo pagamento, con conseguente applicabilità nei loro confronti, tra gli altri, del principio personalistico ⁽²⁹⁷⁾.

È evidente che con la sentenza n. 9094/2017 ⁽²⁹⁸⁾ la Corte di

⁽²⁹⁶⁾ Tant'è che, come si è rilevato sopra, secondo la giurisprudenza la responsabilità della persona giuridica viene meno laddove dovesse emergere che quest'ultima fosse un mero schermo utilizzato dall'autore della violazione esclusivamente per un vantaggio personale: Cfr. Cass. civ. Sez. V, Ord., 9 maggio 2019, n. 12334, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1, 387, con nota di A. RENDA, *Eccezioni al principio di responsabilità esclusiva delle persone giuridiche per la sanzione tributaria*; nonché, *ex multis*, Cass., Sez. V, Ord. 13 luglio 2020, n. 14875, secondo cui "qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 7, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito".

⁽²⁹⁷⁾ R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, *op. cit.*, 330 ss.; D. COPPA - S. SAMMARTINO, *Proposta di legge in tema di principi sulle sanzioni non penali in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1994, 1948; G. TABET, *Considerazioni introduttive*, in AA.VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, 8 ss.; F. CERIONI, *L'art. 7 del D.L. e l'imputabilità alla persona giuridica delle violazioni tributarie: una rivoluzione copernicana*, in *Il Fisco*, 2004, 533 ss.; A. GARCEA, *Il paradosso della responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni tributarie secondo il D.L. n. 269/2003*, in *Il Fisco*, 2004, 4670 ss.; A. GUIDARA, *L'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e la sua riferibilità alle estinzioni delle società*, *op. cit.*;

⁽²⁹⁸⁾ In tal senso si segnala anche la successiva giurisprudenza di legittimità (v. tra le tante Cass. civ., Sez. V, sent., 19 aprile 2018, n. 9672, nonché Cass., Sez. V, ord., 13 ottobre 2022, n. 30011, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 28, con nota adesiva di F. RANDAZZO, *Non è trasmissibile al socio la sanzione tributaria della società di capitali estinta - Il carattere afflittivo della sanzione tributaria della società di capitali esclude, in caso di estinzione, la sua trasmissione ai soci: le ragioni di condivisione dell'indirizzo della Cassazione*) e di merito (tra le quali si v. CTR di Milano, Sez. XVIII, sent. 8 marzo 2019), ove si è appunto confermato

Cassazione abbia aderito a quest'ultimo orientamento, applicando anche alla persona giuridica il principio di personalità della sanzione, nonché di intrasmissibilità agli eredi (identificati negli *ex* soci della società estinta) della medesima sanzione amministrativa tributaria ⁽²⁹⁹⁾.

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, l'affermazione della responsabilità dei soci per il pagamento delle sanzioni tributarie irrogate nei confronti della persona giuridica prima della sua cancellazione dal Registro delle imprese non richiede l'adesione a nessuno degli orientamenti sopra menzionati. Difatti, ricostruendo la posizione dei soci quale responsabilità (di natura civilistica) per i debiti della società estinta, escludendo quindi la qualificazione degli stessi come "eredi" della persona giuridica, emerge che gli stessi risponderebbero delle sanzioni tributarie non perché queste gli sarebbero "trasmesse" e nemmeno in virtù di una qualche eccezione al principio personalistico di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997 ⁽³⁰⁰⁾, ma per

l'orientamento giurisprudenziale sostanzialmente inaugurato con la sentenza n. 9094/2017 sopra citata.

⁽²⁹⁹⁾ Al riguardo, si noti che in materia di responsabilità *ex* D.Lgs. n. 231/2001, la soluzione della Sezione penale della Corte di Cassazione è del tutto differente, avendo ritenuto, in contrasto con un precedente orientamento che assimilava l'estinzione della società alla morte della persona fisica con conseguente estinzione dell'illecito ascritto all'ente (v. Cass. pen., sez. II, sentenza 10 settembre 2019, n. 41082), che la responsabilità inizialmente ascritta alla società nel caso di commissione di un reato dal quale la stessa avesse avuto interesse o tratto vantaggio si trasferirebbe sui soci in seguito alla cancellazione dal Registro delle imprese (v. Cass. pen., sez. IV, sent. 17 marzo 2022, n. 9006, in *Diritto & Giustizia* 2022, 18 marzo). Bisogna tuttavia rilevare che la pronuncia citata trova fondamento in argomentazioni specificamente riferibili al contesto normativo della responsabilità da reato dell'ente, evidenziando che nel D.Lgs. n. 231/2001 non vi è alcuna disposizione che preveda l'estinzione dell'illecito ascrivibile all'ente nell'ipotesi di cancellazione del Registro delle imprese e che, ai fini della responsabilità in esame, a seguito dell'estinzione della persona giuridica la titolarità dell'impresa passerebbe direttamente ai singoli soci, "*non avendo luogo una divisione in senso tecnico, come si ricava dall'art. 2493 c.c. e art. 2495 c.c., comma 3, disciplinanti, rispettivamente, la distribuzione ai soci dell'attivo e l'azione esperibile da parte dei creditori nei confronti dei soci*". Nella sua motivazione, comunque, la sentenza ha il pregio di discostarsi dalle medesime suggestioni antropomorfe in cui è invece incorsa la Sezione Tributaria della Suprema Corte.

⁽³⁰⁰⁾ La cui applicabilità alle persone giuridiche, alla luce della riferibilità esclusiva delle sanzioni prevista dall'art. 7, D.L. n. 269/2003, intesa quale eccezione al principio personalistico è stata messa in dubbio anche da dottrina più recente: v. S.F. MARZO, *Note in tema di estinzione delle società con personalità giuridica*, (commento a Cass., Sez. V, ord. 20 ottobre 2021, n. 29112), in *Il Nuovo diritto delle società*, 2022, 503.

aver percepito somme che non trovano giustificazione nell'esistenza di attività da spartire, in quanto tali attività avrebbero dovuto essere destinate al pagamento del debito tributario, comprensivo delle sanzioni. Si noti, del resto, che i soci non risponderebbero delle sanzioni irrogate alla società, ma di una somma equivalente alle stesse e limitata a quanto ingiustificatamente percepito in base al piano di riparto ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c.. Bisogna ricordare al riguardo che l'estinzione delle società è un evento volontario ⁽³⁰¹⁾ e, pertanto, dalla conclusione che tale evento possa estinguere le sanzioni tributarie irrogate nei confronti della società deriverebbe un vantaggio ingiustificato per i soci che cancellando l'ente dal Registro delle imprese e dividendosi l'attivo residuo eviterebbero sostanzialmente il pagamento delle sanzioni tributarie irrogate alla società ⁽³⁰²⁾. Tale vantaggio, inoltre, sarebbe comunque ingiustificato a prescindere dalla consapevolezza o meno circa la sussistenza del debito relativo alle sanzioni tributarie (e quindi all'utilizzo patologico della cancellazione dal Registro delle imprese) – consapevolezza che i soci potrebbero anche non avere non essendo necessariamente interessati alla gestione della società – in quanto risiederebbe nella circostanza oggettiva dell'aver percepito somme che non avrebbero dovuto essere distribuite ai soci stessi ⁽³⁰³⁾, ma che piuttosto avrebbero dovuto essere destinate al pagamento della pretesa erariale costituita da imposte, interessi e sanzioni ⁽³⁰⁴⁾.

Prevalendo l'orientamento in base al quale le sanzioni non si

⁽³⁰¹⁾ Salva la cancellazione d'ufficio dal Registro delle imprese prevista dall'art. 2490, ultimo comma, c.c.

⁽³⁰²⁾ Si noti al riguardo che in siffatta ipotesi non sarebbe nemmeno configurabile la tutela per il credito erariale prevista dal reato di sottrazione fraudolenta di cui all'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000, essendo limitata tale ipotesi a condotte simulatorie ovvero connotate da fraudolenza.

⁽³⁰³⁾ Come si è più volte evidenziato, infatti, la responsabilità dei soci di cui agli artt. 2495, comma 3, c.c., e 36, D.P.R. n. 602/1973, rappresenta una fattispecie specifica di arricchimento senza causa ex art. 2041 c.c.

⁽³⁰⁴⁾ Nel senso che i soci debbano rispondere del debito relativo alle sanzioni amministrative tributarie riferibili alla società estinta, vedi A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 122 ss., il quale tuttavia giunge alla predetta conclusione sulla base di diversi presupposti, ossia ricostruendo la responsabilità del socio sulla falsariga dell'obbligazione di garanzia, ritenendo comunque,

trasmetterebbero ai soci perché “eredi” della società, l'Amministrazione potrebbe infatti recuperare nei loro confronti – in presenza dei requisiti di cui agli artt. 36 e 2495 - solamente imposte e interessi, con un conseguente notevole vantaggio in capo ai soci che, se fossero state pagate le sanzioni prima dell'estinzione della società, avrebbero percepito assegnazioni in misura inferiore.

Si noti del resto che l'ipotesi di una responsabilità dei soci *ex art. 2495, comma 3, c.c.* per le sanzioni irrogate nei confronti della società estinta non sarebbe l'unica fattispecie in base alla quale un soggetto che non ha commesso la violazione tributaria si trovi a rispondere del suo pagamento. Ciò, infatti, accade nell'ipotesi di cessione di azienda, dove ai sensi dell'art. 14, D.Lgs. n. 472/1997, il cessionario è “*responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore*”, ovvero nella scissione societaria, laddove l'art. 15, comma 2, del medesimo decreto, e l'art. 173, comma 13, TUIR, prevedono la responsabilità solidale delle beneficiarie della scissione, anche parziale, per le violazioni commesse anteriormente alla data dell'operazione ⁽³⁰⁵⁾.

Si ritiene tuttavia che quanto si è rilevato più sopra valga anche nell'ipotesi di irrogazione delle sanzioni successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese con atto emesso ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, in quanto anche in tale ipotesi si sarebbe configurato l'arricchimento

che “*l'estinzione della persona giuridica non è in grado di travolgere il titolo sul quale si fonda la responsabilità di chi ha tratto vantaggio dalla violazione*”.

⁽³⁰⁵⁾ Si noti al riguardo che la scissione può riguardare anche singoli *assets* della società (vedi sul tema la circolare di Assonime n. 20/2017, in cui vengono presi in esame i chiarimenti in materia resi dall'Amministrazione finanziaria nelle Risoluzioni nn. 97, 98 e 99 del 2017 in tema di abuso del diritto, con la conseguenza che non sarebbe sostenibile in questo contesto l'ipotesi per cui la trasmissione delle sanzioni riferibili alla scissa non rappresenti in realtà una eccezione al principio di personalità della sanzione, laddove la scissa continuerebbe nella sua *identità economica* per il tramite del ramo di azienda ovvero dell'azienda attribuita alla beneficiaria – oppure alle beneficiarie – (cfr. al riguardo, A. GUIDARA, *L'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e la sua riferibilità alle estinzioni delle società*, in *op. cit.*, 339).

mento ingiustificato dei soci che dovessero aver percepito somme che avrebbero dovuto essere destinate al pagamento del debito erariale (composto da imposte, sanzioni e interessi). Questa, del resto, parrebbe essere stata la scelta del legislatore con l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, che riferendosi anche alle *sanzioni* consentirebbe all'Amministrazione finanziaria la formazione del relativo titolo giuridico nei confronti della società estinta, per poi agire verso i soci in virtù della responsabilità sancita dall'art. 2495, comma 3, c.c.

3.7.4. *Solidarietà dei soci (entro i limiti di quanto ricevuto in assegnazione) per il debito tributario della società estinta*

Come l'art. 2495, comma 3, c.c. ⁽³⁰⁶⁾, l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, non prevede espressamente un'ipotesi di solidarietà tra i soci ⁽³⁰⁷⁾, ma è comunque opportuno chiedersi se l'Amministrazione finanziaria possa agire per il recupero del credito erariale nei confronti di uno o di alcuni dei soci, laddove le assegnazioni da essi ricevute siano sufficienti a soddisfare il credito ⁽³⁰⁸⁾, oppure debba attivare la singola responsabilità di

⁽³⁰⁶⁾ L'ipotesi di solidarietà dei soci della società estinta con riferimento al creditore privato è già stata affrontata al par. 5.1. del Cap. III. Come si vedrà nel prosieguo, comunque, la conclusione non può che essere la medesima anche nell'ipotesi in cui il creditore sia rappresentato dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito della responsabilità di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973.

⁽³⁰⁷⁾ Il fatto che l'art. 36 sia collocato tra disposizioni che prevedono ipotesi di solidarietà (v. infatti gli artt. 32 "Responsabilità solidale dei nuovi possessori di immobili", 33 "Responsabilità solidale per l'imposta locale sui redditi", 34 "Responsabilità solidale per l'imposta sui redditi delle persone fisiche", 35 "Solidarietà del sostituto d'imposta") non pare particolarmente significativo al fine di sostenere la sussistenza di un'ipotesi di solidarietà tra i soci, considerando che tale solidarietà avrebbe tutt'altra natura rispetto a quella prevista dalle disposizioni citate essendo la responsabilità dei soci estranea al rapporto d'imposta.

⁽³⁰⁸⁾ In tal senso, oltre alla dottrina richiamata al Cap. III, par. 5.1. in relazione alla responsabilità dei soci davanti al creditore privato, v. T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, op. cit., 359; A. GUIDARA, *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, op. cit., 107-108, nota n. 50, 170; F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal Registro delle imprese*, op. cit., 67 ss.; E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, op. cit., 946 ss..

ciascun socio, ripartendo il debito erariale in base alle quote di partecipazione che ciascuno di essi aveva nella società estinta ⁽³⁰⁹⁾.

A favore della prima soluzione vi è innanzitutto da considerare che nell'ipotesi in cui il creditore - erariale o privato - non possa agire nei confronti di ciascun socio per l'intero credito - sempre, ovviamente, nei limiti previsti dall'art. 36, comma 3, nonché dall'art. 2495, comma 3, c.c. -, lo stesso subirebbe l'ulteriore pregiudizio, oltre a quello di non essere stato soddisfatto durante la liquidazione della società, di dover inseguire ciascun socio avviando tanti giudizi (ovvero emettendo tanti atti *ex art.* 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973) quanti sono i soci della società estinta; il che, soprattutto nelle ipotesi di società con un'elevata compagine sociale, magari anche con soci dislocati all'estero, sarebbe eccessivamente penalizzante, mettendo in seria difficoltà le possibilità di recupero del credito. Chiaramente, tale ipotesi non sarebbe esclusa anche aderendo alla soluzione che prevede la possibilità di agire per l'intero anche solo nei confronti di uno ovvero alcuni dei soci, ove le assegnazioni ricevute da questi non siano sufficienti a coprire il credito, ma, secondo questa soluzione, quantomeno, vi potrebbero essere situazioni in cui il creditore non sarebbe costretto ad agire nei confronti di ogni socio e si ridurrebbe comunque il rischio di incapienza di taluno dei soci, altrimenti gravante sull'Amministrazione finanziaria, spostandolo a carico degli altri (*ex*) soci.

Sia la lettera dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, sia la lettera dell'art. 2495, comma 3, c.c., del resto, non prevedono che i soci rispondano dei debiti della società solamente in proporzione alla loro quota di partecipazione (ciò che, in effetti, costituiva il limite della loro responsabilità mentre la società era in vita) ma, piuttosto, che i soci stessi siano responsabili dei debiti sociali nel limite del valore dei beni ovvero dell'ammontare delle somme ricevute nel periodo di liquidazione e nei due precedenti (art. 36, comma 3), nonché, per quanto riguarda la responsabi-

⁽³⁰⁹⁾ Propendono per quest'ultima soluzione G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva*, *op. cit.*, 1020; M. PORZIO, *L'estinzione della società*, *op. cit.*, 216.

lità di cui all'art. 2495, comma 3, c.c., fino a concorrenza delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Nell'ipotesi in cui le assegnazioni ricevute dai soci siano sufficienti alla soddisfazione del credito vantato dal creditore nei confronti della società estinta, dunque, il socio, ovvero i soci, che dovessero subire l'azione del creditore avrebbero diritto di agire in regresso, ai sensi dell'art. 1299 c.c., nei confronti degli altri, per avere questi ultimi percepito ingiustificatamente somme o beni che, se il predetto debito fosse stato soddisfatto mentre la società era in vita, non avrebbero percepito. I soci che subiscono l'azione di regresso, chiaramente, potranno difendersi davanti al Giudice ordinario ⁽³¹⁰⁾, eccependo la carenza i presupposti, ovvero il limite della loro responsabilità, ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c., oppure dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973. In questo modo, l'Ordinamento permette di riequilibrare le posizioni dei soci evitando che solo coloro che abbiano subito l'azione del creditore siano costretti a sopportare l'intero debito.

Si noti infatti che la responsabilità dei soci della società estinta nei confronti del creditore sociale presenta gli elementi tipici che la dottrina ⁽³¹¹⁾ ha individuato nell'istituto della solidarietà passiva, che, peraltro, a differenza della solidarietà attiva non deve essere specificamente prevista dalla legge ovvero dal

⁽³¹⁰⁾ Trattandosi, in questo, caso di un'azione puramente civilistica, anche nell'ipotesi in cui il credito pagato da uno dei soci abbia origine tributaria. Si noti, del resto, che quello in esame non sarebbe certo l'unico caso dove il Giudice ordinario sia chiamato ad applicare incidentalmente una disposizione tributaria al fine di affermare la responsabilità in regresso per le imposte versate da parte di un obbligato in solido. Si pensi, solo per fare alcuni esempi, all'azione di regresso del cessionario d'azienda costretto al pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti ai sensi dell'art. 14, D.Lgs. n. 472/1997, ovvero al regresso del notaio obbligato al pagamento dell'imposta di Registro per gli atti da lui registrati, oppure, ancora (anche al di fuori dell'ambito della solidarietà), all'azione di rivalsa dell'IVA relativa ad avvisi di accertamento o rettifica esercitabile nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi ai sensi dell'art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972.

⁽³¹¹⁾ Cfr. D. RUBINO, *Delle obbligazioni, nel Commentario al codice civile* a cura di A. SCIALOJA - G. BRANCA, Bologna - Roma, 1957, 133 ss.; Id., *Delle obbligazioni alternative, solidali, divisibili ed indivisibili*, in *Comm. Scialoja, Branca*, sub artt. 1285-1320, Bologna-Roma, 1968, 185; F. BUSNELLI, *Obbligazioni soggettivamente complesse*, Milano, 1979, 331; nonché G. AMORTH, *L'obbligazione solidale*, Milano, 1959, 58.

contratto ⁽³¹²⁾, sussistendo la pluralità dei soggetti e *l'eadem causa obligandi* (i.e., l'unicità della fonte da cui deriva il rapporto), consistente, quest'ultima, nella responsabilità per i debiti sociali ai sensi degli artt. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, ovvero 2495, comma 3, c.c. Per quanto riguarda l'ulteriore requisito che tradizionalmente si riscontra nell'istituto della solidarietà, ossia l'identità della prestazione dovuta, si noti che nel caso della responsabilità dei soci questo potrebbe mancare, in quanto ciascuno è tenuto all'obbligazione con il limite delle assegnazioni ricevute, sicché la prestazione potrebbe avere anche diverso contenuto. Secondo l'orientamento maggioritario della dottrina, tuttavia, il diritto consente di circoscrivere la solidarietà anche solo a una parte del debito e anche quando le parti oppure la legge stabiliscano che siano dovute prestazioni diverse. In caso contrario, infatti, non potrebbe ritenersi solidale l'obbligazione fideiussoria, in quanto il debitore è tenuto al pagamento del debito che è prestazione diversa rispetto a quella di garanzia cui è tenuto il fideiussore ⁽³¹³⁾.

Per quanto riguarda la misura di responsabilità per il debito sociale nei rapporti tra i soci, come in ogni ipotesi di solidarietà, ove si distingue tra rapporti interni ed esterni, si ritiene che ognuno debba rispondere in base alle quote di partecipazione o alle azioni detenute nella società, sempre, chiaramente, entro i limiti previsti dall'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, ovvero dell'art. 2495, comma 3, c.c., perché, altrimenti, supponendo ancora che vi sia capienza nelle assegnazioni, ciascun socio potrebbe agire in regresso per l'intero debito pagato al posto degli altri e non invece nella misura pari alle rispettive quote di partecipazione alla società ⁽³¹⁴⁾.

Si noti, infine, che la solidarietà passiva, sul piano processua-

⁽³¹²⁾ V. art. 1294 c.c.: “I condebitori sono tenuti in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente”.

⁽³¹³⁾ C.M. BIANCA, *L'obbligazione*, IV, Milano, 1993, 706; L. BARASSI, *La teoria generale*, Milano, 1946, 47; M. GIORGIANNI, *Obbligazione solidale e parziaria*, in *N.sso Dig. it.*, Torino, 1965, XI, 602.

⁽³¹⁴⁾ Parimenti, nell'ipotesi di incapienza di uno dei soci, la quota di debito a quest'ultimo riferibile graverà sugli altri membri della compagine sociale in proporzione alle partecipazioni detenute nella società prima della sua estinzione, così come prevede l'art. 1299, comma 2, c.c. nel disciplinare il regresso tra condebitori.

le, non comporta un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra condebitori ⁽³¹⁵⁾, escludendosi quindi l'applicabilità dell'art. 102 c.p.c. che invece la Cassazione ⁽³¹⁶⁾ ha affermato in alcune pronunce, ritenendo i soci successori della società estinta, con evidente pregiudizio in capo al creditore, che sarebbe costretto a coinvolgere tutti i soci nella sua azione ⁽³¹⁷⁾.

3.8. *L'onere della prova richiesto dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 per la contestazione della responsabilità di liquidatori e amministratori, nonché dei soci*

Alla luce della qualificazione della responsabilità di liquidatori e amministratori quale responsabilità di natura contrattuale, e, in particolare, derivante dall'obbligo di protezione dei creditori nello svolgimento dell'incarico, si può affermare che l'onere probatorio relativo alla responsabilità in questione abbia ad oggetto le seguenti circostanze:

i) la certezza in ordine al debito tributario rimasto insoddisfatto nonostante la sussistenza di attività di liquidazione, che, come si è argomentato più sopra, richiede l'allegazione dell'atto di accertamento (o di liquidazione delle imposte) notificato alla società, nonché la possibilità di agire per la sua riscossione, anche in via provvisoria;

ii) il mancato rispetto dell'ordine di graduazione dei crediti, a danno di quelli tributari, ovvero l'assegnazione di somme di denaro o beni ai soci in pregiudizio ai medesimi crediti tributari;

iii) per gli amministratori, l'aver compiuto attività di *liquidazione di fatto* oppure aver occultato le attività sociali nei due periodi di imposta precedenti la liquidazione (v. il comma 4 dell'art. 36).

In base alla formulazione dell'art. 36 precedente alle modi-

⁽³¹⁵⁾ Cfr. Cass. n. 239/2008; Cass. n. 10082/2003; Cass. n. 17249/2003; Cass. n. 2469/2003; Cass. n. 1290/2000; Cass. n. 5944/1997; Cass. n. 5275/1997; Cass. n. 3900/1994; Cass. n. 5082/1990.

⁽³¹⁶⁾ V. Cass. 5 novembre 2014, n. 23574, che a sua volta richiama Cass. 15295/2014/SU; nonché Cass. 6 novembre 2013, n. 24955; Cass. 23 settembre 2016, n. 18630.

⁽³¹⁷⁾ Come si avrà modo di argomentare nel Cap. V dedicato alla disciplina processuale.

fiche apportate dall'art. 28, comma 5, D.Lgs. n. 175/2014, l'onere della prova delle predette circostanze ricadeva interamente sull'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che spettava a quest'ultima ricostruire l'ordine di graduazione dei crediti della società, nonché eventuali assegnazioni ai soci da parte di liquidatori e amministratori, così come la realizzazione di una delle condotte di cui al comma 4 dell'art. 36.

La situazione è in parte cambiata a seguito delle modifiche apportate dal legislatore del 2014. Con l'articolo 28, comma 5, del c.d. "Decreto semplificazioni fiscali", infatti, è stato modificato l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, intervenendo sulla distribuzione dell'onere della prova della responsabilità di amministratori, liquidatori e soci per le imposte non pagate dai soggetti passivi IRES.

Per effetto della modifica – che non è andata esente da critiche in merito alla sua compatibilità con la legge delega ⁽³¹⁸⁾ –, dunque, le condotte previste dal primo comma dell'art. 36 non devono più essere dimostrate dall'Amministrazione finanziaria, ma, in presenza di un debito fiscale insoddisfatto, si presumono e spetta quindi ai liquidatori dimostrare di aver soddisfatto solo crediti di ordine superiore rispetto a quello tributario e di non aver effettuato indebite assegnazioni nei confronti dei soci, ovvero la mancanza di attività nel patrimonio sociale con le quali si sarebbe potuto soddisfare il debito erariale.

Si è dunque correttamente affermato che, con l'art. 28, comma 5, D.Lgs. n. 175/2014, il legislatore ha introdotto una *particolare forma di presunzione legale relativa* ⁽³¹⁹⁾.

Si noti, invece, che nulla è cambiato in relazione alla respon-

⁽³¹⁸⁾ Cfr. T. LAMEDICA, *Decreti delegati compatibili con la legge delega?*, in *Corr. trib.* 2015, 6, 469. Bisogna considerare, tuttavia, che sulla compatibilità dell'art. 28 D.Lgs. n. 175/2014 con la legge delega si è espressa la Corte Costituzionale con la sentenza n. 142/2020 (già commentata nei paragrafi precedenti). Seppur nel caso di specie l'incompatibilità con la delega fosse stata censurata in relazione alla sopravvivenza quinquennale della società di cui al comma 4 dell'art. 28, si noti che un'eventuale censura del comma 5 per incompatibilità con la legge delega non porterebbe a una conclusione diversa da parte della Corte Costituzionale, orientata verso un'ampia libertà del Governo delegato, non tenuto a rispettare alla lettera i criteri direttivi, ma, più in generale, la *ratio* della delega.

⁽³¹⁹⁾ Cfr. A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, *op. cit.*, 2843.

sabilità degli amministratori prevista dal comma 4 dell'art. 36, trattandosi evidentemente di condotte che non possono essere oggetto di presunzione, ma devono essere specificamente dimostrate dall'Amministrazione finanziaria.

Proseguendo l'analisi dell'onere della prova sotteso alla contestazione delle responsabilità di cui all'art. 36, è opportuno chiedersi se tali responsabilità richiedano la consapevolezza del debito tributario da parte di amministratori, liquidatori e soci e se tale consapevolezza debba essere dimostrata dall'Amministrazione finanziaria. Sul punto si segnala un orientamento risalente della Corte di Cassazione, secondo cui *“La responsabilità dei liquidatori è obiettiva perché non è ammessa da parte loro l'allegazione e la prova dell'ignoranza del debito fiscale, trovando tale qualificazione la sua razionale giustificazione proprio nella facilità del controllo da effettuare in materia”* ⁽³²⁰⁾.

Tali considerazioni, in realtà potrebbero avere ancora rilevanza per i debiti fiscali che già fossero conosciuti o conoscibili prima della liquidazione della società, ma non, evidentemente, per i debiti accertati successivamente alla sua cancellazione dal Registro delle imprese. Come conferma la “sopravvivenza quinquennale” delle società ai fini dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, infatti, le responsabilità previste dall'art. 36 si estendono oltre ai debiti tributari già contestati o prevedibili comprendendo altresì le imposte accertate o liquidate successivamente all'atto di cancellazione della società, purché, chiaramente, entro l'ordinario periodo di decadenza della potestà di accertamento.

In caso contrario, del resto, sarebbe sin troppo semplice sottrarre la società alle sue obbligazioni tributarie, nonché i soggetti indicati dall'art. 36 dalla loro responsabilità per i debiti della società stessa, avviando l'*iter* per la cancellazione dal Registro delle imprese nel momento più opportuno.

Al riguardo, si rileva che il tema non si pone per i soci che, in quanto tali, sono normalmente estranei alla gestione della società, e comunque la loro responsabilità, come si è avuto modo di rilevare, ha natura oggettiva ed è limitata a quanto percepito

⁽³²⁰⁾ V. Cassazione, sentenza 14 marzo 1978, n. 1273 (in banca dati *Dejure*).

in sede di liquidazione oppure nei periodi precedenti, sul presupposto che, se la società avesse pagato le imposte dovute, tali somme o beni non sarebbero stati percepiti dai soci stessi, ovvero lo sarebbero stati in misura inferiore.

Il tema della conoscenza del debito tributario al momento della realizzazione di una delle condotte previste dai commi 1 e 4 dell'art. 36 si pone invece per i liquidatori e per gli amministratori per i quali non si pone il tema dell'arricchimento senza causa, considerando che, ai sensi del primo comma, tali soggetti sono responsabili non solo per le imposte dovute nel periodo della liquidazione ma anche per quelli precedenti, con la conseguenza che nell'ipotesi di un avviso di accertamento successivo alla cancellazione della società dal Registro, gli stessi potrebbero essere chiamati a rispondere di un debito di imposta relativo a un periodo persino precedente all'assunzione del loro incarico, rispetto al quale, evidentemente, sarebbero all'oscuro, in quanto sarebbe decisamente arduo sapere se la società negli anni precedenti abbia fedelmente dichiarato le imposte dovute.

Diversa, invece, potrebbe essere l'ipotesi in cui il debito tributario derivi da una liquidazione ai sensi dell'art. 36-*bis* ovvero da un controllo formale ai sensi dell'art. 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973, sopraggiunti a seguito della cancellazione della società dal Registro delle Imprese, oppure, ancora, da un avviso di accertamento derivante dall'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi della società, in quanto in tal caso il liquidatore (ovvero l'amministratore) potrebbe comunque apprendere del debito tributario effettuando una verifica delle dichiarazioni dei redditi precedenti all'assunzione dell'incarico ⁽³²¹⁾.

D'altra parte, si noti che secondo la giurisprudenza della Cassazione la condizione della "*certezza legale del tributo deve*

⁽³²¹⁾ Cfr. C. SANTORIELLO, *Il liquidatore non è responsabile per pregresse inadempienze di difficile accertamento*, in *Il Fisco*, 2015, 32-33, 3191, il quale rileva che, secondo la Cassazione, chi assume una carica societaria - e quindi anche quella di liquidatore - si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze e ciò in quanto chi subentra nella gestione aziendale ha l'onere di verificare quale sia lo stato degli adempimenti fiscali posti in essere da chi lo aveva preceduto nella gestione dell'impresa; la mancata osservanza di tale onere determina in capo al nuovo amministratore - o liquidatore - la sussistenza di un dolo eventuale in ordine all'eventuale inosservanza di tali obblighi.

sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità" e non quindi all'atto in cui il liquidatore dispone l'assegnazione di somme ai soci ovvero provvede al pagamento dei creditori sociali ⁽³²²⁾.

Leggendo ancora una volta l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, in combinato disposto con l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, emerge quindi che l'Amministrazione finanziaria potrà contestare la responsabilità di liquidatori e amministratori ai sensi dell'art. 36, commi 1, 2 e 4, anche delle imposte accertate successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese; a sua volta il liquidatore (o l'amministratore) potrà liberarsi dalla responsabilità dimostrando sia (ovviamente) di non aver realizzato una delle condotte previste dalle disposizioni sopra citate sia che, adottando la diligenza richiesta dall'incarico ai sensi dell'art. 1176 c.c., non vi fosse la possibilità di conoscere il debito tributario.

3.8.1. (segue) *L'onere della prova in relazione alla responsabilità dei soci*

Per quanto riguarda la responsabilità dei soci, come più volte accennato, l'azione del Fisco nei loro confronti richiede solamente la compresenza di un debito tributario insoddisfatto e di assegnazioni effettuate nei confronti dei soci nel periodo della liquidazione ovvero nei due periodi di imposta precedenti. È quindi sufficiente il mero fatto dell'arricchimento senza causa del socio, affinché quest'ultimo sia ritenuto responsabile ⁽³²³⁾.

⁽³²²⁾ V. Cass., Sez. 5, sent. n. 10508 del 23 aprile 2008; in tal senso anche Cass., ordinanza n. 179/2014, con nota di A. CARINCI, *La nozione di «imposte dovute» rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr. trib.* 2014, 10, 785.

⁽³²³⁾ Cfr. G. RAGUCCI, *Onere della prova sull'Agenzia in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese* (commento alla sentenza Cass., sez. V, 26 giugno 2015, n. 13259), *op. cit.*, 2493, il quale afferma che "il socio che con il riparto, o anche prima di esso, al verificarsi di una delle fattispecie indicate nell'art. 36 cit., abbia ricevuto più di quanto gli spettasse non succede nei debiti sociali, ma gode di un arricchimento che non trova causa nel contratto di società, ed è pertanto tenuto a indennizzare il creditore della correlativa diminuzione patrimoniale".

Si noti inoltre che l'avvenuta percezione di somme o beni da parte dei soci, oltre a costituire il presupposto della loro responsabilità, ne rappresenta anche il limite. Sotto questo profilo, nel fissare il criterio di quantificazione dei suddetti valori con le modifiche apportate dall'art. 28, comma 5, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014, il legislatore ha introdotto un'altra presunzione legale relativa a favore dell'Amministrazione finanziaria, avendo previsto che *“il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria”* ⁽³²⁴⁾.

Tale presunzione, tuttavia, ha un limite ben chiaro che consiste nella quota di capitale detenuta dal socio. Oltre questo limite sarà quindi onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare, ricorrendo principalmente al bilancio finale di liquidazione, ovvero ai precedenti bilanci della società, l'effettivo valore dei beni percepiti dai soci e quindi la misura della loro responsabilità.

Alla luce della predetta presunzione, dunque, toccherà al socio dimostrare di aver ricevuto somme in misura inferiore a quella contestata dall'Ufficio, anche se tale circostanza normalmente dovrebbe risultare dal bilancio finale di liquidazione, ovvero che il valore dei beni sociali assegnati fosse inferiore rispetto alla quota di capitale detenuta nella società, oppure rispetto al valore degli stessi beni indicato e dimostrato dall'Ufficio stesso, evidenziando, ad esempio, l'esposizione dei criteri di riparto nella nota integrativa al bilancio finale di liquidazione o la documentazione comprovante le singole liquidazioni dei beni e somme ai soci ⁽³²⁵⁾.

Bisogna considerare, infine, che siffatta presunzione non può comunque superare il presupposto dell'esistenza di un atti-

⁽³²⁴⁾ Si è rilevato in dottrina che tale norma (a parte la sua infelice formulazione laddove parla di valore del denaro) è di difficile inquadramento, *“non essendo affatto chiaro se intenda introdurre un criterio presuntivo di riparto delle assegnazioni, ma allora non è chiaro il riferimento al valore, ovvero un criterio di valutazione, ma allora non si comprende il riferimento alla quota di capitale”* (cfr. A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, op. cit., 2843).

⁽³²⁵⁾ Cfr. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, op. cit., 1 ss..

vo risultante dal bilancio finale, e della sua distribuzione ai soci, la cui dimostrazione, come chiarito anche dalla giurisprudenza della Cassazione, è pur sempre onere dell'Amministrazione finanziaria ⁽³²⁶⁾. A fronte di tale prova, dunque, il socio può solamente contestare il *quantum* della sua responsabilità in base alla determinazione del valore dei beni ricevuti in assegnazione.

3.9. *L'accertamento delle responsabilità previste dall'art. 36: l'atto motivato di cui al comma 5*

In prima battuta, è interessante notare come già nel 1935 la stessa Amministrazione finanziaria affermò che l'esecuzione nei confronti del liquidatore ⁽³²⁷⁾ per le imposte non assolute dalla società estinta dovesse trovare fondamento in un atto amministrativo formale, attraverso il quale tale responsabilità doveva essere dichiarata e dimostrata nei suoi presupposti ⁽³²⁸⁾.

La necessità di contestare la responsabilità del liquidatore (nonché di amministratori e soci) mediante un apposito atto am-

⁽³²⁶⁾ V. *ex multis* Cass. 26 giugno 2015, n. 13259, nella quale si legge che “*La difesa dell'Amministrazione finanziaria resistente, dopo avere correttamente affermato che la responsabilità del socio di una società cancellata dal Registro delle imprese “attiene esclusivamente alla fondatezza della pretesa creditoria nei confronti dei soci e rileva esclusivamente sul piano probatorio”, non trae la coerente deduzione da tale premessa: ossia che spetta al creditore (che pretende), e non al debitore, l'onere della prova dell'azionata pretesa (art. 2697 c.c.). E non è conducente affermare - come fa la resistente - che il contribuente non ha contestato nei giudizi di merito la misura della responsabilità, poiché la contestazione ha interessato in radice la sussistenza della responsabilità dei soci per il debito della società. E in tale contesto resta fermo il principio dell'onere della prova su chi pretende di far valere un diritto (art. 2697 cit.). In conclusione: la cancellazione dal Registro delle imprese costituisce il presupposto della proponibilità dell'azione nei confronti dei soci; l'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale costituisce il limite della responsabilità dei soci; sia la reale percezione delle somme sia l'entità di tali somme rilevano sul piano probatorio e vanno provate dal creditore che intende agire contro i soci, secondo il normale riparto dell'onere della prova*” (in banca dati *Big Suite Ipsoa*).

⁽³²⁷⁾ Le considerazioni relative alla figura del liquidatore si intendono riferite anche agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori; v. art. 36, comma 2, D.P.R. n. 602/1973.

⁽³²⁸⁾ V. Circolare ministeriale 3 settembre 1935, n. 4100. Cfr. inoltre la ricostruzione storica dell'istituto della responsabilità di liquidatori e amministratori in A. MONTI, *La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti procedurali dell'istituto*, in *op. cit.*, 17.

ministrativo è ora espressamente contemplata dall'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, il quale prevede l'emissione di un atto motivato da notificare secondo le disposizioni contenute nell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973.

A parte il rinvio alla disposizione relativa alla notifica degli atti di accertamento delle imposte sui redditi, il comma 5 dell'art. 36 non definisce la natura dell'atto mediante il quale dovrebbe essere contestata la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci. È però previsto che le responsabilità in esame siano accertate da "l'Ufficio delle imposte", il che vale, quantomeno, a escludere la competenza dell'Agente della Riscossione, nonostante la disposizione sia appunto collocata nel D.P.R. n. 602/1973.

Il recupero delle imposte dovute dalla società nei confronti di liquidatori, amministratori e soci, del resto, richiede innanzitutto l'accertamento dei presupposti delle relative responsabilità (su cui v. sopra) e la liquidazione del debito di tali soggetti, tenendo in considerazione i limiti previsti dall'art. 36.

È chiaro dunque che tale attività non avrebbe potuto svolgersi tramite un mero atto esecutivo posto in essere dall'Agente della Riscossione, i cui compiti ⁽³²⁹⁾ sono appunto limitati alla riscossione dei tributi e non al loro accertamento e alla loro liquidazione ⁽³³⁰⁾, attività che invece spettano all'Agenzia delle Entrate con le modalità e secondo i poteri previsti dal D.P.R. n. 600/1973 per quanto riguarda l'accertamento delle imposte sui redditi ovvero dalle disposizioni procedurali contenute nelle singole leggi d'imposta.

⁽³²⁹⁾ V. da ultimo lo Statuto dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione, approvato con d.p.c.m. del 5 giugno 2017, all'art. 3 prevede che "L'Agenzia svolge le funzioni relative alla riscossione nazionale, la cui titolarità è attribuita all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 3, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 e assume la qualifica di Agente della riscossione".

⁽³³⁰⁾ In particolare, per liquidazione si intende "l'operazione – più o meno complessa – mediante la quale si applica ad un determinato parametro – la base imponibile – una determinata aliquota, al fine di quantificare l'entità della prestazione pecuniaria dovuta" (L. DEL FEDERICO - F. MONTANARI, *Liquidazione del tributo*, in *Treccani, Diritto on-line* 2014), tale attività può essere svolta, a seconda dei casi, sia dal contribuente (ad esempio con la dichiarazione d'imposta) sia dall'Agenzia delle Entrate. In particolare, sul potere di liquidazione dell'Agenzia delle Entrate cfr. R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000, 33 e ss.

Nonostante il disposto normativo, tuttavia, fu necessario l'intervento della giurisprudenza al fine di chiarire che le imposte dovute dalla società non avrebbero potuto essere recuperate nei confronti dei soggetti indicati dall'art. 36 mediante una cartella di pagamento emessa dall'Agente della Riscossione⁽³³¹⁾, senza quindi passare per l'apposito atto di cui al comma 5. Anche più recentemente, inoltre, la Cassazione ha avuto modo di pronunciarsi in casi ove il liquidatore, ovvero il socio, si sono visti recapitare direttamente la cartella di pagamento relativa alle imposte dovute dalla società⁽³³²⁾.

Resta tuttavia il problema della dubbia qualificazione giuridica dell'atto di cui al comma 5 dell'art. 36, anche per comprendere se lo stesso possa rappresentare il titolo esecutivo che legittima la riscossione delle imposte in capo ai suoi destinatari, ovvero tale titolo debba essere ricercato altrove, e, in particolare, nell'atto che rappresenta il debito erariale della società estinta.

Al riguardo, si noti innanzitutto che l'atto di cui all'art. 36 comma 5 non può essere qualificato come atto impositivo⁽³³³⁾, in quanto, come si è avuto modo di specificare, la responsabilità

⁽³³¹⁾ V. Comm. Centrale, Sez. XXVI, sentenza n. 761/1990, in A. BODRITO, *Art. 36*, in C. CONSOLO – C. GLENDI (a cura di) *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, 2008, 852, ove si è chiarito che il ruolo emesso nei confronti del liquidatore di società, quale responsabile delle imposte dovute da quest'ultima, deve essere preceduto da un avviso di accertamento dell'Ufficio delle imposte ex art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

Si ritiene inoltre che l'Ufficio competente sia la Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate (ovvero la Direzione Regionale al ricorrere dei requisiti dimensionali previsti dall'art. 27, comma 13, D.L. n. 185/2008, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2) ove il soggetto destinatario dell'atto ex art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, ha il suo domicilio fiscale.

⁽³³²⁾ V. Cass., Sez. V, ord. 20 luglio 2020, n. 15378, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2020, 12, 964, con nota di A. Bodrito, che ha ritenuto illegittima una cartella di pagamento notificata al liquidatore della società in mancanza dell'atto di cui al comma 5 dell'art. 36.

⁽³³³⁾ Almeno nelle ipotesi in cui esista già il titolo esecutivo del debito erariale della società (ad esempio perché le imposte sono state accertate prima della cancellazione dal Registro), ovvero l'Amministrazione finanziaria possa procurarselo avvalendosi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, entro i 5 anni dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese. Diversamente, scaduto il quinquennio di cui all'art. 28, comma 4, pur nel silenzio del legislatore, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria possa emettere – entro il termine di decadenza dall'accertamento delle imposte – un atto impositivo nei confronti dei soggetti responsabili accertando la pretesa riferibile alla società estinta e, nel contempo, le responsabilità ex art. 36 e 2495, comma 3, c.c..

di liquidatori, amministratori e soci non è basata su una solidarietà nel rapporto di imposta, ma è piuttosto un'obbligazione civilistica corrispondente ai debiti tributari della società. Con l'atto in esame, inoltre, l'Amministrazione finanziaria non accerta un nuovo debito di imposta, bensì la responsabilità di determinati soggetti per un debito già esistente.

L'indagine sulla natura dell'atto in esame, dunque, non è semplice, e ciò è dimostrato dall'eterogeneità delle conclusioni raggiunte dalla dottrina. Si tratta infatti di un atto che si colloca in una zona grigia tra accertamento e riscossione⁽³³⁴⁾.

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, l'atto di cui al comma 5 dell'art. 36, pur con le dovute distinzioni, a partire dal fatto che la contestazione nei confronti di liquidatori, amministratori e soci non comporta l'accertamento di una maggiore imposta, ma presuppone che tale accertamento sia già avvenuto, ha elementi in comune con l'avviso di accertamento, e pertanto, laddove compatibili, dovrebbero applicarsi le disposizioni sull'accertamento delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 600/1973. Già nel testo della disposizione, infatti, si rinvencono alcuni elementi che suggeriscono tale conclusione, laddove si prevede che *“La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

In particolare, dunque, si ritiene necessario evidenziare i seguenti elementi: *i)* l'attività di accertamento; *ii)* la competenza dell'Ufficio delle imposte (v. *supra*); *iii)* l'obbligo di motivazione; *iv)* il rinvio alle disposizioni dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973.

⁽³³⁴⁾ La natura mista tra accertamento e riscossione è stata rilevata da S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 112; ma le opinioni sulla natura dell'atto di cui all'art. 36 sono varie: secondo G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, 400, nell'attività di accertamento delle responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, da parte dell'Amministrazione finanziaria vi sarebbero alcune caratteristiche dell'imposizione, pur rilevando *“la specificità e la limitatezza”* di tale attività; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., 130 ss., ha definito l'atto in questione come un atto di *“ricognizione e liquidazione”*, assimilabile per certi aspetti agli atti di liquidazione di cui all'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973, in quanto *“diretto alla liquidazione di una prestazione che è oggetto di un'obbligazione risarcitoria di natura civilistica”*.

Tra gli elementi sopra richiamati, il più significativo è di certo rappresentato dal fatto che la contestazione delle responsabilità previste dall'art. 36 può richiedere una vera e propria attività istruttoria da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale può avvalersi dei poteri e degli strumenti previsti dal decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi e, in particolare, dagli artt. 32 (*Poteri degli uffici*) e 33 (*Accessi, ispezioni e verifiche*).

L'atto di cui al comma 5 dell'art. 36 richiede infatti la motivazione in merito ai presupposti specifici delle responsabilità previste. In particolare, per quanto riguarda i liquidatori l'Amministrazione finanziaria, prima delle modifiche apportate all'art. 36 dall'art. 28, comma 5, D.Lgs. n. 175/2014, avrebbe dovuto ricostruire la situazione patrimoniale della società al tempo della liquidazione al fine di verificare se e in che misura il credito erariale avrebbe trovato soddisfazione laddove i liquidatori stessi non avessero assegnato beni ai soci, ovvero non avessero soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari. A seguito delle modifiche di cui sopra si è accennato, tuttavia, l'onere di dimostrare di non aver anteposto la soddisfazione del credito tributario all'assegnazione di beni o denaro ai soci, ovvero al pagamento di crediti di ordine inferiore, è stato ribaltato sui liquidatori, con la conseguenza che l'Ufficio dovrà dimostrare l'esistenza di un debito rimasto insoddisfatto e la presenza di attività della liquidazione.

Anche per quanto riguarda i soci è comunque richiesta un'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, che, come si è avuto modo di approfondire, deve accertare e poi dimostrare ⁽³³⁵⁾, partendo dal bilancio finale di liquidazione, che essi abbiano ricevuto in assegnazione denaro o altri beni sociali in esito alla liquidazione, ovvero nei due periodi di imposta precedenti, determinando la responsabilità per le imposte dovute e non versate dalla società estinta in base al valore dei beni ovvero all'ammontare del denaro ricevuto.

Il fatto che l'accertamento delle responsabilità di cui all'art. 36 possa implicare un'attività istruttoria che è regolata dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 è inoltre più evidente se si con-

⁽³³⁵⁾ V. quanto stabilito al riguardo in via generale dal nuovo comma 5-bis dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, introdotto con l'art. 6, comma 1, l. 31 agosto 2022, n. 130.

siderano i presupposti per la responsabilità degli amministratori, che consistono nel compimento di operazioni di liquidazione nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione ovvero nell'occultamento “*di attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili*” (vedi il comma 4 dell'art. 36). La dimostrazione di siffatta responsabilità può dunque richiedere l'esecuzione di *accessi, ispezioni e verifiche* oppure l'invio di questionari o richieste di documenti ai sensi dell'art. 32, D.P.R. n. 600/1973.

Oltre alla funzione di accertare i presupposti delle responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, l'atto di cui al comma 5 dell'art. 36 ha altresì la funzione di determinare l'ammontare di tale responsabilità rispetto al debito accertato nei confronti della società estinta.

L'atto di cui al comma 5 dell'art. 36 presenta diversi elementi in comune con l'avviso di accertamento anche sul piano della teoria generale.

Innanzitutto, nell'accertare la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci l'Agenzia delle Entrate pone in essere un'attività amministrativa volta al perseguimento del medesimo pubblico interesse cui mira l'attività impositiva, ossia il recupero delle entrate necessarie al funzionamento dello Stato ⁽³³⁶⁾.

Nell'espletamento di questa attività, soggetta ai principi di buon andamento e di imparzialità, ai sensi dell'art. 97, primo comma Cost., esattamente come nell'attività impositiva, l'Amministrazione finanziaria non è inoltre titolare di una vera e propria discrezionalità amministrativa, essendo vincolata al perseguimento dei suoi fini istituzionali, secondo i parametri stabiliti dalla legge ⁽³³⁷⁾.

⁽³³⁶⁾ In particolare, ci si riferisce al c.d. *interesse fiscale*, che è diretto all'obiettivo di acquisizione delle risorse finanziarie fondamentali per garantire la vitalità e lo sviluppo della collettività interessata, eventualmente anche in contrasto con le esigenze difensive dei diritti di libertà e di proprietà dell'individuo. L'interesse fiscale nella tradizione giuridica europea esprime costantemente una prospettiva rivelatrice di istanze e aspirazioni appartenenti alla comunità considerata nella sua generalità, in contrapposizione con i valori protettivi della sfera personale dei singoli consociati: cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 41; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 37 ss.

⁽³³⁷⁾ In merito al lungo dibattito circa la sussistenza di una discrezionalità ammini-

Tale attività posta in essere dall'Amministrazione finanziaria, inoltre, sfocia in un atto, quello previsto dal comma 5 dell'art. 36, che può definirsi autoritativo, in quanto suscettibile di produrre effetti nella sfera giuridica dei suoi destinatari se non impugnato davanti al Giudice competente ⁽³³⁸⁾.

Come accennato, tuttavia, vi sono d'altro canto diversi e rilevanti elementi distintivi tra l'atto di cui al comma 5 e l'avviso di accertamento, a partire dalla natura dichiarativa del primo atto e la natura – per parte della dottrina – costitutiva del secondo ⁽³³⁹⁾.

strativa nell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, si consenta di rinviare ai numerosi e autorevoli contributi sul tema a partire dagli studi di M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, Milano, 1939; ID., *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993, 45 ss. In questa sede si ritiene di aderire alla tesi maggioritaria in base alla quale l'attività di accertamento ha natura vincolata, in quanto la determinazione autoritativa di imponibile e imposta dovuta deve avvenire secondo la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. e applicando il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost.; v. F. PISTOLESI, *La giustizia tributaria*, Bologna, 2006, 45.

⁽³³⁸⁾ Sul concetto di atti autoritativi intesi come “manifestazione della possibilità di modificare la posizione di soggetti mediante un'attività attuativa di precetti” v. F. BENVENUTI, *Disegno dell'amministrazione italiana*, Padova, 1996, 89.

⁽³³⁹⁾ La distinzione si riferisce al dibattito dottrinale sulla natura e gli effetti dell'atto impositivo. In particolare, secondo la teoria dichiarativa, che è di origine tedesca, le norme tributarie sono norme materiali e l'obbligazione tributaria sorge col verificarsi della fattispecie imponibile. L'atto emanato dall'ente impositore, dunque, non produce alcuna situazione giuridica nuova, ma si limita a dichiarare e accertare una situazione giuridica preesistente (per approfondimenti sulla teoria dichiarativa v. A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, pag. 26; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 126; ID., *L'accertamento dell'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1942, I, 69; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 177; C. LONGOBARDI, *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965, 216; E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, 3 ss.; E. POTTI, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 62 ss.). Alla teoria dichiarativa si contrappone la teoria costitutiva, secondo cui le norme tributarie hanno il carattere della strumentalità; nell'esercizio della potestà impositiva l'Amministrazione finanziaria emana atti che non hanno l'effetto di accertare una preesistente situazione giuridica, ma di costituirla. Secondo tale teoria il momento in cui sorge l'obbligazione tributaria non è quello in cui si realizza il presupposto di fatto del tributo, ma quello in cui l'Amministrazione finanziaria rettifica la dichiarazione ed emana un atto (di imposizione), il cui effetto è quello di costituire il rapporto giuridico di imposta (cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, op. cit., 118 ss.; ID., *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, in *Jus*, 4/1951, 493 ss.; A. BERLIRI, *Processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, I, 121; ID., *Appunti in tema di accertamento*, in *Riv. dir. fin.*, 1938, I, 85 ss.; ID., *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1964, 367 ss.).

Per quanto riguarda nello specifico la qualificazione giuridica dell'atto di accertamento previsto dall'art. 36, la natura costitutiva è stata sostenuta da F. TESAURO, *La responsa-*

L'atto di accertamento delle responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, infatti, non può avere natura costitutiva perché l'obbligazione di cui devono rispondere tali soggetti nasce nel momento in cui si verificano i presupposti previsti dalla norma e dipende dall'esistenza del debito erariale della società accertato con un atto precedente ⁽³⁴⁰⁾. Ciò è evidente soprattutto per i soci che sono responsabili per i debiti della società estinta dal momento in cui ricevono in assegnazione denaro o beni della società sia ai sensi dell'art. 2495 c.c. sia *ex art.* 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973.

Il titolo costitutivo ⁽³⁴¹⁾ e il titolo esecutivo ⁽³⁴²⁾ dell'obbl-

bilità fiscale dei liquidatori, op. cit., 428 ss., il quale equipara in tutto e per tutto l'atto in esame all'avviso di accertamento.

⁽³⁴⁰⁾ La circostanza per cui in alcune ipotesi l'accertamento del debito tributario o quello della responsabilità ai sensi dell'art. 36 possano confluire in un unico atto non supera la distinzione concettuale tra il primo, che è atto costitutivo del rapporto di imposta, e il secondo che è invece teso alla dichiarazione della responsabilità patrimoniale - di natura civilistica - di liquidatori, amministratori e soci.

⁽³⁴¹⁾ Con ciò intendendosi il fatto o l'atto giuridico dal quale deriva l'acquisto di una situazione giuridica soggettiva da parte del soggetto giuridico che ne è titolare; cfr. A. TORRENTE - P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2011, 123.

⁽³⁴²⁾ Ossia l'atto giuridico che costituisce la condizione necessaria e sufficiente per poter dare inizio al procedimento di esecuzione forzata. Nel diritto tributario, l'ordinamento prevede generalmente due distinti atti che assurgono alla funzione di titolo esecutivo su cui si può fondare una esecuzione forzata tributaria ai sensi del D.P.R. n. 602/1973. Si tratta in particolare dei c.d. atti impositivi o "accertamenti esecutivi" relativi all'accertamento delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA (v. al riguardo l'art. 29, D.L. n. 78/2011, applicabile per gli atti notificati a partire dal 1° ottobre 2011) e l'iscrizione a ruolo (regolata dal D.P.R. 602/1973 e dal D.Lgs. n. 112/1999). Per approfondimenti in merito all'evoluzione normativa che ha portato alla "concentrazione della riscossione nell'accertamento, nonché in merito alla possibilità di estendere il titolo esecutivo formato nei confronti dell'obbligato principale anche a soggetti terzi, v. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, XIX, 743; M. BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, XL, 1179; ID., *Ruolo di imposta*, in *Enc. dir.*, 1989, 178; G. BONGIORNO, *Esecuzione ed autotutela*, in *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989, 1249; ID., *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1984, 260; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 336; B. COCIVERA, *Ingunzione (Diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1971, 528 ss.; ID., *L'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, I, 281; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, XVI, 1972, 416; B. COCIVERA, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971, 744; E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, 327; G. FRANSONI, *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in C. GLENDI - V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 99 ss.; C. GLENDI, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 2240; ID., *Solidarietà dipendente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il de-*

gazione di liquidatori, amministratori e soci, dunque, saranno sempre rappresentati dagli atti attraverso i quali si è cristallizzato il debito della società estinta che, se rientrano nella definizione di cui all'art. 29, comma 1, lett. a), D.L. n. 78/2010 ⁽³⁴³⁾, coincideranno con l'avviso di accertamento imposablesativo, ovvero, in tutti gli altri casi, con l'iscrizione a ruolo nei confronti della società stessa (titolo esecutivo) ⁽³⁴⁴⁾.

In questo contesto, si è già più volte evidenziato che, secondo la procedura delineata dal legislatore con l'introduzione della "sopravvivenza quinquennale" della società, l'avviso di accertamento emesso nei confronti dell'ente successivamente alla sua cancellazione dal Registro delle imprese costituisce il titolo che legittima l'Amministrazione finanziaria ad agire per l'accertamento della responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, mediante l'atto di cui all'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973. Verificatasi la condizione dell'esigibilità delle imposte e accertata la responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36, dunque, l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società rappresenterà il titolo esecutivo in base al quale l'Agente della Riscossione potrà avviare azioni esecutive nei confronti di liquidatori, amministratori e soci, nei limiti di quanto stabilito con l'atto emesso ai sensi dell'art. 36, comma 5.

Si noti del resto che l'accertamento di cui al comma 5 non può essere considerato "imposablesativo" ai sensi dell'art. 29, D.L. n. 78/2010, e rappresentare quindi esso stesso il titolo esecutivo che legittimi l'esecuzione forzata dell'Agente della Riscossione, in quanto la lettera della disposizione citata si riferisce solamente a "*l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto*". Come visto, tuttavia, l'atto di accertamento della responsabilità di liqui-

bitore principale d'imposta, in *Dir. prat. trib.*, 1974, II, 777 ss.; M. LAPORTA, *La riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1960, 74; R. LUPI, *Coobbligazione solidale dipendente ed esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 200.

⁽³⁴³⁾ Nello specifico, "*l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni*" emessi dal 1° ottobre 2011.

⁽³⁴⁴⁾ Si pensi, ad esempio, all'iscrizione a ruolo successiva a un controllo *ex artt.* 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. n. 600/1973 (ovvero 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972 per l'IVA).

datori, amministratori e soci, seppur presenti diversi elementi in comune con l'avviso di accertamento, non ha alcun fine impositivo, come invece prevede la disposizione sugli atti impositivi.

Parimenti, l'atto in esame non può nemmeno fondare un'iscrizione a ruolo da parte dell'Ufficio, considerando che, come prevede l'art. 12, D.P.R. n. 602/1973, i ruoli riguardano *imposte, sanzioni e interessi*. Non può dunque essere oggetto di iscrizione a ruolo il credito, che non ha natura tributaria, manifestato nell'atto motivato di cui al comma 5 dell'art. 36. Ma se, come insegna la migliore dottrina, l'azione esecutiva dell'Amministrazione finanziaria può scaturire solamente dagli atti impositivi oppure dall'iscrizione a ruolo, non si può sostenere che l'atto in esame rappresenti il titolo esecutivo in base al quale è legittimata la riscossione delle imposte dovute dalla società nei confronti di liquidatori, amministratori e soci. Anche questa considerazione, dunque, rappresenta un'ulteriore conferma della natura meramente dichiarativa dell'atto di accertamento della responsabilità di liquidatori, amministratori e soci con il quale l'Ufficio accerta e determina nel suo ammontare la responsabilità per un debito tributario che già esiste.

La notifica di un avviso di accertamento in un momento successivo alla cancellazione della società, tuttavia, non è l'unica ipotesi in cui si può manifestare la responsabilità dei soggetti sopra elencati. Vi possono essere infatti altre ipotesi ove il titolo costitutivo dell'Amministrazione finanziaria derivi da altri atti che la dottrina ha identificato essenzialmente nelle dichiarazioni fiscali e nelle definizioni agevolate ⁽³⁴⁵⁾.

Si pensi ad esempio al mancato pagamento, con le attività della liquidazione, delle imposte indicate dalla società nelle sue stesse dichiarazioni dei redditi. In tal caso, l'Amministrazione notificherebbe (oggi avvalendosi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014) un avviso ai sensi dell'art. 36-*bis*, D.P.R. n. 600/1973 (ovvero *ex art. 36-ter* in caso di controllo formale), al quale seguirebbe, in caso di mancata definizione, la cartella di pagamento con le relative sanzioni da omesso versamento in misura piena e gli interessi. In questa ipotesi, il titolo in base al quale

⁽³⁴⁵⁾ V. G. RAGUCCI, *op. loc. cit.*

liquidatori, amministratori e soci sarebbero chiamati a rispondere di tale debito sarebbe rappresentato dalla stessa dichiarazione fiscale cui si riferisce l'atto di liquidazione delle imposte ai sensi dell'art. 36-*bis*, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 ⁽³⁴⁶⁾.

Vi sono altre ipotesi, invece, ove il titolo costitutivo del debito dei soggetti sopra elencati può derivare dalla definizione di un atto impositivo, ovvero di un processo verbale di constatazione, da parte della società attraverso le forme previste dal D.Lgs. n. 218/1997 ⁽³⁴⁷⁾, cui siano seguite la liquidazione e la cancellazione della società con il mancato pagamento di rate successive alla prima ⁽³⁴⁸⁾. In tal caso, dunque, l'atto relativo alla definizione costituirà il titolo costitutivo del debito di liquidatori, amministratori e soci.

3.10. *Sul diritto al contraddittorio endoprocedimentale prima dell'emissione dell'atto motivato di cui al comma 5 dell'art. 36*

Nell'ambito del procedimento amministrativo che porta alla contestazione della responsabilità di cui all'art. 36, è lecito chiedersi se, prima della notifica dell'atto di cui al comma 5, l'Amministrazione finanziaria debba instaurare un contraddittorio preventivo con l'interessato.

Il tema, in effetti, è stato affrontato dalla Corte di Cassazione, la quale ha ritenuto che l'accertamento della responsabilità di amministratori, liquidatori e soci debba seguire una sequenza procedimentale consistente in *“una preventiva forma di rituale contraddittorio procedimentale, con puntuale contestazione, risposta, eventuale notifica di atto di accertamento e possibilità di sua impugnazione”* ⁽³⁴⁹⁾.

⁽³⁴⁶⁾ In quanto tale disposizione prevede che *“I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta”*.

⁽³⁴⁷⁾ Il quale all'art. 5-*bis* prevede l'adesione ai verbali di constatazione e all'art. 7 l'atto di accertamento con adesione.

⁽³⁴⁸⁾ L'art. 9 del D.Lgs. n. 218/1997, prevede infatti che le forme di definizione disciplinate dal decreto si perfezionino con il pagamento della prima rata (ovvero dell'intero ammontare degli importi oggetto di definizione, se la rateazione non è richiesta).

⁽³⁴⁹⁾ V. Cass., Sez. V, ord., 27 luglio 2018, n. 19994.

Interessante notare, quindi, come nella sentenza citata la Cassazione abbia ravvisato l'esistenza dell'obbligo di un contraddittorio preventivo tra l'Amministrazione finanziaria e i destinatari dell'accertamento di cui all'art. 36, pur considerando che tale conclusione non è stata accompagnata da un percorso argomentativo volto a spiegarne le ragioni alla luce dell'orientamento dominante della stessa giurisprudenza di legittimità in materia di contraddittorio preventivo (v. meglio *infra*), in base al quale, invece, dovrebbe essere esclusa l'applicazione del contraddittorio preventivo alla fattispecie in esame.

Anche la dottrina si è posta il problema sull'esistenza di un diritto al contraddittorio preventivo nell'accertamento delle responsabilità di cui all'art. 36, rilevando che tale diritto non potrebbe essere ricercato nelle singole disposizioni sul contraddittorio endoprocedimentale contenute nelle leggi disciplinanti il rapporto di imposta, riguardando l'accertamento in esame un'obbligazione civilistica di natura risarcitoria/restitutoria, quale è quella di liquidatori, amministratori e soci ⁽³⁵⁰⁾. Nonostante la mancanza di una specifica previsione normativa sulla possibilità per i destinatari dell'atto di cui all'art. 36 di presentare le loro osservazioni difensive prima dell'emissione dell'atto stesso, si è tuttavia ritenuto che tale diritto deriverebbe dall'applicazione dell'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CED) ⁽³⁵¹⁾, ove è sancito “*il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*” ⁽³⁵²⁾.

⁽³⁵⁰⁾ E nemmeno dovrebbe considerarsi applicabile l'art. 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente, il quale prevede il diritto alla presentazione di osservazioni difensive in caso di *accessi, ispezioni e verifiche*, considerando che l'accertamento di cui all'art. 36, in ragione delle sue caratteristiche, non dovrebbe comportare atti che rientrino nelle ipotesi previste dall'art. 12, comma 7.

⁽³⁵¹⁾ Nonché dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, v. le sentenze: 3 luglio 2014, causa C-129 e C/130/13, *Ramino International Logistics*; 22 ottobre 13, causa C-276/12, *Jiri Sabow*; 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè*; 12 dicembre 2002, causa C-395/00, *Soc. Distillerie Cipriani*; 21 settembre 2000, causa C-462/98 P, *Mediocurso c. Commissione*; 4 ottobre 1996, causa C-32/95, *Lisrestat*.

⁽³⁵²⁾ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., 142 ss., ove l'autore ha affermato che anche laddove dovesse prevalere una interpretazione più restrittiva in merito all'applicazione delle garanzie difensive previste dal diritto europeo, come in effetti ha ritenuto la Corte di Cassazione (v. *infra*), il diritto al contraddittorio preventivo non è escluso.

Senza necessità di dilungarsi sull'annoso tema circa l'esistenza di un principio generale che imponga il contraddittorio preventivo in ogni accertamento dell'Amministrazione finanziaria ⁽³⁵³⁾ e sulla portata applicativa del diritto al contraddittorio sancito dall'art. 41 CED, tuttavia, si noti che l'orientamento consolidatosi all'interno della giurisprudenza di legittimità consiste nel distinguere tra "tributi armonizzati" e "tributi non armonizzati", ritenendo che per questi ultimi l'Amministrazione finanziaria abbia l'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedi-

dittorio preventivo dovrebbe comunque essere garantito, sempre ad avviso dell'Autore, dalla legge sul procedimento amministrativo (l. n. 241/1990) e, in particolare, dalle disposizioni contenute nel Capo III, relativo alla *Partecipazione al procedimento amministrativo*, non operando, in relazione alla fattispecie concreta, lo sbarramento previsto dall'art. 13, comma 2, l. n. 241/1990, il quale prevede che "Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano, nonché ai procedimenti previsti dal decreto-legge 15 gennaio 1991, n. 8, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 marzo 1991, n. 82, e successive modificazioni, e dal decreto legislativo 29 marzo 1993, n. 119, e successive modificazioni".

⁽³⁵³⁾ Sul diritto al contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario, si vedano, senza pretesa di esaustività, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 448; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 588 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 630; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 274; ID., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1217 ss.; A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012; G. MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, 474 ss.; A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137 ss.; ID., *È già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 24 maggio 2016; F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss., nota a Cass., sez. un., 18 settembre 2014 n. 19667; P. COPPOLA, *Riflessioni sull'obbligo generalizzato di una decisione partecipata ai fini della legittimità della pretesa tributaria e dell'azionabilità del diritto di difesa*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 1041; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, 986 ss.; A.E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, 394 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 193 ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018; G. MOSCHETTI, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del diritto al contraddittorio: le soluzioni proporzionate dell'esperienza tedesca*, in *Dir. prat. trib.*, III, 2020, 877-906; S. LA ROSA, *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 296 ss.

mentale in tutti i casi in cui tale obbligo risulti sancito da specifiche norme, pena l'invalidità dell'atto di accertamento; in tema di tributi "armonizzati", invece, il contraddittorio preventivo sarebbe sempre obbligatorio a pena di nullità dell'atto ⁽³⁵⁴⁾, trovando diretta applicazione il diritto europeo e i relativi chiarimenti della Corte di Giustizia ⁽³⁵⁵⁾.

A seguito delle pressoché unanimi critiche all'orientamento della Suprema Corte, nonché dei numerosi tentativi, non andati a buon fine, di censurare l'incostituzionalità delle situazioni di disuguaglianza cui darebbe luogo la disciplina del contraddittorio preventivo ⁽³⁵⁶⁾, il legislatore è intervenuto con una disposizione, l'art. 4-*octies* del D.L. n. 34/2019, che ha previsto l'obbligo di instaurare il contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento, con l'esclusione, tuttavia, degli atti di accertamento "parziale" di cui all'art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973 (ovvero ai sensi dell'art. 54, D.P.R. n. 633/1972) e dei casi in cui sia stata rilasciata copia del p.v.c. da parte degli organi di controllo.

⁽³⁵⁴⁾ A condizione che il ricorrente fornisca la c.d. *prova di resistenza*, dimostrando quindi le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato regolarmente instaurato. La prova di resistenza è tuttavia esclusa nelle ipotesi in cui il contraddittorio sia previsto dalla legge, come nel caso di *accessi, ispezioni e verifiche* ai sensi dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000 (v. al riguardo, *ex multis*, Cass., Sez. V, sentenza n. 22444 dell'11 settembre 2019).

⁽³⁵⁵⁾ A partire dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 24823 del 9 dicembre 2015, duramente criticata dalla dottrina maggioritaria sotto il profilo dell'applicazione differenziata del diritto al contraddittorio in base al tipo di tributo, considerando che al fine di garantire il contraddittorio preventivo in relazione a ogni tributo e ogni atto impositivo dell'Amministrazione finanziaria sarebbe stato sufficiente applicare l'art. 24, della l. n. 4/1929, in base al quale "*Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*" (v. per tutti il commento di M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.* 2016, 7, 479).

⁽³⁵⁶⁾ V. da ultima l'ordinanza n. 8 del 31 gennaio 2020 ove la Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla CTP di Siracusa, la quale ha censurato gli artt. 32, 39 e 42 D.P.R. n. 600/1973, nonché l'art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212., in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione. Analoga sorte avevano avuto in precedenza le questioni sollevate nel corso del 2016 dalla CTR della Toscana, dalla CTR della Campania e dalla stessa CTP di Siracusa, delle quali la Corte costituzionale, con le ordinanze del 13 luglio 2017, nn. 187, 188 e 189, aveva sancito la manifesta inammissibilità rilevando l'esistenza di problematiche di carattere meramente procedurale.

La nuova disposizione sul contraddittorio è stata inserita introducendo l'art. 5-ter nel D.Lgs. n. 218/1997 (*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*), e comporta sostanzialmente l'inversione della fase di accertamento con adesione, che, da strumento di definizione avviato su istanza del contribuente a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, diviene un passaggio obbligatorio per l'Ufficio prima dell'emissione dell'atto ⁽³⁵⁷⁾.

La dottrina ha criticato questo approccio ⁽³⁵⁸⁾, sia per il fatto di ricorrere alla procedura di adesione, invece di disciplinare separatamente il contraddittorio preventivo, sia per l'esclusione degli accertamenti parziali dal perimetro di applicazione.

Quanto al primo aspetto va però considerato che le occasioni di confronto tra contribuente e Amministrazione non possono moltiplicarsi a dismisura, a scapito dell'economia del procedimento. Certamente delicate saranno le ipotesi in cui, a seguito del contraddittorio *ex art. 5-ter*, l'Amministrazione modifichi l'impostazione della pretesa senza ulteriormente confrontarsi con il contribuente, che in tal caso si vedrebbe privato della possibilità di partecipare alla formazione della pretesa e, successivamente, anche di definirla al di fuori del processo.

Inopportuna pare poi l'esclusione dell'avviso di accertamento parziale dall'applicabilità della disposizione, con la conseguenza che gli effetti sono sostanzialmente opposti a quelli sperati, in quanto nella prassi la maggioranza degli avvisi di accertamento sono emessi ai sensi dell'art. 41-*bis* ⁽³⁵⁹⁾, spesso al fine

⁽³⁵⁷⁾ È stato infatti modificato anche l'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997, confinando l'istanza di accertamento con adesione da parte del contribuente alle sole ipotesi l'invito di cui all'art. 5-ter non sia dovuto (perché è stato emesso un v.c.) ovvero l'Ufficio non abbia per errore notificato l'invito stesso.

⁽³⁵⁸⁾ C. GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corr.trib.*, 1/2020, 1, 26; G. MOSCHETTI, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio": le soluzioni "proporzionate" dell'esperienza tedesca*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2020, 3, 877; G. FERRANTI, *Invito al contraddittorio: restano le perplessità anche dopo i chiarimenti dell'Agenzia*, in *Il Fisco*, 2020, 29, 2807; ID., *Invito al contraddittorio con minori garanzie per i contribuenti*, in *Il Fisco*, 2019, 29, 2807; P. COPPOLA, *Le ultime novità in materia di contraddittorio procedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 6, 2351.

⁽³⁵⁹⁾ Cfr. C. GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, *op. cit.*, 26. La ragione di tale esclusione risiede nel fatto che, in teoria, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe avvalersi dell'accertamento di cui all'art. 41-*bis* solamente in presenza

di non precludere l'esercizio di ulteriore attività accertatrice in relazione al medesimo periodo di imposta ⁽³⁶⁰⁾. Tale deroga, che appare motivata dal fatto che l'accertamento parziale *dovrebbe* ⁽³⁶¹⁾ giustificarsi solo quando dall'istruttoria emerga – direttamente, e senza necessità di ulteriori valutazioni – l'esistenza di un maggior imponibile in capo al soggetto sottoposto a controllo rischia dunque di svilire il contraddittorio preventivo, alimentando ulteriormente i contenziosi in materia, considerando che il contribuente sarà portato a contestare l'illegittimo utilizzo dell'accertamento parziale.

Non è inoltre stata accolta con favore la previsione in base alla quale in caso di omessa notifica dell'invito al contraddittorio da parte dell'Ufficio, la sanzione della nullità dell'atto è prevista

di elementi che consentirebbero *ictu oculi* di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito, senza necessità di verificare la posizione complessiva del contribuente. L'essenza di un accertamento parziale sta, infatti, nella sostanziale coincidenza tra il contenuto dell'atto di accertamento e gli elementi emersi da una "data segnalazione" (di altri uffici o dell'anagrafe) sulla quale il parziale si fonda, che devono inoltre essere caratterizzati da un grado di compiutezza tale da determinare, come afferma la Suprema Corte, un immediato "automatismo argomentativo indotto da quelle fonti di conoscenza, per modo che il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione, senza che si renda necessario perciò dar corso ad ulteriori attività di approfondimento che sono appannaggio, di regola, degli accertamenti più complessi" (cfr. Cass., sez. V, 10 febbraio 2016, n. 2633; Cass., sez. V, 23 dicembre 2014, n. 27323; Cass., sez. V, 4 agosto 2010, n. 13799). Il problema è che nel corso degli anni il legislatore ha ampliato il novero delle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria può avvalersi di tale strumento. Per approfondimenti al riguardo si consenta di rinviare S. LA ROSA, *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 627 ss.; ID., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Milano, 1994, 13 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 448; ID., *Accertamento e processo*, in *Boll. trib.*, 1986, 771 ss.; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, 149 ss.; G. FALSITTA, G. MARONGIU – A. FANTOZZI - F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, Commento all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973; F. PISTOLESI, *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 387; ID., *Evoluzione ed abusi nell'impiego dell'accertamento parziale*, in "I venerdì di diritto e pratica tributaria", Sanremo, 3-4 giugno 2011; E. MARELLO, *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 2012, 56; S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013, 125 ss.; D. DEOTTO, *Accertamento – Scritti di resistenza tributaria*, Milano, 2015, 175 ss.

⁽³⁶⁰⁾ Attività che altrimenti sarebbe vincolata alla sopravvenienza di nuovi elementi ai sensi dell'art. 43, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, dando luogo al c.d. accertamento integrativo.

⁽³⁶¹⁾ Il condizionale è dovuto al fatto che nella prassi l'accertamento parziale è sin troppo largamente utilizzato.

solamente laddove il contribuente “*dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato*” ⁽³⁶²⁾, con la quale il Legislatore ha trasformato in precetto le argomentazioni della Corte di Giustizia sulla c.d. *prova di resistenza* ⁽³⁶³⁾, considerando che, con tale previsione, si addossa al contribuente stesso un onere, consistente nel difendersi in giudizio dimostrando la concreta esistenza di argomentazioni a suo favore, a fronte di una violazione del procedimento commessa dall’Amministrazione finanziaria ⁽³⁶⁴⁾.

Pur nella consapevolezza dei motivi di contenzioso che questo potrà alimentare, sarà dunque fondamentale che il Giudice chiamato a decidere sulla violazione del contraddittorio interpreti correttamente e rigorosamente sia i limiti dell’accertamento “parziale” sia la c.d. *prova di resistenza*, tenendo in considerazione i chiarimenti della Corte di Giustizia, secondo cui l’eccezione di difetto di contraddittorio non deve essere puramente formale.

Segnalate le importanti criticità di questa nuova disposizione, merita comunque di essere ponderata la sua possibile applicazione all’atto di accertamento della responsabilità di cui all’art. 36.

Nonostante, come si è rilevato, la natura dell’atto di cui al comma 5 dell’art. 36 non sia di semplice qualificazione, il riferimento dell’art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/21997 a “*un avviso di accertamento*”, in ragione della sua genericità, potrebbe anche includere l’atto motivato di cui al comma 5 dell’art. 36 (considerando gli elementi in comune che tale atto presenta rispetto all’avviso di accertamento). Si noti del resto che la tanto discussa

⁽³⁶²⁾ V il comma 4 dell’art. 5-ter, D.Lgs. n. 218/1997.

⁽³⁶³⁾ Tali argomentazioni, in particolare, sono contenute nelle note sentenze *Kamino International*, causa C-129/2013, e *Datema Hellman Worldwide Logistics BV*, causa C-130/2013, ove la Corte di Giustizia, ribadendo l’esistenza di un principio generale in materia di contraddittorio tributario ha sottolineato che l’eccezione di omesso contraddittorio non può limitarsi a lamentare l’omissione, ma deve allegare le difese che nel contraddittorio il contribuente avrebbe potuto (e non ha potuto) svolgere. Tali eccezioni, anche se non decisive e vincenti, devono essere ragionevoli e non temerarie. Per un commento, si veda A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2536.

⁽³⁶⁴⁾ Cfr. P. COPPOLA, *Le ultime novità in materia di contraddittorio procedimentale*, *op. cit.*, 2351.

mancata inclusione degli avvisi di accertamento “parziali” testimonianza che dove il legislatore ha voluto derogare al contraddittorio preventivo lo ha fatto espressamente.

D’atra parte, bisogna però considerare che la “nuova” procedura, collocata del decreto legislativo che disciplina il procedimento di adesione, non ha introdotto un diritto al contraddittorio preventivo per tutti gli atti dell’Amministrazione finanziaria, ma l’obbligo di instaurare “in via preventiva” l’accertamento con adesione. Ritenere che l’obbligo di garantire un contraddittorio preventivo prima dell’emissione dell’atto di cui al comma 5 dell’art. 36 possa derivare dall’applicazione dell’art. 5-ter, D.Lgs. n. 218/1997, dunque, significherebbe anche ammettere che tale atto sia suscettibile di accertamento con adesione. L’art. 1, D.Lgs. n. 218/1997, tuttavia, definisce chiaramente l’ambito applicativo delle disposizioni sull’adesione che è circoscritto all’accertamento delle imposte sui redditi e dell’imposta sul valore aggiunto, ovvero agli altri atti di cui al comma 2, tra i quali non rientra l’atto di cui al comma 5 dell’art. 36. L’istituto dell’accertamento con adesione, del resto, è finalizzato al raggiungimento di una più corretta qualificazione e quantificazione della pretesa tributaria da parte dell’Amministrazione finanziaria ⁽³⁶⁵⁾, cui

⁽³⁶⁵⁾ Cfr. F. GALLO, *Gli strumenti di definizione preventiva*, in *Il Fisco*, 1995, 35, 7921; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 310; L. MAGISTRO - R. FANELLI, *L'accertamento con adesione del contribuente*, Milano, 1999, 382; M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass. trib.* 1998, 5, 1231; S. CAPOLUPO, *La natura giuridica dell'istanza di adesione*, *Il Fisco*, 2018, 39, 3707; C. ATTARDI, *Accertamento con adesione: natura ed efficacia (esterna) alla luce delle previsioni dello Statuto*, in *Il Fisco*, 3007. Senza pretesa di esaustività, inoltre, con riferimento alle varie ipotesi di “concordato tributario” e accertamento con adesione, v. *ex multis*, B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948; U. GARGIULO, *Il concordato tributario*, Napoli, 1947, A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, VII ed., Milano, 1957, 171 e seguenti; E. ALLORIO - A. PAGLIARO, *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. It.*, III, 989 ss.; F. CARNELUTTI, *Contratto e diritto pubblico*, in *Riv. Dir. Pubbl.*, 1929, I, 665; G. LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956, 156 ss.; G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1969, I, 317 ss.; Id., *Concordato tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, VII, Roma, 1988; G.F. GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Dig. Discipline privatistiche*, III, 1988, 289 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 423 ss.; M.A. GALEOTTI FLORI, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamenti che conseguono alle attività concorrenti di due soggetti del rapporto tributario*, in *Il Fisco*, 1995, 12, 3085 ss.; F. GALLO, *La reintroduzione del concordato tra velleità e scor-*

consegue inoltre uno sconto sanzionatorio per il contribuente che aderisce a tale rideterminazione della pretesa rinunciando al contenzioso.

La natura civilistica delle responsabilità previste dall'art. 36, invece, non richiede un confronto sul rapporto di imposta (che è, come più volte evidenziato, riferibile alla società) e nemmeno assumerebbe rilevanza la riduzione delle sanzioni prevista in caso di accettazione della proposta di adesione, in quanto ai soggetti indicati dalla disposizione non è irrogata alcuna sanzione tributaria – semmai essi rispondono del debito relativo alle sanzioni riferibili alla società estinta che avrebbe trovato soddisfazione con le attività della liquidazione –; ciò non esclude, tuttavia, l'opportunità di garantire un contraddittorio endoprocedimentale anche prima dell'emissione dell'atto di cui all'art. 36, comma 5, garantendo al destinatario la possibilità di fornire elementi utili in merito alla determinazione della sua responsabilità per il debito erariale riferibile alla società estinta.

Al momento, tuttavia, tale possibilità non pare rinvenirsi nell'art. 5-ter, D.Lgs. n. 218/1997, se non attraverso un'evidente forzatura della disposizione.

ciatoie, in *Rass. trib.*, 1994, 1025 ss.; ID., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1483 ss.; ID., *Gli strumenti di definizione preventiva*, in *Il Fisco*, 1995, 32, 7921 ss.; S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 1089 ss.; R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. trib.*, 1994, 1859 ss.; F. MOSCHETTI, *La possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Il Fisco*, 1995, 22, 5331 ss.; D. STEVANTO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, 205 ss.

CAPITOLO IV

L'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ PROFILI PROCESSUALI

SOMMARIO: Premessa. - 1. Le diverse teorie a confronto. - 1.1. La teoria della cancellazione della cancellazione. - (segue) Criticità della teoria della cancellazione e comparazione con l'ipotesi dell'ultrattività del mandato difensivo. - 1.2. La teoria della successione universale adottata dalla giurisprudenza di legittimità. - 1.3. La tesi della successione a titolo particolare. - 1.4. La tesi secondo cui l'estinzione dell'ente nel corso del giudizio rappresenterebbe un'ipotesi di cessazione della materia del contendere. - 1.5. L'estinzione del giudizio quale soluzione in grado di tutelare, in maniera proporzionata, gli interessi di tutte le parti coinvolte. - (segue) La pronuncia di cessazione della materia del contendere: analisi dell'istituto e considerazioni sulla sua applicabilità in caso di estinzione dell'ente in corso di causa nel giudizio civile e tributario. - (segue) La cessazione della materia del contendere nel giudizio tributario e l'inidoneità dell'estinzione dell'ente in corso di causa a determinare la caducazione dell'atto impugnato. - (segue) L'orientamento secondo cui la cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese determinerebbe l'impossibilità di proseguire il giudizio per mancanza di un presupposto processuale. La cessazione della materia del contendere quale pronuncia in ogni caso idonea a terminare il giudizio civile e tributario in cui si verifichi tale evento. - (segue) i) il regime della sentenza resa nonostante l'estinzione della società; ii) l'estinzione della società nel giudizio di Cassazione. 2. La sorte dei giudizi in cui l'ente estinto sia parte attiva. - 3. L'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, e la sopravvivenza quinquennale delle società per gli atti di "contenzioso". - (segue) La ratio dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, in relazione agli atti di "contenzioso". - 4. Considerazioni conclusive: l'inadeguatezza dell'attuale disciplina delle conseguenze processuali derivanti dall'estinzione della società in corso di causa.

PREMESSA

L'analisi condotta sino a questo punto sugli aspetti sostanziali dell'estinzione delle società ha portato alla conclusione

che non può esistere alcun fenomeno successorio nei rapporti attivi e passivi riconducibili all'ente, ma solamente la configurazione di diverse fattispecie di responsabilità in capo a soci, liquidatori e amministratori, oppure, per quanto riguarda le attività non considerate nella liquidazione, l'assegnazione *ex lege* delle stesse ai soci.

La teoria della successione *sui generis*, ormai consolidatasi e richiamata in ogni sentenza successiva alle note Sezioni Unite del 2013, tuttavia, coinvolge in particolar modo gli aspetti processuali del fenomeno dell'estinzione delle società. Anzi, appare in realtà evidente che, come si avrà modo di approfondire, la soluzione di identificare i soci quali successori della società estinta sia stata animata dallo scopo di salvaguardare il processo instaurato dal creditore della società a fronte di un evento che, a eccezione dell'ipotesi di cancellazione d'ufficio ai sensi dell'art. 2490, comma 6, c.c., è volontario.

Gli effetti principali della teoria successoria, si noti, riguardano principalmente il processo, in quanto, se da un punto di vista meramente sostanziale la qualificazione del titolo in base al quale i soci sono chiamati a rispondere dei debiti della società non influisce sulla circostanza per cui i soci stessi sono responsabili nei limiti stabiliti dagli artt. 2495 c.c. (disposizione generale) ⁽¹⁾ e 36 D.P.R. n. 602/1973 (disposizione speciale), ai fini processuali cambia tutto, comprese le disposizioni applicabili. Condividere la teoria successoria, infatti, significherebbe ritenere applicabile l'istituto della successione nel processo: universale ai sensi dell'art. 110 c.p.c., ovvero, secondo alcuni, particolare *ex art.* 111 c.p.c. Ed è infatti l'art. 110 c.p.c. che, visto appunto il costante orientamento della Corte di Cassazione dal 2013, è oggi applicato dai giudici di merito e di legittimità, con la conseguenza che a seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese il processo è proseguito dai soci (ovvero nei loro confronti).

È lecito chiedersi, tuttavia, se effettivamente la soluzione adottata dalle Sezioni Unite abbia l'effetto di tutelare l'interesse del creditore alla soddisfazione della sua pretesa, ovvero se fini-

⁽¹⁾ V. anche l'art. 2324 c.c. per i soci accomandatari nelle società in accomandita.

sca solamente per “salvare” il processo, frustrando però la posizione del creditore stesso, intrappolato in due processi invece di uno, al contempo onerando anche i soci in un modo che nel diritto UE si definirebbe non proporzionato. L’approfondimento che seguirà, si noti, avrà ad oggetto sia il processo tributario, come noto giudizio a natura impugnatoria, sia il giudizio civile, in ragione dell’esigenza di trovare una soluzione unitaria che si applichi a entrambi i giudizi.

Nell’indagine sulle conseguenze processuali dell’estinzione dell’ente si cercherà innanzitutto di ripercorrere i principali orientamenti di dottrina e di giurisprudenza riguardanti il tema in esame.

1. LE DIVERSE TEORIE A CONFRONTO

1.1. *La teoria della cancellazione della cancellazione*

È stata già descritta nel corso del presente lavoro la teoria in base alla quale la cancellazione della società dal Registro delle imprese in presenza di rapporti attivi o passivi non definiti non sarebbe conforme alla legge, con conseguente possibilità di revocare il provvedimento di cancellazione emesso dal Registro delle imprese da parte del giudice del Registro.

La stessa soluzione è stata proposta anche per far fronte alle conseguenze sui processi in corso derivanti dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese e consiste in particolare nel ritenere che la cancellazione richiesta e disposta nel corso del giudizio in cui è parte la società dovrebbe ritenersi nulla, con la conseguenza che il Giudice investito della controversia, una volta reso edotto del provvedimento di cancellazione dal Registro, invece che dichiarare l’interruzione del oppure l’estinzione del processo, dovrebbe disporre la sua continuazione accertando e dichiarando (d’ufficio) la nullità della cancellazione, o meglio, considerando che il provvedimento di cancellazione è un atto amministrativo, disapplicare tale provvedimento e segnalare al Giudice del Registro l’illegittimità dello stesso ⁽²⁾.

⁽²⁾ In tal senso A.M. TEDOLDI, *Cancellazione dal registro delle imprese e impugnazioni*

Di tale orientamento, che trae origine dal risalente indirizzo maggioritario secondo cui la società non avrebbe potuto considerarsi estinta fino alla soddisfazione di ogni rapporto pendente, si trova traccia in una altrettanto risalente giurisprudenza ⁽³⁾, la quale ha ritenuto che la continuazione del processo nei confronti dell'ente sarebbe dettata dall'esigenza che l'attore non resti pregiudicato dalla decisione di procedere all'estinzione della persona giuridica, considerando inoltre che la sentenza deve realizzare il diritto dell'attore così come lo avrebbe realizzato nel momento della domanda. Ciò in virtù del principio di *perpetuatio iurisdictionis* sancito dall'art. 5 c.p.c., secondo il quale l'inevitabile durata del processo non deve pregiudicare il diritto dell'attore vittorioso.

L'orientamento in questione non è stato abbandonato del tutto, resistendo anche alla riforma del 2003, con la quale, come noto, la disciplina dell'estinzione delle società è stata inserita nel novellato art. 2495 c.c., attribuendo valore costitutivo alla cancellazione dal Registro delle imprese. Anche oggi, infatti, vi è chi ritiene illegittima la decisione del liquidatore di procedere alla cancellazione in corso di causa, avanzando il sospetto che, in alcuni casi, dietro la stessa si celi l'intento di frapporre un ostacolo ulteriore alla controparte e, con il decorso del tempo, sfuggire a un'eventuale procedura fallimentare ⁽⁴⁾.

La cancellazione della società nel corso del giudizio non sa-

civili: la parola alle sezioni unite e alla consulta (con una proposta di "immortalità relativa" ad effetti meramente processuali), in *Corr. giur.*, 2012, 1205, il quale suggerisce che il giudice rilevi *incidenter tantum* l'insussistenza dei requisiti per la cancellazione limitatamente al processo in corso evitando così ogni efficacia interruttiva della stessa; Cfr. inoltre A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, *op. cit.*, 312 ss.; in tal senso v. anche F. FIMMANÒ, *Estinzione fraudolenta della società e ricorso al fallimento "sintomatico" del pubblico ministero*, in *Dir. penale dell'impresa*, 9 settembre 2013, 28-32; V. SANNA, *Gli effetti della cancellazione dell'impresa e della società dal registro delle imprese*, *op. cit.*, 88 ss.

⁽³⁾ V. in particolare Cass., 9 giugno 1933 in *Foro it.*, voce *Appello civ.*, n. 13; e Cass. 8 aprile 1937, n. 1038 in *Massimario Foro it.*, 1937, 239; App. Ancona, in *Foro it.*, 1937, 1544 ss. con nota di T. ASCARELLI. Si veda, inoltre, anche la successiva giurisprudenza formatasi in vigenza del codice del 1942: Cass., 11 febbraio 1961, n. 299, in *Riv. dir. Civ.* 1963, II, con nota critica di C. PUNZI.

⁽⁴⁾ Cfr. A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, *op. cit.*, 312 ss.; *contra* V. FICARI, *Cancellazione dal registro delle imprese di società di capitali, "abuso della cancellazione" e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in *Riv. dir. trib.* 2010, 1037 ss.

rebbe pertanto dettata da una legittima scelta dell'imprenditore, risultando in contrasto con le finalità della liquidazione, che sarebbero quelle di provvedere al pagamento dei crediti e alla ripartizione dell'eventuale residuo attivo tra i soci.

In tale ottica, pertanto, si è anche ipotizzata una scissione tra effetti sostanziali e processuali dell'estinzione, prevedendo che la società, seppur estinta dal punto di vista sostanziale, continui comunque a mantenere una soggettività processuale fino al passaggio in giudicato della sentenza. Secondo questo orientamento, dunque, la cancellazione volontaria non sarebbe idonea a spiegare effetti interruttivi e successori sul processo né a far venir meno la legittimazione processuale della società nella persona del suo liquidatore, se non per i futuri processi ⁽⁵⁾.

A sostegno della continuazione del processo nei confronti della società cancellata dal Registro delle imprese è stata altresì proposta l'analogia con la fattispecie della fusione, operazione che, prima dell'introduzione dell'art. 2504-*bis* c.c. con la nota riforma del 2003, si riteneva comportasse anch'essa un effetto propriamente estintivo della società. La giurisprudenza, tuttavia, superando un iniziale approccio in base al quale l'estinzione della società incorporata o fusa sarebbe ricaduta nell'ambito di applicazione dell'art. 110 c.p.c. ⁽⁶⁾, con conseguente interruzione del processo in corso, ha ritenuto che il "venir meno" della società non dovesse per forza determinare l'applicazione dell'art. 299 e ss. c.p.c. ⁽⁷⁾.

⁽⁵⁾ Cfr. F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 2011, 366 ss, A.M. TEDOLDI, *Cancellazione di società dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle Sezioni unite e alla Consulta*, op. cit., 1205; D. LONGO, *Gli effetti processuali della cancellazione di società dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. process.* 2013, 4/5, 912.

⁽⁶⁾ In vigenza della disciplina (precedente alla riforma del diritto societario del 2004) dettata dall'art. 2504 *bis* c.c., in base al quale la fusione per incorporazione aveva un effetto estintivo nei confronti della società incorporata, nonostante il dissenso di parte della dottrina, la giurisprudenza di legittimità riteneva infatti che la fusione di società mediante incorporazione realizzasse un'ipotesi di successione a titolo universale corrispondente alla successione *mortis causa* delle persone fisiche, dalla quale deriva l'estinzione della società incorporata ed il contestuale ingresso della incorporante nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo alla prima (V. *ex multis*: Cass. n. 12350 e 5716 del 2003; 17974, 9504 e 4679 del 2002; 14238, 10595, 9595, 6949, 4180 e 2655 del 2001; 9796/2000).

⁽⁷⁾ Si veda per tutti Cass., Sez. Un., 14 settembre 2010, n. 19509, in base alla quale la

Si è argomentato inoltre che il meccanismo dell'interruzione del processo e della successiva riassunzione ha ragione di applicarsi nel caso di morte della parte processuale al fine di tutelare il contraddittorio e garantire il diritto di difesa degli eredi, a fronte di un evento che, generalmente, è involontario e imprevedibile, mentre la cancellazione della società è un atto volontario⁽⁸⁾ - in quanto segue alla decisione dei soci di approvare il bilancio finale di liquidazione - e prevedibile.

Mancherebbero dunque le esigenze di garanzia del contraddittorio e del diritto di difesa dei successori nel rapporto controverso che stanno alla base dell'interruzione del processo, con conseguente onere di riassunzione in capo alla parte interessata⁽⁹⁾.

(segue) Criticità della teoria della cancellazione e comparazione con l'ipotesi dell'ultrattività del mandato difensivo

Come si è già avuto modo di rilevare, l'applicazione della teoria in commento appare in contrasto con il quadro normativo vigente che sancisce l'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese, responsabilizzando i soci che abbiano percepito somme in base al bilancio di liquidazione (art. 2495, comma 3, c.c.), ovvero, come prevede l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, nel periodo della liquidazione e nei due

fusione (paritaria o per incorporazione) "l'unificazione mediante l'integrazione reciproca delle società partecipanti alla fusione, risolvendosi in una vicenda meramente evolutivo-modificativa dello stesso soggetto giuridico, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo". La Suprema Corte ha dunque dichiarato superato l'orientamento che prevedeva l'applicabilità dell'art. 299 e ss. c.p.c., salvando dalla nullità un atto di citazione notificato alla società incorporata. In dottrina, cfr. E.F. RICCI, *Gli effetti della fusione di società sul processo pendente*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2007, 179 ss.; C. CONSOLO, *Bram Stoker e la non interruzione per fusione ed "estinzione" societaria (a proposito di gradazioni sull'"immortalità")*, in *Riv. dir. proc.*, 2007, 189 ss.; D. DALFINO, *Sulla inidoneità interruttiva della fusione societaria (e sull'effetto successorio che ad essa si accompagna)*, in *Riv. dir. proc.*, 2007, 91.

⁽⁸⁾ A eccezione dell'ipotesi di cancellazione d'ufficio di cui all'art. 2191, comma 6, c.c.

⁽⁹⁾ Tale obiezione alla teoria che vede nell'interruzione del giudizio la conseguenza naturale della cancellazione della società in corso di causa è stata avanzata sia dai sostenitori della teoria in commento, sia da coloro che hanno parlato di successione particolare nel rapporto controverso e conseguente prosecuzione del processo *ex art.* 111 c.p.c. (v. D. DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, Torino, 2002, 219-230).

precedenti. Come si argomenterà più avanti, inoltre, l'effetto estintivo della cancellazione dal Registro delle imprese non è contraddetto nemmeno dal differimento quinquennale degli effetti della cancellazione previsto dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

In primo luogo, infatti, si tratta di una deroga alla regola generale, che rimane quella dell'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese. In secondo luogo, si noti che in base al – pur impreciso – tenore letterale della disposizione si deve concludere che tale deroga riguardi solo gli atti “...di contenzioso” dell'Amministrazione finanziaria e non della società estinta, e valga ai soli fini della “*validità e dell'efficacia*” di tali atti che possono quindi essere emessi nei confronti della società estinta, notificandoli presso l'ultima sede sociale ⁽¹⁰⁾.

Dal punto di vista meramente processuale, inoltre, ritenere che il giudizio debba proseguire da o nei confronti della società cancellata dal Registro delle imprese attraverso la disapplicazione del provvedimento di cancellazione, comporterebbe un effetto simile alla fattispecie dell'ultrattività del mandato *ex art. 300 c.p.c.* ⁽¹¹⁾ e della sua operatività al di fuori del grado di giudizio nel corso del quale si verifichi l'evento interruttivo, istituito sul quale è intervenuta in maniera organica una pronuncia relativamente recente delle Sezioni Unite ⁽¹²⁾. Con la differenza che la

⁽¹⁰⁾ Cfr. A. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte*, *op. cit.*, 2015, fasc. 5, 375; ID, *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, *op. cit.*, 314; G. GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, *Riv. dir. trib.*, 2017, 27-28.

⁽¹¹⁾ In base alla quale, nel caso in cui l'evento non sia dichiarato o notificato nei modi e nei tempi di cui all'art. 300 c.p.c., il difensore continua a rappresentare la parte come se l'evento non si sia verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti e al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale e nelle successive fasi di quiescenza e riattivazione del rapporto a seguito della proposizione dell'impugnazione.

⁽¹²⁾ Cass., SS.UU., 4 luglio 2014, n. 15295, in *Foro it.*, 2014, I, 2785, con nota di O. DESIATO, *Morte della parte e impugnazione della sentenza: riaffermato (finalmente) il principio dell'ultrattività del mandato*; ID., 2015, I, 636, con nota di R. DANOVÌ, *Note deontologiche sui poteri del difensore, sull'ultrattività del mandato e sull'interruzione del processo*; in *Riv. dir. proc.*, 2014, 1510, con nota di M.F. GHIRGA, *L'ultrattività del mandato nel caso di evento interruttivo verificatosi tra un grado e l'altro del giudizio: “una storia infinita”*; in *Corr. giur.*, 2015, 1289, con nota di C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*; cfr. inoltre D. DALFINO, *La cancellazione “differita” delle società*

seconda soluzione sembrerebbe più lineare, in quanto la continuazione del processo nei confronti della società estinta non richiederebbe la disapplicazione del provvedimento di cancellazione da parte del Giudice davanti al quale pende la causa ⁽¹³⁾.

D'altra parte, anche la possibilità di continuare il giudizio nei confronti della società estinta in virtù dell'ultrattività del mandato sarebbe rimessa alla discrezionalità del difensore che non dichiara in giudizio l'evento che ha riguardato la capacità processuale dell'ente. Ciò che il difensore avrà interesse a fare in tutte le ipotesi in cui sia possibile trarre beneficio dall'interruzione del processo *ex art. 299 c.p.c.*, o, in generale, in considerazione del fatto che, venuta meno la società, potrebbe mancare proprio l'interesse alla continuazione del giudizio.

La continuazione del processo nei confronti della società estinta non appare dunque una soluzione soddisfacente, in quanto non si vede la ragione per proseguire un giudizio nei confronti di un soggetto che, a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese (con effetto indiscutibilmente costitutivo) non è più il debitore (ovvero, in generale, il titolare del diritto controverso). Si potrebbe obiettare ciò che, in effetti, ha riconosciuto la Cassazione ⁽¹⁴⁾: il creditore avrebbe comunque interesse all'accertamento della sua pretesa per poi agire nei confronti dei soci (ovvero dei liquidatori) ai sensi dell'art. 2495 c.c. ⁽¹⁵⁾. In

in ambito tributario, op. cit., 195. In dottrina, ritiene che il fenomeno dell'ultrattività della procura valga solamente per la continuazione della fase processuale nel corso della quale il non denunciato evento si è verificato: C. PUNZI, *L'interruzione del processo*, Milano, 1963, 170; A. SALETTI, *Interruzione del processo*, in *Enciclopedia Giuridica*, XVII, 2008.

⁽¹³⁾ Un'ulteriore differenza consisterebbe nel fatto che nell'ipotesi di ultrattività del mandato il difensore della società non potrebbe comunque presentare ricorso in Cassazione, in ragione della necessità della procura speciale ai sensi dell'art. 365 c.p.c. (v. in tal senso le Sezioni Unite nella sentenza n. 15295/2014 sopra citata).

⁽¹⁴⁾ Su cui si dirà diffusamente più avanti.

⁽¹⁵⁾ Lo stesso si può dire, come si avrà modo di approfondire, nel giudizio tributario, nonostante il suo carattere impugnatorio, laddove se l'ente provvedesse alla cancellazione dal Registro delle imprese a seguito dell'annullamento dell'atto impositivo da parte del giudice di primo o secondo grado, l'Amministrazione finanziaria avrebbe comunque interesse a proseguire il giudizio impugnando la sentenza al fine di accertare la legittimità della sua pretesa e agire, sempre nei confronti di soci e liquidatori (o amministratori), ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 per la riscossione delle imposte dovute. Ciò a meno che l'estinzione dell'ente non comporti anche l'estinzione del giudizio, con dichiarazione di cessata materia del contendere, in quanto, in tal caso, si travolgerebbe anche la sentenza che avesse concluso il precedente grado di giudizio.

tal caso, tuttavia, come si avrà modo di approfondire, l'impossibilità di proseguire il giudizio nei confronti della società deriverebbe dell'assenza di bilateralità delle parti, presupposto fondamentale ai fini della valida instaurazione del giudizio.

La "giusta parte" al quale il creditore deve rivolgere la sua pretesa, del resto, non può che essere rappresentata dai soci oppure dai liquidatori se e in quanto responsabili dei debiti sociali ai sensi dell'art. 2495 comma 3, c.c. ovvero dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/9173.

La medesima conclusione deve valere anche nell'ipotesi in cui la lite abbia a oggetto una posizione attiva della società (come un credito di imposta), in quanto, come si è ampiamente argomentato nei capitoli precedenti, i soci divengono *ex lege* titolari dei beni e dei diritti facenti capo alla società estinta, anche se non compresi nel bilancio finale e nel relativo piano di riparto ⁽¹⁶⁾.

1.2. *Le teoria della successione universale adottata dalla giurisprudenza di legittimità*

L'orientamento in base al quale l'estinzione delle società nel corso del processo comporterebbe l'interruzione ai sensi dell'art. 299 c.p.c., ovvero, nel processo tributario, ai sensi dell'art. 40, D.Lgs. n. 546/1992 ⁽¹⁷⁾, e la successione dei soci all'interno

⁽¹⁶⁾ Al riguardo, sostiene l'ipotesi della "cancellazione della cancellazione" nei giudizi dai quali può derivare una sopravvenienza attiva della società, F. GODIO, *Fusione ed estinzione di società di capitali e processi pendenti*, Padova, 2020, 236 ss.. In sostanza, secondo l'Autrice, in presenza di una posizione attiva della società, dovrebbe essere disposta la cancellazione del provvedimento di cancellazione, permettendo alla società di completare la liquidazione. Dal punto di vista processuale, dunque, ferma restando l'interruzione del processo per il venir meno della parte, lo stesso giudizio dovrebbe essere riassunto dalla società "ritornata in vita" entro il termine dei tre mesi previsto dall'art. 305 c.p.c. La stessa A., tuttavia, specifica come questa soluzione richiederebbe un adattamento della disciplina positiva, soprattutto in relazione al termine dal quale far decorrere la riassunzione del giudizio, in quanto se lo stesso fosse individuato nel momento della sua interruzione, il rispetto del medesimo termine dipenderebbe dai tempi richiesti per la pratica di cancellazione del provvedimento di cancellazione della società dal Registro delle imprese.

⁽¹⁷⁾ V. il comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che l'interruzione del processo a causa del "*venir meno, per morte o altre cause*" di una delle parti. Si noti inoltre che il processo tributario è caratterizzato dal fatto che la trattazione della causa è affidata a

del medesimo giudizio, a titolo universale oppure a titolo particolare parte dal presupposto che l'insensibilità del processo alle vicende riguardanti le sue parti è contraddetta dal codice di procedura stesso, e, in particolare dagli artt. 110 e 111 c.p.c. (18).

Come ormai noto, con le sentenze nn. 6070/6071/6072 del 2013, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno ritenuto che l'estinzione della società comporti una successione di carattere universale, *sui generis*, in capo ai soci, adottando, per quanto riguarda le conseguenze processuali, la soluzione dell'interruzione del processo ai sensi dell'art. 299 c.p.c. e della trasmissione automatica della legittimazione (attiva e passiva) in capo ai soci stessi, ai sensi dell'art. 110 c.p.c.

Secondo la tesi della Cassazione, dunque, il socio succede sempre e automaticamente nei rapporti controversi della società, mentre il fatto che manchino i presupposti per affermare la sua responsabilità ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c. non inciderebbe sulla legittimazione passiva del socio stesso, ma sull'interesse ad agire del creditore che, in tal caso, sarebbe quindi tenuto a dimostrare la sussistenza di tale interesse nonostante non vi sia alcuna (immediata) responsabilità dei soci in relazione alla sua pretesa (19).

La scelta di subordinare la prosecuzione del giudizio alla sussistenza dell'interesse ad agire in capo al creditore, tuttavia, incontrerebbe difficoltà dal punto di vista della tecnica processuale, in quanto l'interesse ad agire, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., deve essere valutato solo in ragione della domanda di parte, senza che possano venire in rilievo considerazioni circa la sua

un'unica udienza, all'esito della quale il Collegio emette la sentenza del relativo grado di giudizio. Il comma 3 dell'art. 40 prevede inoltre che "*Se uno degli eventi di cui al comma 1 si avvera dopo l'ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio o dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza, esso non produce effetto a meno che non sia pronunciata sentenza e il processo prosegua davanti al giudice adito*". Non sono dunque rare le ipotesi in cui il grado di giudizio si possa concludere anche ove la società sia stata cancellata dal Registro delle imprese.

(18) Cfr. C. PUNZI, *Interruzione del processo ed estinzione delle società commerciali*, in *Riv. dir. civ.*, 1963, II, 291 ss.; R. COSTI, *Le sopravvenienze passive dopo la liquidazione delle società per azioni*, in *Riv. dir. civ.*, 1964, I, 278-282; A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, op. cit., 574-578; A. SALETTI, *La riassunzione del processo civile*, Milano, 1981, 317-318.

(19) Nelle sentenze citate, la Cassazione considera l'ipotesi dell'interesse all'accertamento del credito ai fini dell'escussione delle garanzie.

“fondatezza” originate da eccezioni del convenuto (come la circostanza di non aver percepito nulla dalla liquidazione della società).

Il fatto che i soci abbiano percepito o meno somme prima dell'estinzione della società, e siano per questo responsabili, inoltre, attiene al merito dell'azione di responsabilità di cui agli artt. 2495, comma 3, c.c. e 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973.

Si è dunque ipotizzato di scindere il fenomeno della successione dei soci dalla loro responsabilità patrimoniale, proponendo un'analogia con la disciplina dell'accettazione con beneficio di inventario ⁽²⁰⁾. Ciò significa che la successione nel processo si verificherebbe sempre e comunque, in modo che la sentenza avrebbe ad oggetto solamente l'accertamento del credito nei confronti della società debitrice, con la possibilità per il creditore di agire, successivamente all'accertamento definitivo della sua pretesa, nei confronti degli *ex* soci (o dei liquidatori), in presenza dei presupposti di cui all'art. 2495 c.c. ovvero, per i crediti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973.

Tale soluzione, difatti, potrebbe a prima vista apparire compatibile anche con il procedimento tributario ove l'accertamento della responsabilità di soci e liquidatori avverrebbe, ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973 ⁽²¹⁾, con azione separata rispetto all'accertamento del debito fiscale.

Non appare tuttavia opportuno ricorrere all'analogia con le disposizioni dettate dal codice civile disciplinanti l'accettazione con beneficio di inventario (artt. 499-507), date le evidenti difficoltà derivanti dalla necessità di verificare in concreto la compatibilità di disposizioni che regolano la successione delle persone fisiche ⁽²²⁾.

Al riguardo, bisogna evidenziare che proprio in relazione al processo tributario secondo l'orientamento maggioritario della

⁽²⁰⁾ V. C. CONSOLO - F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, op. cit., 536.

⁽²¹⁾ Il quale prevede che “La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600”.

⁽²²⁾ Cfr. D. DALFINO, “Venir meno” della società e processi pendenti, op. cit., 1226.

giurisprudenza di legittimità, a seguito dell'estinzione della società in corso di causa, i soci dovrebbero succedere nel medesimo giudizio relativo all'impugnazione della pretesa erariale indipendentemente dalla sussistenza della responsabilità degli stessi ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/9173, argomento sul quale non è del resto nemmeno possibile discutere nel già avviato giudizio relativo al merito della pretesa erariale, comportandosi altrimenti un inammissibile allargamento del *thema decidendum* e del *thema probandum* (23).

Una della prime sentenze ove è stato manifestato questo orientamento è la n. 9094 del 7 aprile 2017 (24), con la quale la Suprema Corte ha ritenuto ammissibile il ricorso per cassazione da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti degli *ex* soci della società estinta successivamente alla sentenza di secondo grado (25), concludendo che i soci succedrebbero sempre e comunque nel giudizio ove fosse originariamente parte la società.

Nel dettaglio, si noti che in tale sentenza la Suprema Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto nei confronti anche della società estinta (26) richiamando comunque il principio dell'ultrattività del mandato difensivo senza tuttavia escluderne, in astratto, l'applicazione. La stabilizzazione della posizione giuridica derivante dall'ultrattività del mandato, difatti, è stata esclusa perché l'Agenzia delle Entrate, notificando il ricorso anche agli *ex* soci della società, i quali si sono regolarmente costituiti presentando controricorso, ha sostanzialmente dichiarato l'evento interruttivo dato dal venir meno della società.

Al riguardo, dunque, parrebbe che, secondo la Cassazione,

(23) Un primo orientamento in tal senso era stato manifestato da Cass., Sez. V, n. 11968/2012, la quale però aveva escluso la successione dei soci nell'ambito tributario, quantomeno dal punto di vista sostanziale.

(24) Cfr. il commento critico di P. PIANTAVIGNA - M.L. MARIELLA, *La responsabilità dei soci per i debiti della società estinta*, in *Corriere Tributario*, 2017, 28, 2236.

(25) Vi è da dire che, vista l'assenza di chiarimenti univoci sul tema, l'Ufficio aveva notificato il ricorso anche alla società estinta e all'ultimo liquidatore in carica. La Cassazione, dunque, ha dichiarato inammissibile il ricorso nei confronti della società cancellata dal Registro delle imprese e infondato per carenza di legittimazione il ricorso nei confronti del liquidatore.

(26) Ovviamente, non era ancora rilevante per il caso di specie l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, applicabile solamente a partire dalla cancellazioni successive al 13 dicembre 2014.

l'ultrattività del mandato oltre il grado di giudizio, come visto tornata in auge dopo la pronuncia delle Sezioni Unite del 2014, potrebbe convivere con la successione dei soci nel corso del processo.

Se nessuno dichiarasse l'evento idoneo a giustificare l'interruzione del giudizio ai sensi dell'art. 299 c.p.c., dunque, il processo potrebbe proseguire come se la società non fosse mai estinta. In caso contrario, invece, i soci sarebbero i soli legittimati alla prosecuzione del giudizio stesso.

Permangono tuttavia i dubbi già manifestati in merito all'applicabilità di tale soluzione nell'ipotesi in cui la società si cancelli dal Registro delle imprese a seguito della sentenza di secondo grado, considerando che il difensore della società non potrebbe presentare ricorso (ovvero controricorso) in Cassazione senza la procura speciale, che però, per ovvie ragioni, non è possibile conferire.

Il nocciolo della questione, comunque, attiene al fatto che, come anticipato, nella sentenza in commento la Cassazione, superando un orientamento precedente (27), ha ritenuto che la le-

(27) La sentenza richiama le seguenti pronunce: Cass., Sez. IV-5, 23 novembre 2016; Cass, n. 13259/2015; Cass., n. 2444/2017. In realtà, nelle prime due non è affrontato il tema dell'ammissibilità dell'impugnazione o, in generale, della prosecuzione del giudizio da parte dei soci, ma la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di dedurre la responsabilità dei soci ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 (ovvero dell'art. 2495 c.c.) nel corso del giudizio avente a oggetto l'atto impositivo emesso nei confronti della società. In tali ipotesi, dunque, la Cassazione ha ritenuto che tale circostanza avrebbe dovuto essere dimostrata nello stesso atto impositivo e non certo in appello, in violazione del divieto di domande ed eccezioni nuove ex art. D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57.

La sentenza n. 2444/2017, invece, è più esplicita, dichiarando l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto dagli *ex* soci in quanto gli stessi avevano proseguito il giudizio senza dimostrare, con prova che avrebbe anche potuto essere fornita, "*per la prima volta, nel giudizio di cassazione*", "la loro qualità di "successori" ai sensi dell'art. 2495 c.c. Solo l'aver percepito somme in case al bilancio finale di liquidazione, infatti, causerebbe il fenomeno successorio teorizzato dalla Cassazione, con conseguente legittimazione *ad causam* dei soci successori. In tal senso, seppur non richiamata nella sentenza n. 9094/2017, v. anche Cass., Sez. VI – 5, ord. 17 gennaio 2017, n. 1009, secondo cui il processo tributario iniziato nei confronti di una società successivamente estintasi per cancellazione dal Registro delle imprese non può proseguire nel giudizio di Cassazione ad opera o nei confronti degli *ex*-soci, poiché essi rispondono del pagamento di tali imposte solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni, per cui l'accertamento di tali circostanze comporta un am-

gittimazione processuale dei soci della società estinta prescinde dalla percezione di somme in esito alla liquidazione, in quanto, come affermato dalle Sezioni Unite del 2013, il creditore potrebbe comunque avere interesse a ottenere l'accertamento definitivo del suo credito. In particolare, per quanto riguarda la sussistenza dell'interesse ad agire in capo all'Amministrazione finanziaria, nella sentenza in commento si legge che *“la possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti”*.

Sono in effetti diverse le sentenze ove la Suprema Corte ha adottato la medesima soluzione di successione nel processo degli *ex soci*, in litisconsorzio necessario ⁽²⁸⁾, indipendentemente dal fatto di aver percepito somme nel periodo della liquidazione ovvero nei due precedenti ⁽²⁹⁾.

pliamento del *thema decidendum* e del *thema probandum* non consentito in sede di legittimità.

⁽²⁸⁾ Nelle società ad ampia compagine sociale sarebbe possibile nominare un rappresentante comune e, al fine di evitare che il litisconsorzio dei soci comporti il rischio di nullità derivanti dalla mancata partecipazione al giudizio di un litisconsorte (art. 102 c.p.c.) viene in aiuto, per il creditore erariale, l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, permettendo di notificare all'ultima sede della società entro cinque anni dalla cancellazione, ovvero, per il creditore privato, l'art. 303 c.p.c., in base al quale la riassunzione del giudizio è notificata collettivamente e impersonalmente agli eredi all'ultimo domicilio del defunto entro un anno dalla morte; ciò che del resto prevede l'art. 2495, comma 3, c.c. per l'esercizio dell'azione dei creditori della società estinta nei confronti dei soci responsabili per i relativi debiti. Nel senso che i soci subentrano nel processo in una situazione di litisconsorzio necessario, indipendentemente dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, v. Cass. 5 novembre 2014, n. 23574, che a sua volta richiama Cass. 15295/2014/SU; nonché Cass. 6 novembre 2013, n. 24955; Cass. 23 settembre 2016, n. 18630.

⁽²⁹⁾ Cfr. Cass., n. 5988/2017, ove il ricorso dell'Agenzia delle Entrate notificato nei confronti della società estinta è stato dichiarato inammissibile; Cass. n. 1713/2018, la quale ha *“ribadito che, come è stato sottolineato di recente da questa Corte, la legittimazione processuale dei soci si pone su un piano preliminare e distinto da quello concernente la concreta possibilità di soddisfazione del credito e non ne viene affatto inciso (Cass. n. 9094/2017 e 15035/2017, non massimate). Invero la circostanza che i soci abbiano goduto o meno di un riparto in base al bilancio di liquidazione dell'attivo non configura una condizione da cui dipende la possibilità di iniziare o proseguire nei loro confronti l'azione avente ad oggetto il credito vantato verso la società, né può condurre ad escludere l'interesse ad agire del fisco creditore a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, subentrati nella legittimazione passiva*

Recentemente, tuttavia, la stessa Corte di Cassazione ha dato atto della sussistenza di un, pur *inconsapevole*, contrasto sul tema, rilevando che si sarebbe aperta la strada anche a un diverso orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui, subentrando gli *ex soci* dal lato passivo nel rapporto d'imposta solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, l'accertamento di tali circostanze costituisce presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e pertanto della legittimazione *ad causam* ai fini della prosecuzione del processo ai sensi dell'articolo 110 c.p.c. Alla luce di tale contrasto interpretativo, che riguarderebbe altresì la ripartizione dell'onere della prova dei presupposti della responsabilità del socio ai sensi dell'art. 2495 c.c., a fronte di azioni esecutive da parte dell'Amministrazione finanziaria fondate sull'iscrizione a ruolo nei confronti dei soci del debito erariale della società⁽³⁰⁾, la Sez. V della Cassazione ha rimesso gli atti al Primo presidente affinché la questione sia rimessa alle Sezioni Unite⁽³¹⁾. Un altro aspetto che la Cassazione ha ritenuto rappresentare un "indizio assai significativo" della correttezza della teoria successoria risiede nell'ultimo inciso dell'art. 2495, comma 3, c.c., secondo cui "la domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società". Nella motivazione delle sentenze del 2013, infatti, si legge che con tale disposizione il legislatore si sarebbe ispirato al secondo comma

processuale alla società cancellata"; cfr. da ultima Cass., Sez. V, ord. 30 luglio 2020, n. 16362, secondo cui "Ne discende che i soci peculiari successori della società, subentrano, altresì, nella legittimazione processuale facente capo all'ente - la cui estinzione è in parte equiparabile alla morte della persona fisica, ai sensi dell'art. 110 c.p.c. - in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero sia a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale".

⁽³⁰⁾ Come si è evidenziato in precedenza (v. cap. III, par. 1.1.), infatti, in alcune pronunce la Corte di Cassazione ha ritenuto legittima l'iscrizione a ruolo nei confronti dei soci per le somme accertate nei confronti della società, indipendentemente dalla circostanza per cui i soci rispondano del debito erariale solamente in presenza dei presupposti di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, e art. 2495, comma 3, c.c. (Cass., 19 aprile 2018, n. 9672; nonché Cass., 5 novembre 2021, n. 31904, secondo cui l'iscrizione a ruolo del debito erariale riferibile alla società potrebbe avvenire sia nei confronti della società estinta sia nei confronti degli *ex soci*), con la conseguenza che, in base a questa impostazione, i soci si troverebbero esposti alla riscossione del credito erariale e che in tale sede sarebbero tenuti a eccepire l'insussistenza dei presupposti della loro responsabilità.

⁽³¹⁾ Cfr. Cass., ord. 14 marzo 2023, n. 7425.

dell'art. 303 c.p.c., che consente, entro l'anno dalla morte della parte, di notificare l'atto di riassunzione *collettivamente e impersonalmente* agli eredi nell'ultimo domicilio del defunto: “*testimonianza evidente di una visione in chiave successoria del meccanismo in forza del quale i soci possono esser chiamati a rispondere dei debiti insoddisfatti della società*”.

1.3. *La tesi della successione a titolo particolare*

Anche analizzandola dal punto di vista prettamente processuale, la teoria della successione universale dei soci nei rapporti facenti capo alla società estinta è un concetto difficile da accettare.

Difatti, ritenendo comunque che il subentro dei soci nel giudizio ove fosse parte la società estinta sia una soluzione idonea a soddisfare le esigenze del creditore che vorrebbe veder definitivamente accertato il suo credito e a garantire il diritto di difesa di coloro che effettivamente sarebbero chiamati a rispondere della pretesa del creditore, vi è chi ha ritenuto che il fenomeno in questione debba essere regolato dall'art. 111 c.p.c., disposizione relativa alla successione a titolo particolare, che non comporta l'interruzione del processo ⁽³²⁾.

In particolare, si noti che dall'applicazione della disciplina sulla successione a titolo particolare nel diritto controverso deriverebbero le seguenti conseguenze:

1) trattandosi di trasferimento *mortis causa*, si dovrebbe applicare il comma 2 dell'art. 111 c.p.c., secondo cui *il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto*”;

⁽³²⁾ Si vedano D. DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, Torino, 2002, 232; G. ZAGRA, *Poteri di rappresentanza processuale del liquidatore dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Società*, 2003, 842 ss., G. NICCOLINI, *La nuova disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali*, in *Riv. dir. impr.* 2003, 250 ss. In tal senso anche alcune sentenze di merito: Trib. Verona, 30 maggio 2011 in *www.ilcaso.it*, secondo cui i soci, “*nel limite del perceptum, assumono latu sensu la veste di successori a titolo particolare, in virtù di un atto di cessione della res litigiosa inserito nel procedimento di liquidazione, e che, come tale, è formalmente idoneo a produrre l'effetto traslativo derivativo*”; Trib. Modena, ord. 17 luglio 2008, in *pluris-cedam.utetgiuridica.it*.

2) in base al comma 3 della medesima disposizione, il successore a titolo particolare può intervenire o essere chiamato nel processo e, se le altre parti vi consentono, il successore universale può essere estromesso dal processo (come si approfondirà *infra* la soluzione in commento non ammette tuttavia l'esistenza di un successore universale a seguito dell'estinzione dell'ente, con la conseguenza che l'art. 111 c.p.c. non potrebbe trovare applicazione sotto questo profilo);

3) per quanto riguarda gli effetti della sentenza, il comma 4 della disposizione prevede che la sentenza pronunciata nei confronti del successore universale, oppure della parte originaria⁽³³⁾ spiega sempre i suoi effetti nei confronti del successore a titolo particolare ed è impugnabile anche da quest'ultimo⁽³⁴⁾.

In teoria, inoltre, l'ipotesi della successione a titolo particolare potrebbe trovare applicazione anche nel processo tributario, in quanto è vero che il D.Lgs. n. 546/1992 non contiene alcuna disposizione in tema di successione a titolo particolare nel diritto controverso, ma l'art. 1, comma 2 dello stesso decreto rinvia, per quanto non disposto dallo stesso, alle norme del c.p.c., ove compatibili. L'applicazione di tale istituto nel giudizio tributario, in effetti, ha trovato un esempio concreto nell'ipotesi della cancellazione delle società del gruppo Equitalia dal Registro delle imprese, a decorrere dalla data del 10 luglio 2017⁽³⁵⁾, ove la successione a titolo universale prevista in favore dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione è stata qualificata come una successione nei rapporti giuridici controversi *ex art. 111*, poiché, in ragione del venir meno della parte, è stato individuato sul piano norma-

⁽³³⁾ Il comma 1 dell'art. 111, infatti, prevede che se il diritto controverso si trasferisce per atto tra vivi il processo prosegue tra le parti originarie.

⁽³⁴⁾ La facoltà per il successore di avvalersi dei mezzi d'impugnazione propri delle parti, anche quando non abbia partecipato al giudizio nel grado precedente, nonché la conseguente esclusione della proponibilità del rimedio dell'opposizione di terzo, è stata affermata anche dalla giurisprudenza (v., *ex multis*, Cass., Sez. III, 22 agosto 2007, n. 10876; Cass., Sez. II, 27 febbraio 2002, n. 2889; Cass., Sez. II, 21 gennaio 2000, n. 649; Cass., Sez. III, 10 ottobre 1997, n. 9868). In dottrina, cfr. F. CARNELUTTI, *Appello del cessionario del credito*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1961, 508; U. ROMAGNOLI, *L'impugnazione della sentenza ad opera del successore a titolo particolare*, in *RTDPC*, 1959, 645; G. TARZIA, *Sulla legittimazione all'appello del successore a titolo particolare*, in *Foro pad.*, 1956, 1402.

⁽³⁵⁾ In virtù dell'art. 1, 1° comma, D.L. n. 193/2016, convertito in l. n. 225/2016.

tivo il soggetto giuridico destinatario del trasferimento delle funzioni precedentemente attribuite alla stessa, sicché i giudizi pendenti proseguono, con il subentro del successore, senza necessità di interruzione⁽³⁶⁾.

Tornando alla fattispecie relativa all'estinzione delle società in corso di causa, si noti che l'applicabilità dell'art. 111 c.p.c. è stata proposta con alcuni correttivi.

Si è argomentato infatti che, a seguito dell'estinzione della società parte in causa, il processo continuerebbe comunque tra le parti originarie, ossia, il creditore-attore e la società cancellata rappresentata dal liquidatore, in virtù del principio di *perpetuatio legitimationis* di cui all'art. 111 c.p.c.. Ciò in quanto la prosecuzione in capo al successore universale prevista dal comma 2 nell'ipotesi di trasferimento del diritto *mortis causa* non è applicabile all'ipotesi dell'estinzione delle società, considerando appunto che non vi è alcun successore universale che possa subentrare.

Si è detto del resto che se in relazione alle persone fisiche, in virtù del principio di ultrattività del mandato, è ammissibile la prosecuzione del processo da o nei confronti del defunto, qualora (o sino a quando) il difensore non dichiari l'evento, a maggior ragione dovrebbe esserlo in relazione alla società estinta⁽³⁷⁾.

Per quanto riguarda il processo tributario, inoltre, applicando l'orientamento in esame si dovrebbe ritenere che, nonostante quanto prevede il comma 3 dell'art. 40, D.Lgs. n. 546/1992, l'estinzione della società, anche se dichiarata dal difensore prima dei termini previsti da tale disposizione (*i.e.*, "*ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio o dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza*") comporti comunque il proseguimento del grado di giudizio nei confronti della società stessa, senza che vi sia alcuna interruzione.

⁽³⁶⁾ V. Cass., Sez. V, ord., 28 dicembre 2018, n. 33639, la quale richiama Cass. 15 giugno 2018, n. 15869; nonché, in relazione al subentro di Equitalia S.p.a. nelle funzioni di riscossione svolte dai concessionari privati, Cass. 28 marzo 2014, n. 7318.

⁽³⁷⁾ V. D. DALFINO, "*Venir meno*" della società e processi pendenti, in *Le Società*, 2014, 11, 1226; ID., *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, *op. cit.*, 195.

Ferme restando le critiche, di cui si dirà più avanti, a qualsiasi ipotesi di continuazione del giudizio instaurato da o nei confronti della società in ragione di fattispecie successorie che non sono contemplate dall'Ordinamento, si noti che l'orientamento in questione non appare condivisibile anche in ragione della considerazione che richiederebbe più modifiche delle disposizioni in vigore, a partire dall'art. 111, comma 2, c.p.c.

Applicare tale disposizione a un'ipotesi dove non vi è un successore universale (secondo la teoria in commento, infatti, i soci sarebbero successori particolari) appare infatti una forzatura eccessiva, ma soprattutto si ritiene che l'estinzione dell'ente non dia luogo ad alcun fenomeno di carattere successorio, nemmeno a titolo particolare. La soluzione circa le conseguenze processuali dell'estinzione delle società, dunque, deve essere ricercata altrove.

1.4. *La tesi secondo cui l'estinzione dell'ente nel corso del giudizio rappresenterebbe un'ipotesi di cessazione della materia del contendere*

Vi è chi si è opposto alla teoria che lega alla cancellazione della società in pendenza della lite un'ipotesi di successione a titolo universale, o anche particolare, dei soci. Si è rilevato infatti che, con l'estinzione della società il processo in corso “*non ha più ragion di esistere*”⁽³⁸⁾, in quanto dall'estinzione può nascere

⁽³⁸⁾ Cfr. C. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 749 ss.; ID., *Cancellazione della società dal Registro delle imprese e riflessi sui giudizi pendenti*, *op. cit.*, 518 ss.; F. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione delle società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, in *Il giusto processo civile*, 2011, 1227 ss.; G. NICOLINI, *La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali*, in S. AMBROSINI (a cura di), *La riforma delle società. Profili della nuova disciplina*, *op. cit.*, 191, il quale, al riguardo, afferma che “*qui non si tratta di proseguire un processo già incardinato, di coltivare una domanda già proposta estendendola telle quelle ai successori a titolo universale, ma di introdurre ex novo un giudizio, di formulare nei confronti dei vari soci domande diverse in funzione delle diverse somme da ciascuno di essi apprese*”; M. BUSICO, *L'estinzione del processo tributario*, Milano, 2019, 150 ss.; G. GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 54; R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, in *Giur. It.*, 2010, 1616 ss.; F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società*

soltanto una nuova azione nei confronti dei soci che abbiano percepito somme ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 (ovvero *ex art.* 2495, comma 3, c.c.) oppure nei confronti dei liquidatori laddove l'inadempimento fosse a loro imputabile.

Non vi sarebbe dunque alcuna interruzione del giudizio in corso, ma l'estinzione dello stesso con dichiarazione di *cessazione della materia del contendere*, non essendovi un fenomeno successorio di alcun genere e quindi nessuna parte legittimata a subentrare nel processo instaurato da o contro la società cancellata dal Registro delle imprese.

Secondo l'orientamento in esame la tesi sposata dalle Sezioni Unite del 2013 sarebbe influenzata dall'idea che la struttura societaria sia solamente un mero schermo giuridico utilizzato per il conseguimento di determinati fini, e, con la sua eliminazione, i soci tornerebbero a essere i contitolari delle situazioni giuridiche attive e passive che facevano capo alla società⁽³⁹⁾. Vi sarebbe quindi, da parte della Suprema Corte, una predisposizione ad attribuire un carattere soggettivo ai fenomeni giuridici, laddove la persona giuridica non è vista come un'entità concreta e autonoma, in controtendenza, peraltro, con l'evoluzione dell'Ordinamento che tende invece a considerare, sempre di più, la persona giuridica un autonomo centro di imputazione di diritti e obblighi.

A destituire di fondamento la tesi successiva, poi, vi sarebbe la considerazione che nel quadro normativo vigente non si trova alcun indizio dal quale dedurre che, a seguito dell'estinzione della società, i soci subentrerebbero automaticamente e *pro quota* nei rapporti giuridici della stessa.

Come già accennato più sopra, del resto, dall'esame delle norme in tema di responsabilità di soci, liquidatori e amministratori, a seguito della cancellazione di società dal Registro delle im-

commerciale, *op. cit.*, 261. In giurisprudenza, v. App. Napoli, 28 maggio 2008, n. 2057, in *Giur. mer.*, 2008, 3174; Trib. Torino, 17 maggio 2010, in *www.ilcaso.it*. In materia tributaria, Comm. trib. prov. Lucca, 20 aprile 2007, n. 176, in *Giust. trib.*, 2008, 41; Comm. trib. prov. Catania, 27 gennaio 2011, n. 80, in *GT Riv. giur. trib.*, 2011, 517; Comm. trib. prov. Genova, 3 febbraio 2011, n. 32, *ivi*, 515.

⁽³⁹⁾ V. C. GLENDI, *Corte Costituzionale, Sezioni Unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, *op. cit.*, 2945.

prese, e, in particolare gli artt. 2312, 2324, 2495 del codice civile (nonché l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973), emerge infatti con chiarezza la profonda differenza, già solo a livello lessicale, rispetto alle disposizioni ove il legislatore ha configurato una successione, o comunque un'ipotesi di continuazione nei rapporti giuridici tra un soggetto e l'altro ⁽⁴⁰⁾.

Nel disciplinare il fenomeno dell'estinzione, il legislatore avrebbe dettato una disciplina caratterizzata da effetti opposti a quello successorio, prevedendo diverse e autonome responsabilità per i soggetti coinvolti nella liquidazione. A tali responsabilità, del resto, corrispondono altrettante autonome azioni giudiziali che, qualora ricorrano i presupposti specificamente enunciati dal legislatore, il creditore può intraprendere a seguito dell'estinzione della società debitrice.

L'azione proponibile dai creditori è dunque nuova, e ciò si evince dal disposto normativo, laddove: *i*) l'art. 2495, comma 3, c.c. stabilisce che la “domanda” (ossia, la “nuova” domanda), “se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società”; *ii*) l'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973, dispone che le responsabilità ivi previste sono accertate con un autonomo atto motivato.

Con l'estinzione dell'ente, pertanto, si estinguerebbe anche l'intero giudizio, con conseguente caducazione degli atti processuali compiuti sino al verificarsi dell'evento.

Nella sua nuova azione, pertanto, il creditore dovrebbe domandare l'accertamento del suo credito e il giudice competente dovrebbe valutare, oltre i presupposti di cui agli artt. 2495, comma 3, c.c. e 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, il merito della pretesa, avvalendosi semmai delle risultanze processuali del giudizio estinto insieme alla società.

⁽⁴⁰⁾ V., ad esempio, l'art. 2504-bis c.c., il quale disciplina gli effetti della fusione prevedendo che “La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione”, nonché l'art. 2498 c.c. laddove si prevede espressamente la continuità dei rapporti giuridici (e quindi anche il subentro nei processi pendenti) a seguito della trasformazione dell'ente.

1.5. *L'estinzione del giudizio quale soluzione in grado di tutelare, in maniera proporzionata, gli interessi di tutte le parti coinvolte*

L'orientamento in base al quale l'estinzione della società in corso di giudizio comporterebbe la cessazione della materia del contendere, da una prima riflessione, potrebbe apparire inaccettabile.

Sembrirebbe infatti più rassicurante sostenere, come appunto ha fatto la giurisprudenza di legittimità, che, a seguito dell'estinzione della società, il processo in cui l'ente era parte possa essere continuato nei confronti dei soci.

Seguendo la soluzione in esame, infatti, si attribuirebbe sostanzialmente a una parte il potere di estinguere il giudizio in corso ⁽⁴¹⁾, costringendo l'attore a ripartire daccapo per avviare una nuova azione nei confronti dei soggetti ritenuti responsabili dalla legge; azione che, a eccezione di quanto si dirà *infra* in merito al giudizio tributario, avrebbe a oggetto anche il merito della sua pretesa, e non solo la dimostrazione dei presupposti della responsabilità di tali soggetti, in quanto, a seguito dell'estinzione del giudizio, il creditore stesso non potrebbe beneficiare di un provvedimento giurisdizionale con il quale sia stato accertato il suo credito ⁽⁴²⁾.

Oltre a ciò, come in effetti rilevato dalle stesse Sezioni Unite del 2013, anche laddove i soci non avessero ricevuto in assegnazione alcuna somma in esito alla liquidazione, il creditore potrebbe comunque avere interesse all'accertamento del suo credito in modo da avere un titolo sulla base del quale agire prontamente laddove dovessero emergere sopravvenienze attive attribuite ai soci in regime di comunione.

Se è dunque vero che la dichiarazione della cessazione della

⁽⁴¹⁾ E si noti al riguardo che già autorevole dottrina, in passato, aveva ammonito in merito alla pericolosità di far discendere anche solo l'interruzione del processo da fatti volontari (come appunto è l'estinzione della società, ovvero la fusione) in ragione delle conseguenze definitive che potrebbe avere la mancata riassunzione del processo sull'azione oggetto del processo stesso (v. L. MORTARA, *Commentario del Codice e delle Leggi di Procedura Civile*, Vol. II, Milano, 1905, 846).

⁽⁴²⁾ Con la sentenza n. 6070/2013, difatti, la Cassazione ha definito questa ipotesi un "*ingiustificato sacrificio*".

materia del contendere avrebbe un effetto devastante sul processo in corso (su cui si approfondirà *infra*), occorre tuttavia considerare che l'obiettivo dell'Ordinamento deve essere la tutela non del processo in sé e per sé considerato, bensì dei vari interessi coinvolti, e quindi sia la certezza del diritto sia la tutela dei terzi, creditori o soci che siano, ivi incluso quello a veder prontamente eliminate entità giuridiche che abbiano esaurito il loro scopo.

Al riguardo, si permetta innanzitutto di ricordare che una soluzione normativa non esiste, perché quella della successione *sui generis*, come sappiamo, è un'invenzione giuridica: un rimedio ideato e ormai costantemente affermato dalla Cassazione, e per questo da molti considerato "diritto vivente" (43), al fine di poter applicare l'art. 110 c.p.c. e quindi la continuazione del processo nei confronti dei soci, soluzione che è stata identificata dalla Cassazione stessa come l'unica in grado di tutelare il creditore che abbia interesse a veder accertato il suo credito nonostante la società sia estinta.

È evidente comunque che tale vuoto normativo ha consentito di dare spazio a due soluzioni così diverse tra loro, pur considerando che, dal punto di vista squisitamente giuridico, l'estinzione del processo appare ben più conforme al quadro normativo vigente, in quanto, non esistendo – come più volte evidenziato – una parte legittimata alla sua prosecuzione, il giudizio deve estinguersi; non certo attraverso l'applicazione degli istituti della rinuncia o dell'inattività delle parti, laddove in tali ipotesi l'estinzione del processo travolgerebbe solamente gli atti compiuti nel grado di giudizio in cui l'accadimento si sia manifestato, con la conseguenza che, se l'estinzione fosse dichiarata nel secondo grado di giudizio, la sentenza di primo grado acquisirebbe l'efficacia di giudicato (44); l'evento manifestatosi nel corso

(43) Si noti che tale espressione è stata utilizzata dalla Corte Costituzionale per la prima volta nella sentenza 11 dicembre 1974, n. 276, che, mutuando la formulazione delle ordinanze di rimessione, ha definito il "diritto vivente" come «il "sistema giurisprudenziale" formatosi, nel difetto di espresse disposizioni». Per approfondimenti in merito all'espressione qui utilizzata, v. G. ZAGREBELSKY, voce *Processo*, IV, *Processo costituzionale*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 646 ss.; nonché, più recentemente, V. MARINELLI, *Studi sul diritto vivente*, Napoli, 2008, 322.

(44) Cfr., senza pretesa di esaustività, F. RANDAZZO, *Effetti sostanziali dell'estinzione del processo tributario per inattività delle parti*, in *Dir. prat. trib.* 2020, 4, 1542; Id., *Estin-*

del primo grado del giudizio tributario comporterebbe invece la definitività dell'atto impugnato ⁽⁴⁵⁾, ma, come si approfondirà più avanti, non si esclude che tale effetto possa derivare anche dall'applicazione dell'istituto della cessazione della materia del contendere.

E infatti, proprio al fine di evitare che una delle parti processuali subisca l'effetto estintivo – come detto limitato al singolo grado di giudizio – della rinuncia oppure dell'inattività dell'altra parte ⁽⁴⁶⁾, il legislatore richiede che nell'ipotesi di rinuncia al ricorso – oppure, nel giudizio civile, “agli atti” – vi sia l'accettazione delle altre parti costituite che abbiano interesse alla prosecuzione del giudizio ⁽⁴⁷⁾ e che nell'ipotesi di una sua interruzione la parte interessata possa provvedere alla riassunzione nei confronti del soggetto legittimato ⁽⁴⁸⁾: *i.e.*, nel caso del “venir meno” di una delle parti, nei confronti dei successori. È pertanto evidente come i meccanismi sopra indicati non possano applicarsi nell'ipotesi di estinzione dell'ente, considerando che, per quanto concerne la rinuncia al ricorso è necessaria una dichiarazione formale sottoscritta *personalmente* dalla parte o dal procuratore speciale ⁽⁴⁹⁾ – il che non può ovviamente avvenire nell'i-

zione del processo tributario, ma con effetti differenti a seconda dei casi (con due esempi), ivi, 2020, 1, 1 ss.; M. BUSICO, *L'estinzione del processo tributario*, op. cit., 68 ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016, 175; F. CASORIA, *L'estinzione del processo tributario* (artt. 44, 45 e 46 del D.Lgs. n. 546/1992), in *Il Fisco*, 2005, 43, 6772; A. AZZONI, *La rinuncia nel diritto processuale tributario*, in *Il Fisco*, 2007, 39, 5754; C. GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in in *Dir. prat. trib.*, 2000, 1, 1700 ss.; L. CASTALDI, *Rinuncia nel diritto tributario*, v. del *Dig. disc. prov. sez. comm.*, Torino, 1996, par. 7, in *giurisprudenza*, v., *ex multis*, Comm. trib. centr., sez. XIV, 27 ottobre 2000, n. 6229, in *Il Fisco*, 2000.

⁽⁴⁵⁾ V. ancora la dottrina citata nella nota precedente.

⁽⁴⁶⁾ È opportuno precisare che nel giudizio tributario l'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria non comporta l'estinzione del processo ai sensi dell'art. 44, D.Lgs. n. 546/1992, quanto piuttosto l'estinzione dell'intero giudizio per cessata materia del contendere ai sensi dell'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, poiché il provvedimento di autotutela realizza l'interesse del contribuente facendo venire meno la necessità di una pronuncia giudiziale su quanto costituiva l'oggetto della controversia: in *giurisprudenza*, v., *ex multis*, Cass., Sez. V, sent., 21 settembre 2010, n. 19947, in *Boll. Trib.*, 2012; in dottrina si consente il rinvio agli autori citati in nota n. 42.

⁽⁴⁷⁾ Nel processo tributario ciò è previsto dall'art. 44, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, mentre nel processo civile la disposizione di riferimento è l'art. 306 c.p.c., che disciplina appunto la rinuncia agli atti di giudizio.

⁽⁴⁸⁾ V. l'art. 44, D.Lgs. n. 546/1992, nonché l'art. 303 c.p.c.

⁽⁴⁹⁾ V. art. 44, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992, nonché l'art. 306, comma 2, c.p.c., il qua-

potesi in cui la parte sia appunto estinta⁽⁵⁰⁾ – e, soprattutto, la prosecuzione del giudizio conseguente alla mancata accettazione della rinuncia da una delle parti costituite è incompatibile con l'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese; mentre per quanto riguarda l'istituto della riassunzione, come si è diffusamente argomentato, non vi è alcun soggetto che possa qualificarsi come “successore” dell'ente estinto e pertanto subentrare nel relativo rapporto processuale.

Si indagherà nel prosieguo se l'istituto della cessazione della materia del contendere possa rappresentare una soluzione giuridica idonea nell'ipotesi dell'estinzione dell'ente in corso di causa.

(segue) La pronuncia di cessazione della materia del contendere: analisi dell'istituto e considerazioni sulla sua applicabilità in caso di estinzione dell'ente in corso di causa nel giudizio civile e tributario

Nel contesto oggetto di analisi si rendono opportune alcune riflessioni sulla portata dell'istituto della cessazione della materia del contendere e sulle conseguenze che deriverebbero dalla sua applicazione all'ipotesi dell'estinzione dell'ente in corso di causa.

Si deve innanzitutto premettere che nel giudizio civile e nel giudizio tributario la c.m.c. non trova una definizione normativa espressa ed univoca⁽⁵¹⁾, seppur nelle disposizioni sul processo

le, a differenza della disposizione tributaria, prevede che le dichiarazioni di rinuncia e di accettazione possano essere rese anche verbalmente in udienza. La dottrina ritiene comunque che anche nel processo tributario le dichiarazioni di rinuncia e accettazione *ex art. 44, D.Lgs. n. 546/1992*, possano essere esternate anche durante l'udienza pubblica, considerando che la verbalizzazione da parte del cancelliere rappresenta un atto pubblico fidejacentente: v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 384; in senso contrario, tuttavia, Ministero dell'Economia e delle Finanze, circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, secondo cui “non è ammessa una rinuncia verbale fatta nella udienza pubblica”.

⁽⁵⁰⁾ Essendo richiesta una manifestazione di volontà, non potrebbe dunque implicitamente desumersi nella cancellazione dal Registro delle imprese la volontà di rinunciare agli atti oppure al ricorso. Come evidenziato dalla dottrina, del resto, la rinuncia è un atto meramente processuale, che non può pertanto nascere al di fuori del giudizio (cfr. R. VACCARELLA, voce *Rinuncia agli atti del giudizio*, in *Enc. dir.*, XL, Milano 1989, 972; A. GIUSANI, *Le dichiarazioni di rinuncia nel giudizio di cognizione*, Milano, 1999, 50 ss.).

⁽⁵¹⁾ L'istituto della c.m.c. è infatti un istituto di origine pretoria creato dalla prassi giurisprudenziale. Per approfondimenti sulle origini dell'istituto della cessazione della ma-

tributario l'istituto sia espressamente previsto dell'art 46, D.Lgs. n. 546/1992 ⁽⁵²⁾. Nel giudizio amministrativo, invece, la pronuncia di c.m.c. è definita nei suoi tratti essenziali dall'art. 34, comma 5, del Codice del processo amministrativo (D.Lgs. n. 104/2010), dove l'istituto è identificato come un'ipotesi di conclusione del giudizio derivante dalla soddisfazione delle pretese del ricorrente ⁽⁵³⁾.

Una breve digressione sulle origini della c.m.c. nel giudizio amministrativo e del suo rapporto con la contigua fattispecie della carenza sopravvenuta di interesse (su cui v. *infra*) potrebbe rivelarsi utile per quanto si argomenterà nel prosieguo in merito all'applicabilità della c.m.c. all'estinzione dell'ente nel corso dei giudizi civile e tributario.

Come nel giudizio civile, anche nel giudizio amministrativo, la c.m.c. deriva dalla prassi giurisprudenziale formatasi a fronte dell'esigenza di attribuire un significato processuale al fatto sopravvenuto. In particolare, la giurisprudenza del Consiglio di Stato formatasi nella prima metà del '900 ha avuto modo di occuparsi della questione nell'ambito della revoca dell'atto da parte della Pubblica Amministrazione, evidenziando come la cessazione della materia del contendere dovesse derivare solamente dall'ipotesi in cui l'intervenuta revoca dell'atto da parte della

teria del contendere nel processo civile cfr. G. DE STEFANO, *La cessazione della materia del contendere*, Milano, 1972, 161; B. SASSANI, *Per una chiarificazione della formula "cessazione della materia del contendere"*, in *Temi romana*, 1982, 505-514; ID., *Cessazione della materia del contendere*, in *Enc. giur. Treccani*, VI, Roma, 1988; A. PANZAROLA, voce *Cessazione della materia (dir. proc. civ.)*, in *Enc. Dir.*, Agg. VI, Milano, 2002, 224 ss.; E.A. SCALA, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, Torino, 2001, 408.

⁽⁵²⁾ V. l'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui "Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere".

⁽⁵³⁾ La disposizione citata, infatti, annovera la cessazione della materia del contendere tra le sentenze di merito, prevedendo che "Qualora nel corso del giudizio la pretesa del ricorrente risulti pienamente soddisfatta, il giudice dichiara cessata la materia del contendere". Come si avrà modo di approfondire, la legge sul processo amministrativo distingue la pronuncia di cessazione della materia del contendere dall'ipotesi della carenza di interesse ovvero di altre ragioni ostative ad una pronuncia sul merito per cui il giudice dichiara anche d'ufficio l'inammissibilità del ricorso (v. art. 35, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 104/2010, che annovera tale ipotesi tra le pronunce di rito). Si tornerà *infra* sul tema, anche per opportuni richiami alla dottrina e alla giurisprudenza che si sono occupate dell'istituto della c.m.c. nel processo amministrativo.

P.A. fosse totale e corrispondesse alla domanda del ricorrente, realizzandone l'interesse ⁽⁵⁴⁾.

È stata inoltre affrontata l'ipotesi di morte del ricorrente, rilevando la necessità di esaminare la natura dell'interesse dedotto in causa ed eventualmente escludere la conclusione del processo per avvenuta c.m.c. allorquando fossero presenti successori ai quali la legge riconoscesse la possibilità di far valere il medesimo interesse azionato in giudizio dal *de cuius* ⁽⁵⁵⁾.

Con riferimento alla revoca dell'atto, invece, un successivo filone giurisprudenziale riteneva che tale evento portasse alla cessazione della materia del contendere indipendentemente dall'esame dei motivi di impugnazione del ricorrente, in quanto l'oggetto del processo amministrativo era identificato nell'atto impugnato dal privato, il cui annullamento, indipendentemente dalle ragioni sottese, non poteva che comportare il travolgimento del giudizio ⁽⁵⁶⁾.

Questa posizione è stata successivamente riconsiderata dalla giurisprudenza amministrativa, richiedendo la soddisfazione dell'interesse del ricorrente quale ulteriore requisito di estinzione del giudizio per c.m.c. ⁽⁵⁷⁾. Il tema, tuttavia, restava

⁽⁵⁴⁾ Cfr. Consiglio di Stato, IV Sez., 13 aprile 1929, in *Foro amm.* 1929, I, 1, 278; nonché Consiglio di Stato, Ad. Plen., 23 novembre 1929, in *Foro amm.*, 1930, I, 2, 6.

⁽⁵⁵⁾ Cons. St. IV Sez., 4 aprile 1928, in *Foro amm.*, 1928, I, 1, 198. Si noti invece che nel quadro attuale del processo amministrativo la morte del ricorrente, in virtù del rinvio da parte dell'art. 79, comma 2, del c.p.a., è disciplinata dalle disposizioni del codice di procedura civile (e quindi gli artt. 299 e 300 c.p.c.) applicandosi dunque il meccanismo di interruzione e riassunzione del processo. In giurisprudenza, v., *ex multis*, Consiglio di Stato n. 1954 del 2014; Consiglio di Stato sez. IV, 19 gennaio 2012, n. 222; v. inoltre, Consiglio di Stato sez. VI, 7 novembre 2012, n. 5634, in *Foro amm. CDS*, 2012, 11, 2981; ove si è affermata l'applicabilità degli istituti dell'interruzione e della riassunzione del processo all'ipotesi di soppressione *ex lege* di un ente pubblico (nel caso concreto l'ISPEL) con successione universale di altro ente pubblico (l'INAIL), dando luogo tale ipotesi a un "*fenomeno equiparabile alla morte o alla perdita della capacità di stare in giudizio della persona fisica*".

⁽⁵⁶⁾ Cfr. Cons. St., 14 luglio 1953, in *Cons. St.*, 1953, I, 641; in tal senso anche Cons. St., 24 giugno 1959, in *Cons. St.* 1959, I, 929.

⁽⁵⁷⁾ V. in tal senso Cons. St., 9 dicembre 1959, in *Cons. St.*, 1959, I, 1754, secondo cui la cessazione della materia del contendere si verificherebbe "*nel giudizio amministrativo solo quando l'atto impugnato venga rimosso dall'Amministrazione nel suo potere di autoimpugnativa e ne vengano eliminati completamente gli effetti, in modo che il ricorrente, per tale via, ottenga il medesimo risultato che avrebbe potuto ottenere attraverso una pronuncia giu-*

dibattuto e si rese necessario l'intervento dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato, che aderì alla tesi in base alla quale l'annullamento dell'atto impugnato travolgeva l'oggetto del giudizio – identificato nell'atto amministrativo impugnato – in via automatica e indipendentemente dalla soddisfazione delle istanze del ricorrente ⁽⁵⁸⁾. Conseguentemente, la sentenza citata attribuì alla c.m.c. natura di pronuncia di rito, inidonea quindi ad acquisire efficacia di giudicato sul merito della controversia.

In questo contesto, si noti come la c.m.c. potesse includere anche l'ipotesi di sopravvenuta carenza di interesse a ricorrere ⁽⁵⁹⁾, in quanto entrambe le fattispecie avrebbero determinato l'improcedibilità del ricorso con travolgimento degli atti processuali compiuti nei precedenti gradi di giudizio e non essendo appunto necessario per il giudice indagare quale fosse l'effetto dell'evento sopravvenuto sull'oggetto del processo, quanto piuttosto solamente la carenza di interesse del ricorrente al raggiungimento di una pronuncia sulla controversia.

Di diverso avviso la dottrina maggioritaria, che invece distingueva nettamente le due figure in ragione della natura dell'evento sopravvenuto e della sua idoneità a incidere sull'oggetto del giudizio. Fondamentalmente, le ipotesi di annullamento dell'atto impugnato per l'accoglimento delle ragioni del privato

risdizionale di accoglimento del ricorso". Tale conclusione trovava il consenso di autorevole dottrina A. SALEMI, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1952, 250; E. GUICCIARDI, *Sentenze dichiarative del giudice amministrativo?*, in *Studi di giustizia amministrativa*, Torino, 1967, 346-355.

⁽⁵⁸⁾ Sentenza n. 8 del 3 maggio 1960, in *Giust. Civ.*, 1960, II, 189-201, con nota di P. STELLA RICHTER.

⁽⁵⁹⁾ Trattasi in particolare di una condizione dell'azione che con riferimento al processo civile è prevista dall'art. 100 c.p.c. Con riferimento al giudizio amministrativo l'istituto trova origine nella prassi amministrativa ed è stato poi espressamente previsto tra le pronunce di rito dall'art. 35, comma 1, lett. c), del c.p.a., secondo cui il giudice dichiara – anche d'ufficio – improcedibile il ricorso “*quando nel corso del giudizio sopravviene il difetto di interesse delle parti alla decisione*”, distinguendolo, come si dirà *infra*, dalla c.m.c., caratterizzata dalla soddisfazione dell'interesse del ricorrente.

Si noti inoltre che l'interesse ad agire o a ricorrere – che deve sempre essere personale, concreto ed attuale – coincide con l'utilità concreta che il ricorrente potrebbe conseguire con l'accoglimento del ricorso, la cui proposizione rimane appunto condizionata dalla possibilità del raggiungimento di questa utilità: cfr. A. TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2008, 202-206; R. VILLATA, voce *Interesse ad agire; diritto processuale amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, XVII, Roma, 1989.

avrebbero dovuto portare alla cessazione della materia del contendere con efficacia di giudicato sostanziale tra le medesime parti, mentre tutte le altre ipotesi in cui l'atto impugnato non fosse venuto meno, oppure fosse stato annullato e sostituito da un secondo atto dal medesimo contenuto lesivo per il ricorrente, ma si fosse riscontrata la sopravvenuta assenza di utilità per il ricorrente all'accoglimento del ricorso, avrebbero dovuto portare all'inammissibilità della domanda per carenza di interesse, rappresentando quest'ultima una pronuncia dagli aspetti meramente processuali ⁽⁶⁰⁾.

La cessazione della materia del contendere trovò successivamente un riconoscimento normativo nella legge istitutiva dei TAR (l. n. 1034 del 6 dicembre 1971), la quale, all'art. 23, comma 7, prevedeva che il giudizio si doveva concludere con la c.m.c. nell'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto in senso conforme alle istanze del ricorrente. La posizione di chi vedeva nella c.m.c. un istituto applicabile nella sola ipotesi di soddisfazione del bene della vita del ricorrente trovò quindi riconoscimento legislativo ⁽⁶¹⁾, mentre l'istituto della sopravvenuta carenza di interesse fu sostanzialmente ignorato dal legislatore, pur continuando a essere applicato nella prassi ⁽⁶²⁾.

Nel corso della prassi applicativa, inoltre, si delineò con maggiore chiarezza il tratto distintivo tra la cessazione della materia del contendere e la sopravvenuta carenza di interesse, istituto quest'ultimo destinato a trovare applicazione in tutte le ipotesi in cui l'evento sopravvenuto non determinasse la soddisfa-

⁽⁶⁰⁾ Cfr. A. ROMANO, *Cessazione della materia del contendere e carenza sopravvenuta di interesse*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 1964, 65-84; C. GALTIERI, *La cessazione della materia del contendere davanti ai Tribunali amministrativi regionali*, in *Cons. St.*, 1974, II, 1187.

⁽⁶¹⁾ La cessazione della materia del contendere era inoltre menzionata anche all'art. 27 della stessa legge, il quale disponeva che si seguisse il procedimento in camera di consiglio "per i ricorsi per i quali tutte le parti concordemente chiedono che sia dichiarata la cessazione della materia del contendere".

⁽⁶²⁾ Si noti comunque che la giurisprudenza di questo periodo qualificava l'ipotesi prevista dall'art. 23 della l. n. 1034/1971 e la sopravvenuta carenza di interesse a ricorrere come due specie all'interno dello stesso *genus* ritenendo configurabile la seconda ipotesi in tutte quelle situazioni in cui l'evento sostanziale non portasse alla posizione del contrasto insorto tra le parti, ma rendesse comunque inutile la pronuncia del giudice: v., *ex multis*, *Cons. St.*, sez. IV, 30 aprile 1998, n. 709, in *Corr. Giur.*, 1998, 905.

zione dell'interesse del ricorrente, ma influisse comunque sull'utilità alla coltivazione del giudizio ⁽⁶³⁾.

Il dibattito sulla natura della pronuncia di c.m.c., tuttavia, non fu ancora del tutto risolto, in quanto vi era autorevole dottrina che qualificava tale pronuncia come di rito ⁽⁶⁴⁾.

L'ultima tappa del percorso evolutivo della cessazione della materia del contendere nel processo amministrativo è rappresentata dal D.Lgs. n. 104/2010 (cd. Codice del processo amministrativo) ove la c.m.c. è stata espressamente inquadrata tra le sentenze di merito, prevedendo il requisito fondamentale della soddisfazione delle pretese del ricorrente ⁽⁶⁵⁾. In questa occasione, inoltre, il legislatore si è occupato di disciplinare anche l'istituto della carenza sopravvenuta di interesse, annoverando il relativo provvedimento del giudice tra le pronunce di rito. In particolare, l'art. 35, comma 1, lett. c), prevede che nel caso di sopravvenuta carenza di interesse il giudice dichiarerà improcedibile il ricorso, anche d'ufficio ⁽⁶⁶⁾. È inoltre interessante per la fattispecie che ci occupa la previsione contenuta nell'art. 84, comma

⁽⁶³⁾ La giurisprudenza, ad esempio, dichiarava la sopravvenuta carenza di interesse a ricorrere nell'ipotesi di sostituzione dell'atto impugnato con altro avente a oggetto il medesimo rapporto ed egualmente non soddisfacente: Cfr. Cons. St., IV Sez., 13 novembre 1979, n. 989, in *Cons. St.*, 1979, I, 1572, secondo cui "è improcedibile, per sopravvenuto difetto d'interesse, il ricorso contro un provvedimento revocato in corso di giudizio e sostituito con altro atto, pur se questo non risulti pienamente soddisfacente"; v. in tal senso anche Cons. St., IV Sez., 29 aprile 1980, n. 470, in *Cons. St.*, 1980, I, 519; Cons. Stato, V Sez., 18 gennaio 1984, n. 41, in *Cons. St.*, 1984, I, 38.

⁽⁶⁴⁾ Cfr. A. TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2012, 204; S. CASSESE, *Diritto amministrativo speciale*, Milano, 2000, tomo IV – *Il processo amministrativo*; E. GARBAGNATI, *Cessazione della materia del contendere*, in *Riv. dir. proc.*, 1982, 609-610.

⁽⁶⁵⁾ V. l'art. 34, comma 5, più sopra citato. La differenza, rispetto alla disposizione contenuta nella c.d. legge Tar risiede nell'eliminazione all'annullamento o alla revoca dell'atto impugnato in favore del requisito della soddisfazione della pretesa del ricorrente in grado di ricomprendere nell'ambito della pronuncia di c.m.c. anche fattispecie diverse, come il pagamento integrale di quanto preteso dal privato oppure il rilascio di un provvedimento richiesto nell'ipotesi in cui il giudizio sia stato intrapreso a fronte di un silenzio di negio della P.A. Per approfondimenti sull'istituto della c.m.c. delineato nel c.p.a. si consenta il rinvio a G. CORSO, *Commento all'art. 34*, in A. QUARANTA - V. LOPILATO (a cura di), *Il Processo amministrativo*, Milano 2011, 334-345; N. SAITTA, *Sistema di giustizia amministrativa*, Milano, 2012, 403 ss.; F.G. SCOCA, *Giustizia amministrativa*, Torino, 2014, 480 ss.

⁽⁶⁶⁾ Per approfondimenti, si rinvia alla ricostruzione di A. CASSATELLA, *Art. 35*, in G. FALCON - F. CORTESE - B. MARCHETTI (a cura di), *Commentario breve al codice del processo amministrativo*, Torino, 2021.

4, c.p.a., secondo cui “[...] *il giudice può desumere dall'intervento di fatti o atti univoci dopo la proposizione del ricorso ed altresì dal comportamento delle parti argomenti di prova della sopravvenuta carenza d'interesse alla decisione della causa*”.

A differenza della c.m.c., che richiede evidentemente l'impulso e l'accordo delle parti che dovranno confermare il venir meno della situazione di contrasto consistente nella *piena* soddisfazione del bene della vita del ricorrente ⁽⁶⁷⁾, dunque, la sopravvenuta carenza di interesse può essere dichiarata d'ufficio e senza che vi sia alcuna istanza proveniente dalle parti in causa.

Inserendo nel contesto sopra delineato l'ipotesi della cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese nel corso del giudizio, appare immediato evidenziare come un argomento circa la sopravvenuta carenza di interesse del ricorrente possa essere rappresentato da tale evento, considerando che la decisione di estinguere la società nonostante la pendenza del giudizio appare indubbiamente una manifestazione di indifferenza verso la pronuncia del giudice sul merito della domanda. Sul punto si tornerà *infra*.

Con riferimento al processo civile, come accennato, non vi è alcuna disposizione definitiva della cessazione della materia del contendere e l'istituto, almeno secondo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza maggioritaria, ha assunto caratteristiche in parte differenti rispetto a come è oggi disciplinato nel processo amministrativo. La giurisprudenza di legittimità, con orientamento ormai costante, ha infatti definito come segue l'istituto in esame: “*si deve quindi ritenere che, nel rito contenzioso ordinario, la cessazione della materia del contendere costituisce una ipotesi di estinzione del processo - creata dalla prassi giurisprudenziale ed applicata in ogni fase e grado del giudizio - da pronunciare con sentenza, d'ufficio o su istanza di parte, ogniqualvolta non si può fare luogo alla definizione del giudizio per rinuncia agli atti o per rinuncia alla pretesa sostanziale, per il venire meno dell'interesse delle parti alla naturale definizione del giudizio, che deter-*

⁽⁶⁷⁾ La mancanza di accordo delle parti, semmai, potrà aversi sulle spese di lite, con la conseguenza che in questa ipotesi il giudice deve ricorrere al criterio della soccombenza virtuale (cfr., *ex multis*, Cons. Stato, sez. V, sent., 9 luglio 2018, n. 4191).

mina il venire meno delle pronunce emesse nei precedenti gradi e non passate in giudicato e che proprio perché accerta solo il venire meno dell'interesse non ha alcuna idoneità ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, ma solo sul venire meno dell'interesse e con l'ulteriore conseguenza che il giudicato si forma solo su quest'ultima circostanza, ove la relativa pronuncia non sia impugnata con i mezzi propri del grado in cui è emessa" (68).

Come si evince dal passaggio sopra riportato, nel processo civile la cessazione della materia del contendere è interpretata - quantomeno dalla giurisprudenza, mentre, come si dirà *infra*, di diverso avviso sarebbe invece la dottrina maggioritaria -, come una soluzione processuale applicabile in tutte le ipotesi in cui venga meno l'utilità della pronuncia per le parti della controversia, non avendo queste ultime alcun interesse al raggiungimento di una sentenza sul merito della fattispecie dedotta in giudizio. In questo senso, dunque, la c.m.c. rappresenterebbe un *genus* suscettibile di regolare tutte le ipotesi caratterizzate dalla sopravvenuta mancanza dell'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., senza che vi sia la necessità di verificare gli effetti sull'oggetto della controversia dell'evento sopravvenuto.

Un corollario di questo orientamento è costituito dall'inedoneità della pronuncia di c.m.c. ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale *ex art. 2909 c.c.* tra le parti: il giudicato, semmai, riguarderebbe l'accertamento del fatto sopravvenuto che ha comportato l'estinzione del giudizio (69).

(68) Cfr., *ex multis*, Cass., Sez. Un., n. 1048/2000, in *Foro it.* 2001, I, 954, con nota di E.A. SCALA; Cass., Sez. III, 8 maggio 1998 n. 4672; Cass., Sez. lav., 27 gennaio 1998 n. 801; Cass., Sez. III, 24 luglio 1987 n. 6446. Una prima definizione dell'istituto si deve alla sentenza n. 92 del 19 gennaio 1956 ove le Sezioni Unite della Cassazione hanno individuato la pronuncia di c.m.c. in tutte le ipotesi in cui il sopraggiungere del fatto faccia venir "oggettivamente meno la necessità di affermare la concreta volontà giurisdizionale".

(69) Al riguardo, tuttavia, si noti che l'orientamento più recente non esclude in assoluto l'idoneità della pronuncia di c.m.c. ad assumere efficacia di giudicato sostanziale in relazione al rapporto controverso, quantomeno nell'ipotesi in cui l'evento sopravvenuto abbia natura sostanziale e sia rappresentato da una transazione tra le parti. Si veda in particolare Cass., Sez. Un., 11 aprile 2018, n. 8980, "La declaratoria della cessazione della materia del contendere per intervenuto regolamento negoziale di risoluzione della controversia esprime in questo senso il significato di una pronuncia di definizione del giudizio per una ragione attinente al "merito" della controversia, in quanto attesta che la res dedotta in giudizio e

In questo, pertanto, vi è un'importante differenza rispetto al giudizio amministrativo, dove la c.m.c., come accennato, è invece qualificata come una pronuncia di merito, con conseguente efficacia di giudicato sul rapporto controverso.

L'impossibilità di giungere a una decisione sull'oggetto del giudizio cui si riferisce la giurisprudenza di legittimità, si noti, è in effetti una circostanza che si verifica nell'ipotesi dell'estinzione dell'ente in corso di causa, stante, come più volte ribadito, l'assenza di un successore che possa subentrare nel rapporto giuridico controverso e per questo continuare il processo (70). Basandosi sull'orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di c.m.c., dunque, l'ipotesi dell'estinzione dell'ente in corso di causa, ammettendo la non configurabilità di alcuna fattispecie successoria – e non è un dettaglio di poco conto, visto che tuttavia, come è ormai noto, la successione dei soci nel processo è invece vivamente affermata dalla stessa giurisprudenza di legittimità – dovrebbe comportare la cessazione della materia del contendere e, quindi, giova ribadirlo, il travolgimento di tutti gli atti processuali pregressi.

È infatti evidente che: *i)* l'estinzione dell'ente non può rientrare nelle ipotesi di estinzione del giudizio consistenti nella rinuncia agli atti e nell'inattività delle parti (71); *ii)* a seguito dell'evento estintivo consistente nella cancellazione dal Registro

la cui disciplina si chiedeva al giudice risulta regolata fra le parti sulla base di un accordo negoziale.

Per effetto della decisione, risultando da essa che la posizione delle parti è regolata dall'accordo transattivo, la conseguenza sarà che l'azione già proposta nel giudizio non potrà essere riproposta nei termini in cui era stata a suo tempo fatta valere, perchè essa è stata consumata dall'accordo convenzionale sopravvenuto”.

(70) Cfr. F. CARNELUTTI, *Sistema del diritto processuale civile*, III, Padova, 1939, 501, il quale evidenziò l'aspetto della caducazione della “lite” per la sua sopravvenuta impossibilità, come quando scompare il bene oggettivamente infungibile o la parte “senza successione” (e per tale chiaramente non può intendersi l'assenza di “successori”, in quanto per le persone fisiche tale evenienza non può ricorrere intervenendo pur sempre la regola - di chiusura - della successione dello Stato ai sensi dell'art. 586 c.c.). In tali ipotesi, dunque, l'Autore ha fatto ricorso al concetto di “impossibilità della lite”, che aveva luogo quando “*la pretesa o la contestazione non tanto vengono abbandonate dall'una o dall'altra oppure dall'una e dall'altra delle parti, sibbene diventano impossibili*”. In questo contesto, dunque, la generica formula *cessazione della materia del contendere* comprendeva tutte le ipotesi di venir meno della lite per sua impossibilità.

(71) V. in particolare le motivazioni esposte nel paragrafo precedente.

delle imprese l'interesse ad agire *ex art.* 100 c.p.c. verrebbe certamente meno – per ovvie ragioni – in capo alla società estinta; mentre la controparte potrebbe in astratto mantenere un interesse alla pronuncia sul merito della controversia per avere un titolo che attesti l'esistenza del suo credito nei confronti della società estinta per poi esercitare l'azione di responsabilità *ex art.* 2495 c.c. verso i soci oppure i liquidatori senza necessità di discutere nuovamente sul merito della pretesa. Sotto quest'ultimo profilo, tuttavia, escludendo l'ipotesi di ultrattività del mandato del difensore (su cui si tornerà di nuovo *infra*), che comunque opererebbe solamente laddove quest'ultimo non dichiarasse l'evento in giudizio, la continuazione del giudizio stesso sarebbe impossibile per la sopravvenuta mancanza di bilateralità delle parti ⁽⁷²⁾ – in assenza, come si è più volte evidenziato, di un successore che possa subentrare nel rapporto controverso –.

Oltre a ciò, anche la stessa permanenza dell'interesse a coltivare l'azione – intesa come possibilità di trarre un'effettiva utilità dalla pronuncia sul merito della controversia ⁽⁷³⁾ – da parte dell'avversario processuale della società estinta sarebbe alquanto discutibile, considerando che si otterrebbe l'accertamento di un diritto di credito che poi dovrebbe fondare l'ulteriore azione di cui all'art. 2495 c.c. e quindi, eventualmente, un nuovo giudizio che il creditore si troverebbe a dover intraprendere.

In merito alla portata dell'istituto della c.m.c., in dottrina si è tuttavia manifestato un orientamento – per la verità maggioritario – non coincidente con quello della giurisprudenza di legit-

⁽⁷²⁾ Per F. GODIO, *Fusione ed estinzione di società di capitali e processi pendenti*, *op. cit.*, 223 ss., la situazione che si verrebbe a creare a seguito dell'estinzione della società in corso di causa andrebbe qualificata in termini di carenza dal *presupposto processuale* consistente nell'assenza di bilateralità delle parti, dovendosi quindi concludere il giudizio con una pronuncia in rito ove si dia atto dell'impossibilità di rendere qualsiasi decisione sul merito della controversia. Si tornerà in seguito su questo orientamento che, ad avviso di chi scrive, presenta diverse affinità con l'ipotesi della cessazione della materia del contendere come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità.

⁽⁷³⁾ Cfr. per tutti B. SASSANI, *Interesse ad agire*, I, *Diritto processuale civile*, in EG, XVII, Roma, 1989, 2. In giurisprudenza, si è sostenuto che l'interesse ad agire è una condizione dell'azione consistente nell'esigenza di ottenere un risultato utile, giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice (Cass., Sez. II, n. 2057/2019; Cass., Sez. Lav., n. 6749/2012; Cass., Sez. Lav., n. 8464/2011; Cass., Sez. Lav., n. 28405/2008; Cass., Sez. I, n. 8200/2003; Cass., Sez. II, n. 2721/2002).

timità sopra citata, essendo stato piuttosto enfatizzato, quale tratto essenziale della cessazione della materia del contendere, il travolgimento dell'oggetto del processo derivante dal fatto sopravvenuto, “con la conseguenza che, durante il giudizio, diventa impossibile immaginare, in un successivo processo tra le stesse parti ed avente formalmente lo stesso oggetto, una decisione dal contenuto identico a quella che si sarebbe avuta originariamente, se il fatto non si fosse verificato” (74). La dottrina citata, in particolare, attribuisce alla pronuncia di c.m.c. un effetto di giudicato so-

(74) Si veda E.A. SCALA, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, op. cit., 159, il quale ritiene valida, anche nel processo civile, la distinzione tra gli istituti della cessazione della materia del contendere e della sopravvenuta carenza di interesse ad agire in questi termini: la cessazione della materia del contendere “presuppone che intervenga un evento che, incidendo direttamente nel merito della controversia, ne modifichi l'oggetto; questa trasformazione può produrre come effetto immediato anche il venir meno dell'interesse ad agire, senza però che sia possibile confondere le due figure”; la sopravvenuta carenza di interesse ad agire, invece, “consegue alla constatazione del venire meno di una condizione dell'azione, che può anche non essere frutto della modificazione dell'oggetto del giudizio” e si verifica pertanto “ogni qualvolta sopraggiunga un fatto che, a prescindere dalla sua incidenza sull'oggetto della lite, rende non più utile una pronuncia del giudice sull'originaria domanda”. In tal senso si veda inoltre A. PANZAROLA, *Cessazione della materia del contendere*, op. cit., 228 ss.; B. SASSANI, *Cessazione della materia del contendere*, op. cit., 3 ss.; C. GUARNIERI, *Rinuncia all'azione e cessazione della materia del contendere in cassazione*, in *Corr. giur.*, 1997, 894 ss.; A. ROMANO, *Cessazione della materia del contendere e carenza sopravvenuta di interesse*, op. cit., 65-84; C. CONSOLO, *Cassazione senza rinvio e cessazione della materia del contendere: prospettive evolutive* (nota a Cass., S.U., n. 368/2000), in *Giur. it.*, 2001, 1; ID., *Chiosa sulla natura della cassazione (senza rinvio) della sentenza che accolse una domanda incorsa poi in cessazione della materia del contendere*, in *Corr. giur.*, 1997, 899 ss.; ID., *Transazione della lite pendente il giudizio di cassazione: decisione di rito o di merito?*, in *Giur. it.*, 1997, 339-342; 601-623; F. SASSANI, *Quando il fatto sopravvenuto non fa cessare la materia del contendere: brevi considerazioni sull'istituto e sulla natura della declaratoria*, in *Corr. giur.*, 2016, 3, 390.

Per la riconducibilità nel processo civile delle sentenze che dichiarano la cessazione della materia del contendere alle pronunce in rito, comportando la c.m.c. il venir meno del potere – dovere del giudice di decidere sulla controversia, cfr. A. DE STEFANO, *La cessazione della materia del contendere*, op. cit., 3; S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1996, II, 426; C. FERRI, *Struttura del processo e modificazione della domanda*, Padova, 1975, 111; L. LAUDISA, *La sentenza processuale*, Milano, 1982, 154. Secondo un altro orientamento che trae origine dall'interpretazione attribuita alla c.m.c. da parte della giurisprudenza maggioritaria, invece, si tratterebbe di una pronuncia di rito ove il giudice prende atto della sopravvenuta carenza di interesse delle parti: cfr. E. MERLIN, *L'ordinanza di pagamento delle somme non contestate (dall'art. 423 all'art. 186 bis c.p.c.)*, in *Rv. dir. proc.*, 1994, 1034, nota 44; R. GIORDANO, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, in *Giur. merito*, 2009, 7-16.

stanziale sull'oggetto del giudizio, ritenendo opportuno distinguere tale istituto – che ricorrerebbe solamente nell'ipotesi in cui il *factum superveniens* dia luogo a una modificazione-estinzione del diritto controverso – dalla carenza sopravvenuta di interesse, che rappresenterebbe solamente un effetto mediato derivante dalla modificazione dell'oggetto del giudizio (75).

In effetti, tra le fattispecie più ricorrenti ove si verifica la cessazione della materia del contendere nel diritto civile vi è l'ipotesi della transazione intervenuta tra le parti nel corso della controversia, conseguendo da essa una nuova regolamentazione convenzionale delle situazioni giuridiche oggetto del giudizio (76), oppure dell'adempimento spontaneo del debitore dal quale derivi la soddisfazione integrale della pretesa dedotta in giudizio (77). Un'altra ipotesi, che con l'estinzione dell'ente in corso di causa ha in comune il venir meno di una delle parti del giudizio, è rappresentata dalla morte della parte in cause aventi a oggetto diritti indisponibili, estinguendosi in tale circostanza la situazione giuridica fatta valere con la domanda introduttiva (78). In quest'ultima ipotesi, tuttavia, si applicherebbero

(75) Si noti peraltro che secondo un orientamento la carenza sopravvenuta di interesse non darebbe luogo a una pronuncia di rito, quanto piuttosto a un rigetto nel merito della domanda per sua infondatezza (cfr. E. VIANELLO, *Note sulla pronuncia che dichiarano la cessazione della materia del contendere*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1999, 685).

(76) V., *ex multis*, Cass., Sez. Unite, sent., 11 aprile 2018, n. 8980, in *Foro it.* 2019, 9, I, 2907, la quale ha chiarito che tale pronuncia può essere resa anche nel giudizio di cassazione con l'effetto di privare di "efficacia" la sentenza impugnata in forza appunto della diversa regolamentazione della situazione giuridica controversa a opera delle parti.

(77) V. anche qui tra le tante sentenze che hanno pronunciato la c.m.c. al ricorrere di tale ipotesi: Cass. 29 aprile 1974 n. 1218 e Cass. 9 luglio 1997 n. 6226.

(78) V., *ex multis*, Cass., Sez. I, 28 aprile 2003, n. 6588; cfr. inoltre Cass. 28 gennaio 1980 n. 661; Cass. 18 agosto 1992 n. 9592; Cass. 19 giugno 1996 n. 5664, aventi a oggetto le ipotesi di morte di uno dei coniugi nel processo di separazione personale o di cessazione degli effetti civili del matrimonio. Si noti del resto che il venir meno di una delle parti del giudizio ove l'azione non sia trasmissibile è un'ipotesi che è stata considerata quale circostanza idonea a dar luogo alla pronuncia di c.m.c. nel progetto di legge per la riforma organica del processo civile elaborato dalla Commissione presieduta dal prof. Tarzia nel 1995 (Cfr. G. TARZIA (a cura di), *Il progetto di riforma organica del processo civile*, Milano, 1998, 45-59), che al punto 22 ipotizzava un regime differenziato a seconda che fosse intervenuto o meno l'accordo tra le parti in ordine all'avvenuta cessazione della materia del contendere, prevedendo che nel primo caso la pronuncia sarebbe dovuta avvenire con ordinanza non impugnabile dal giudice istruttore, mentre, in caso di disaccordo, avrebbe dovuto provvedere il giudice con sentenza

comunque gli istituti dell'interruzione *ex art.* 299 c.p.c. e della successione nel processo ai sensi dell'art. 110 c.p.c., in quanto il processo potrebbe essere riassunto dagli eredi (o nei loro confronti) sia per giungere alla pronuncia di cessazione della materia del contendere che appunto travolga l'intero giudizio sia al fine di ottenere una statuizione sulle spese di lite secondo il criterio di c.d. "soccombenza virtuale" ⁽⁷⁹⁾.

Si noti dunque come la casistica afferente all'istituto della c.m.c. sia piuttosto varia ⁽⁸⁰⁾, ma, in tutte le ipotesi sopra richiamate è evidente come l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere rappresenti la conseguenza di un evento che incide direttamente sulla fattispecie sostanziale oggetto della domanda, travolgendo per questo l'oggetto del giudizio.

Ad esempio, nell'ipotesi in cui le parti raggiungano un accordo transattivo, la posizione giuridica dedotta nell'atto introduttivo del giudizio sarebbe sostituita dalla nuova regolamentazione, eliminando quindi la situazione di contrasto tra le stesse parti. Parimenti, nella circostanza di morte della parte sopravvenuta durante giudizi relativi a diritti personali e intrasmissibili la cessazione della materia del contendere deriverebbe dalla circo-

⁽⁷⁹⁾ Cfr. P. CALAMANDREI, *Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo codice*, II, Padova, 1944, 225-226; più recentemente e in relazione alle conseguenze processuali dell'estinzione delle società, v. F. GODIO, *Fusione ed estinzione di società di capitali e processi pendenti*, *op. cit.*, 222.

⁽⁸⁰⁾ In generale, come rilevato da A. DE STEFANO, *La cessazione della materia del contendere*, *op. cit.*, 3, in una delle prime monografie dedicate all'argomento in esame, le situazioni, intervenienti nel corso del giudizio e idonee a far venire meno ogni interesse delle parti a una decisione, o la stessa possibilità di quest'ultima, sarebbero riconducibili a due categorie: cause di fatto, dette anche cause *naturali* (quali la morte della parte in processi aventi a oggetto diritti intrasmissibili, la successione di leggi, il perimento incolpevole della *res debita*) e cause c.d. *umane*, riconducibili alla volontà di una o entrambe le parti (come la transazione ovvero la conciliazione giudiziale). E.A. SCALA, in *La cessazione*, *op. cit.*, 180-183, invece, distingue tra eventi di natura sostanziale ed eventi di indole processuale dove i primi inciderebbero dal punto di vista sostanziale sulla situazione giuridica controversa, mentre i secondi, pur non avendo il medesimo effetto, comporterebbero comunque la cessazione della materia del contendere (tra questi ultimi vi è ad esempio l'ipotesi di concorso di mezzi di impugnazione, come nel caso in cui nei confronti della medesima pronuncia sia proposto sia l'appello sia il regolamento di competenza. In questa ipotesi, infatti, l'accoglimento del regolamento di competenza comporterebbe la chiusura del giudizio di appello.

stanza per cui il diritto oggetto del giudizio non può più essere fatto valere.

L'ipotesi dell'estinzione dell'ente in corso di causa, invece, si pone su un piano differente, in quanto non vi è alcun evento che incide sul merito della controversia e quindi sull'oggetto del processo, quanto piuttosto il venir meno di una delle parti; ciò che però, salve alcune eccezioni che comunque non potrebbero interessare le persone giuridiche ⁽⁸¹⁾, non comporta anche l'estinzione del diritto dedotto in giudizio.

Come accennato, tuttavia, le ipotesi in cui si renda necessaria la chiusura del giudizio mediante la pronuncia di c.m.c. sono decisamente varie. L'istituto, del resto, è stato ben identificato dalla giurisprudenza di legittimità quale soluzione idonea a reagire al fatto sopravvenuto che comporti la perdita dell'interesse delle parti alla prosecuzione della causa al di fuori delle ipotesi di estinzione del giudizio codificate dal codice di procedura civile.

A ben vedere, inoltre, l'applicazione della cessazione della materia del contendere all'ipotesi dell'estinzione dell'ente in corso di causa non si troverebbe nemmeno in contrasto con l'interpretazione che autorevole dottrina ha attribuito alla pronuncia in questione ⁽⁸²⁾. Si consideri infatti che la qualificazione come sentenza di merito idonea ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale sul rapporto interessato dall'evento sopravvenuto appare essenzialmente animata dalla considerazione per cui la possibilità di dichiarare la c.m.c. in presenza di qualsiasi ipotesi di carenza sopravvenuta di interesse (invece che solo in circostanze caratterizzate dal venir meno dell'oggetto del giudizio) non risolverebbe il tema della proponibilità di una nuova azione avente a oggetto il medesimo rapporto controverso, con la conseguenza

⁽⁸¹⁾ Si pensi, come accennato più sopra, al venir meno della parte nelle controversie aventi a oggetto diritti intrasmissibili, oppure alla sopravvenuta morte del coniuge nel giudizio divorzile (v., al riguardo, Cass., sez. I, 20 febbraio 2018, n. 4092, in *Il Corr. giur.*, 2019, 4, 506, con nota di V. AMENDOLAGINE, *Il decesso del coniuge determina la cessazione della materia del contendere nel giudizio divorzile*), oppure, ancora, in un processo di opposizione al pagamento di sanzioni amministrative, ove ai sensi dell'art. 7, l. 24 novembre 1981, n. 689, le sanzioni si estinguono con la morte del trasgressore.

⁽⁸²⁾ V. per tutti le argomentazioni di E.A. SCALA, *La cessazione della materia del contendere*, op. cit.

che, in alcune ipotesi, l'attore potrebbe ottenere da una sentenza di c.m.c. più di quanto avrebbe potuto ricavare con una pronuncia di accoglimento sul merito della domanda, la quale avrebbe avuto efficacia di giudicato tra le parti ai sensi dell'art. 2909 c.c. ⁽⁸³⁾. Un esempio in tal senso è rappresentato dalla fattispecie oggetto della sentenza n. 1048/2000 - dove le Sezioni Unite hanno qualificato come di rito la pronuncia di c.m.c. componendo il contrasto che era insorto all'interno della giurisprudenza -, ove alcuni dipendenti agivano nei confronti del datore di lavoro con l'intento di vedersi riconosciuto il diritto del computo, ai fini della determinazione dell'indennità di fine rapporto, del compenso per lavoro straordinario prestato in via continuativa, nonostante tra le stesse parti vi fosse stata una precedente controversia avente a oggetto un'altra voce di calcolo del TFR conclusasi con una pronuncia di c.m.c. per aver riconosciuto l'azienda il diritto contestato dai lavoratori.

Ebbene, si noti come nell'ipotesi di estinzione della società ciò non potrebbe mai accadere, in ragione dell'ovvia considerazione che nessuna azione potrebbe essere nuovamente intrapresa da parte o nei confronti della società estinta. Pur non venendo meno il diritto fatto valere in giudizio, inoltre, nella fattispecie in esame bisognerebbe comunque considerare che a seguito dell'estinzione dell'ente sarebbe risolta la fattispecie di contrasto tra le parti originarie del processo, tanto appunto da rendere inutile la pronuncia sull'oggetto della lite.

In sostanza, nell'ipotesi di estinzione della società in corso di causa ricorrerebbero i presupposti per la dichiarazione di cessata materia del contendere, in quanto: *i*) non vi è alcuna possibilità che tra le parti insorga una futura controversia; *ii*) non è possibile, per le ragioni illustrate nel precedente paragrafo, applicare una delle forme di chiusura del processo tipicamente previste (*i.e.*, la rinuncia agli atti e l'inattività delle parti).

⁽⁸³⁾ Cfr. E.A. SCALA, *Sulla dichiarazione di cessazione della materia del contendere nel processo civile*, nota a Cass., Sez. Un., n. 1048/2000, *op. cit.*, 954 ss.; F. SASSANI, *Quando il fatto sopravvenuto non fa cessare la materia del contendere: brevi considerazioni sull'istituto e sulla natura della declaratoria*, *op. cit.*, 390; F. AULETTA, *Quando si dice che un accordo è meglio di una causa vinta...: la moltiplicazione dei diritti dell'attore per effetto della dichiarazione di adesione del convenuto all'originaria pretesa*, in *Giust. civ.*, 2000, I, 2824.

Si ritiene inoltre possa essere agevolmente superato il requisito, richiesto in diverse pronunce della giurisprudenza di legittimità, per cui la circostanza che determini l'inutilità della prosecuzione del giudizio debba essere accettata e riconosciuta da entrambe le parti ⁽⁸⁴⁾. Al riguardo, si noti come tale requisito muove dalla chiara necessità di evitare che tra le parti possa permanere una situazione di contrasto tale che una di esse desideri la continuazione del processo ovvero ritenga che la c.m.c. non sia la soluzione più idonea alla conclusione del giudizio pendente, ritenendo ad esempio maggiormente conforme alle proprie richieste l'ipotesi della rinuncia agli atti ⁽⁸⁵⁾. È chiaro tuttavia che in caso di estinzione delle società l'esigenza in questione non avrebbe senso di esistere, sempre in ragione della considerazione per cui il venir meno di una parte comporta il superamento di qualsiasi ipotesi di contrasto tra le stesse parti del giudizio. La cancellazione di una società dal Registro delle imprese, inoltre, rappresenta un evento che non ha bisogno di alcun riconoscimento in merito al suo effettivo verificarsi, essendo appunto oggetto di pubblicità presso il Registro delle imprese stesso.

(segue) La cessazione della materia del contendere nel giudizio tributario e l'inidoneità dell'estinzione dell'ente in corso di causa a determinare la caducazione dell'atto impugnato

Come nel giudizio amministrativo, con il quale condivide la natura impugnatoria ⁽⁸⁶⁾, una prima ipotesi di cessazione della

⁽⁸⁴⁾ Cfr. in tal senso la costante giurisprudenza, secondo cui la c.m.c. può aversi solamente "in quanto i contendenti si diano reciprocamente atto dell'intervenuto mutamento della situazione revocata in controversia e sottopongano al giudice conclusioni conformi" (cfr., *ex multis*, Cass. 24 giugno 2000 n. 8607; Cass. 25 febbraio 2000 n. 2180; Cass. 16 gennaio 1987, n. 332; in tal senso anche la Sezione tributaria della Cassazione, come Cass., n. 11962/2005 e Cass., 8607/2000; Cass., n. 24738/2013).

⁽⁸⁵⁾ Rileva inoltre E.A. SCALA, *Transazione e cessazione della materia del contendere*, in *Corr. giur.*, 2020, 12, 1540 ss., che "una lettura non pigra della giurisprudenza dimostra come sulla questione vi siano moltissime pronunce che riconoscono al giudice il potere di dichiarare la cessazione indipendentemente dalla posizione assunta dalle parti".

⁽⁸⁶⁾ È infatti pacifico che il giudizio tributario sia introdotto attraverso un'azione impugnatoria volta all'annullamento del provvedimento adottato dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, laddove il giudizio è introdotto con il ricorso (avente i requisiti di

materia del contendere nel giudizio tributario è rappresentata dall'annullamento dell'atto impugnato quale conseguenza dell'esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria. Al riguardo, infatti, l'art. 21, D.P.R. n. 636/1972 ⁽⁸⁷⁾, rubricato "Rinnovazione dell'atto impugnato", dove era previsto che la Commissione, "se nell'atto contro il quale il ricorso è stato proposto rileva un vizio di incompetenza o che comunque non attiene all'esistenza o all'ammontare del credito tributario" assegnasse all'Ufficio un termine non inferiore a due mesi e non superiore a quattro mesi per la rinnovazione dell'atto impugnato. Il comma 3 della medesima disposizione, inoltre, prevedeva che la rinnovazione dell'atto "fa cessare la materia del contendere sui motivi che hanno determinato l'emanazione dell'ordinanza nonché sui motivi che risultano accolti dall'atto rinnovato".

Era pertanto prevista una forma di cessazione della materia del contendere limitata ai motivi di ricorso, con la conseguenza che il processo non si estingueva (neppure parzialmente), sfociando comunque in una decisione sulla domanda formulata dal ricorrente ⁽⁸⁸⁾.

Un'altra ipotesi dove si è applicata la dichiarazione di cessazione della materia del contendere è rappresentata dai vari condoni fiscali che si sono succeduti nel tempo ⁽⁸⁹⁾, dove la conclusione del processo per avvenuta c.m.c. era prescritta dalla stessa disposizione normativa che prevedeva, di volta in volta, il singolo condono. Sulla conclusione del giudizio attraverso la cessazione della materia del contendere nell'ipotesi di adesione del contribuente al condono fiscale e contributivo, le Sezioni Unite della Cassazione affermarono che "nel momento in cui la risposta dell'ente sia positiva, si instaura tra le parti un nuovo regolamen-

cui all'art. 18 D.Lgs. n. 546/1992) avverso uno degli atti indicati dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992. Per approfondimenti si consenta il rinvio al saggio di C. GLENDI, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 6, 2746. E v. ormai il novellato articolo 7, comma 5bis, D.Lgs. n. 546/1992, in riferimento al quale tra i primi commentatori v. E. DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Il Fisco*, 2022, 40, 3807.

⁽⁸⁷⁾ Come sostituito dall'art. 13, D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739.

⁽⁸⁸⁾ Cfr. C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 526 ss.

⁽⁸⁹⁾ Il primo condono è stato introdotto con il D.L. 5 novembre 1973, n. 660, rubricato "Norme per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria", a seguito della nota riforma "Visentini" che fu avviata con la legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971.

to, in forza al quale, alla obbligazione iniziale si sovrappone un diverso assetto conforme alle condizioni previste dalla legge sul condono: data la sostituzione legale del titolo debitorio, cessa ogni ragione di controversia sulla questione della esistenza e consistenza dell'obbligazione contributiva originaria, per cui, nel caso di avvenuto adempimento di quanto è prescritto dalla specifica normativa sul condono, non può che aversi una decisione di cessazione della materia del contendere” (90).

L'istituto della cessazione della materia del contendere nel giudizio tributario ha poi trovato una esplicita previsione normativa nell'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, con il quale è stata prevista l'*estinzione del giudizio*, distinguendola dalle ipotesi di "*estinzione del processo*" derivante dalla rinuncia al ricorso e dall'inattività delle parti di cui agli artt. 44 e 45 del medesimo decreto (91), "*nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere*". Il legislatore tributario, dunque, ha sì previsto espressamente l'istituto della cessazione della materia del contendere, ma, a differenza del codice del processo amministrativo, non vi è alcuna distinzione tra la c.m.c. e la sopravvenuta carenza di interesse, e nemmeno è stato previsto che la soddisfazione della pretesa del ricorrente rappresentasse un requisito essenziale per la definizione del giudizio attraverso tale pronuncia.

(90) Cass., Sez. Un., 15 maggio 1998, n. 4918, in *Foro it.* 1998, I,1781, nonché in *Giust. civ.* 1998, 1839, 2529. La giurisprudenza successiva è stata inoltre costante nel qualificare l'ipotesi di definizione agevolata delle pretese tributarie nell'ambito della c.m.c. come del resto ha previsto il legislatore sia all'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, sia nelle diverse leggi con le quali di volta in volta è stata prevista la misura.

(91) La disposizione in esame è stata criticata da parte della dottrina per la sua ambiguità semantica: v. A. FINOCCHIARO - M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 646. C. GLENDI, *Sulla rilevanza in appello della cessazione della materia del contendere sopravvenuta in primo grado*, *op. cit.*, 1231, ss., ha evidenziato che mediante tale differenza terminologica "*si è propriamente rimarcato che, nel caso della c.m.c. non v'è soltanto un esito formale, di estinzione, appunto, del "processo", che comunque giustifica l'intitolazione tutt'affatto generica della sezione V, sopra riportata, essendovi qui qualcosa in più, e di peculiarmente diverso rispetto all'estinzione regolata dagli artt. 44 e 45, e cioè il sopravvenuto venir meno dell'oggetto del "giudizio" stesso, che, così dunque segnatamente connota, anche sul piano effettuale, l'istituto della c.m.c., escludendo, fra l'altro, tutte le conseguenze retroattivamente derivabili dall'inefficacia o dell'invalidità degli atti processuali progressi*".

La disposizione, in effetti, si limita a richiamare espressamente l'ipotesi di definizione agevolata delle pretese tributarie, lasciando poi spazio all'interprete nell'individuazione di "ogni altro caso di cessazione della materia del contendere".

Al riguardo, si noti come ipotesi ricorrenti di c.m.c. nel giudizio tributario, oltre alla definizione delle pendenze tributarie a seguito di un condono fiscale, sono tipicamente rappresentate da: *i*) l'adempimento spontaneo del contribuente ⁽⁹²⁾; *iii*) l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Ufficio ⁽⁹³⁾; *iv*) la conciliazione giudiziale prevista dagli artt. 48 e 48-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992 ⁽⁹⁴⁾.

Anche con riferimento al giudizio tributario, l'orientamento

⁽⁹²⁾ Chiaramente, tale ipotesi non consisterebbe in una rinuncia espressa all'impugnazione, che ricadrebbe nell'estinzione di cui all'art. 44, D.Lgs. n. 546/1992, quanto piuttosto di un comportamento inconcludente incompatibile con la volontà di coltivare il giudizio avente a oggetto la legittimità dell'atto impositivo (v. al riguardo M. BUSICO, *L'estinzione del processo tributario*, op. cit., 104 ss.).

⁽⁹³⁾ Al riguardo si segnala che sulle conseguenze processuali derivanti dall'annullamento in autotutela dell'atto impugnato non vi è uniformità di vedute, in quanto da una parte vi è chi ritiene che la dichiarazione di cessazione della materia del contendere possa derivare solamente nell'ipotesi in cui l'annullamento abbia riguardato aspetti sostanziali dell'atto impugnato afferenti l'esistenza o l'ammontare della pretesa tributaria, oppure anche vizi formali nella misura in cui il ricorso del contribuente si fosse limitato alla denuncia di tali vizi, in quanto diversamente il ricorrente potrebbe comunque avere interesse alla prosecuzione della controversia per l'accertamento del merito della pretesa; dall'altra, invece, vi è l'orientamento secondo cui l'annullamento da parte dell'Ufficio debba sempre comportare la pronuncia di cessazione della materia del contendere. Il tema, in effetti, riguarda anche l'annosa questione dell'oggetto del giudizio tributario e, in particolare, se la cognizione del giudice tributario abbia a oggetto l'atto impugnato e non si estenda invece anche al merito del rapporto tra Fisco e contribuente. Per una ricostruzione dei diversi orientamenti sopra accennati, dunque, si consenta il rinvio a C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 872. Si noti comunque che in giurisprudenza prevale l'orientamento per cui il giudizio si estingue per cessata materia del contendere ai sensi dell'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, anche nel caso in cui l'atto impugnato in via giurisdizionale sia stato annullato e contestualmente sostituito con altro atto identico (autotutela sostitutiva): v. *ex multis* Cass., sent. n. 19947 del 21 settembre 2010.

⁽⁹⁴⁾ L'art. 48, comma 2, (*conciliazione fuori udienza*) e l'art. 48-*bis*, comma 4, (*conciliazione in udienza*) prevedono infatti espressamente che la commissione dichiari la cessazione parziale della materia del contendere. Per maggiori approfondimenti al riguardo, anche sugli orientamenti formati nell'ambito della disciplina precedente alla riforma del 2015 (D.Lgs. n. 156/2015) dove la pronuncia di cessazione della materia del contendere era espressamente prevista solamente nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza, cfr.: F. BASTIONI FERRARA, voce *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, II, Milano, 1998, 237; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*, op. cit., 204.

della dottrina maggioritaria ⁽⁹⁵⁾ consiste nel ritenere che la pronuncia di c.m.c. rappresenti la conseguenza del venir meno dell'oggetto del giudizio, rappresentato, sempre secondo l'orientamento dottrinale maggiormente condiviso, dall'atto impugnato ⁽⁹⁶⁾.

Con riferimento all'ipotesi dell'estinzione dell'ente in corso di causa, dunque, è fondamentale comprendere se, con riferimento al processo tributario, la c.m.c. di cui all'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, possa essere pronunciata solamente nell'ipotesi in cui il fatto sopravvenuto comporti il travolgimento dell'atto im-

⁽⁹⁵⁾ Si veda P. RUSSO, *Cessazione della materia del contendere*, in *Enc. Giur. Treccani*, III, *Diritto tributario*, Roma; in tale senso anche C. GLENDI, *Sulla rilevanza in appello della cessazione della materia del contendere sopravvenuta in primo grado*, *op. cit.*, 1218; A. BUSICO, *L'estinzione del processo tributario*, *op. cit.*, 97 ss.; C. CONSOLO, C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, commento all'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, 517, secondo cui "La cessazione della materia del contendere corrisponde al venir meno della ragione sostanziale del processo [...]. Poiché il giudizio tributario ha ad oggetto una pretesa tributaria, la materia del contendere cessa quando essa è definita altrimenti"; A. BUSCEMA, *La declaratoria di cessazione della materia del contendere tra giudicato sostanziale e principio della soccombenza*, in *Il Fisco*, 1997, 22, 6109; M. SPATARO, *Spese processuali e cessazione della materia del contendere*, in *Il Fisco*, 2004, 46, 7775; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 187-192; F. RANDAZZO, *Effetti sostanziali dell'estinzione del processo tributario per inattività delle parti*, *op. cit.*, 1542; il quale rileva che "questo evento sopravvenuto travolge tutto il giudizio e le ragioni che lo hanno determinato, compreso l'atto impugnato, sostituito dalla nuova realtà cui ha posto capo l'evento sopravvenuto".

⁽⁹⁶⁾ Nell'indagine sull'argomento in esame non si ritiene opportuno ripercorrere il dibattito sull'oggetto del processo tributario, che vede oggi la giurisprudenza di legittimità orientata verso il concetto di "impugnazione merito", ritenendo che il giudizio non sia volto solamente all'annullamento dell'atto impugnato, quanto piuttosto a ottenere una pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria ed entro i limiti delle ragioni di fatto e di diritto espone nell'atto impugnato nonché nei motivi di impugnazione del ricorrente (cfr., *ex multis*, le seguenti sentenze della Corte di Cassazione: nn. 3080 del 9 febbraio 2021, 29364 del 23 dicembre 2020, 27122 del 27 novembre 2020, 18777 del 10 settembre 2020, 18382 del 4 settembre 2020, 12597 del 25 giugno 2020, 7695 del 6 aprile 2020). Per ulteriori approfondimenti sull'ampio dibattito in merito all'oggetto del processo tributario si rinvia a C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, *op. cit.*; nonché, più recentemente ai contributi di A. GUIDARA, *Gli oggetti del processo tributario*, relazione al convegno del 9-10/4/2021 "Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele", reperibile in <http://www.lex.unic.it/sites/default/files/files/Eventi/allegati/Guidara.pdf>; D. CARRARO, *L'oggetto del processo tributario, tra teorie dichiarative e teorie costitutive: tracciati evolutivi*, in *Dir. prat. trib.* 2019, I, 1607 ss.; F. FARRI, *Impugnazione-merito e "vizi formali" nell'attuale processo tributario*, in *Riv. dir. trib.* 2018, 659 ss..

positivo impugnato dalla società mentre era in vita oppure possa applicarsi l'interpretazione che la giurisprudenza di legittimità ha adottato con riferimento al giudizio civile, dove, come accennato sopra, la c.m.c. rappresenta sostanzialmente un'ipotesi di chiusura volta a dichiarare l'estinzione del giudizio in tutte le fattispecie caratterizzate dal venir meno dell'interesse delle parti alla naturale definizione del giudizio e dall'impossibilità di fare luogo alla definizione del giudizio "per rinuncia agli atti o per rinuncia alla pretesa sostanziale" (97).

Secondo l'orientamento che vede nell'estinzione dell'ente in corso di causa un'ipotesi di cessazione della materia del contendere, l'evento sopravvenuto in esame comporterebbe tuttavia la caducazione dell'atto impugnato, privando quindi l'Amministrazione finanziaria del titolo che fonderebbe l'azione nei confronti dei soggetti responsabili per il pagamento dei debiti erariali della società estinta (ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, nonché dell'art. 2495 c.c.), con l'ulteriore effetto per cui il credito erariale dovrebbe essere oggetto di discussione *incidenter tantum* nel giudizio relativo alla responsabilità dei soggetti chiamati a rispondere per i debiti dell'ente (98).

Seppur i presupposti dell'orientamento appena accennato siano più che condivisibili, in quanto, come più volte evidenziato, in assenza di successione il processo non può essere continuato e pertanto è necessario che il giudice dichiari tale impossibilità di continuazione con una pronuncia che sia idonea al travolgimento degli atti processuali precedenti, visto che altrimenti la cancellazione dal Registro dell'ente potrebbe portare all'arbitrario passaggio in giudicato della sentenza emessa nel precedente grado di giudizio, appare evidente dalla ricostruzione dell'istituto sin qui svolta come il travolgimento dell'oggetto del giudizio non è un effetto della pronuncia di c.m.c., quanto piuttosto dell'evento sostanziale accertato in tale pronuncia.

In questo contesto, dunque, non sembra inevitabile concludere che l'estinzione dell'ente comporti anche la caducazione

(97) Cfr. Cass., Sez. Un., n. 1048/2000, *cit.*

(98) V. in tal senso, C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, *op. cit.*, 20945; nonché A. BUSICO, *L'estinzione del processo tributario*, *op. cit.*, 134 ss.

dell'atto impositivo – ovviamente notificato prima della cancellazione dal Registro delle imprese, in quanto altrimenti l'atto, come più volte sottolineato, sarebbe affetto da nullità insanabile –.

Al di là delle discussioni sulla natura dichiarativa o costitutiva dell'avviso di accertamento, inoltre, si noti come l'avviso di accertamento, oltre a costituire il titolo esecutivo ⁽⁹⁹⁾ della pretesa erariale, rappresenta l'esercizio della funzione di imposizione attraverso la determinazione della pretesa vantata verso il contribuente ⁽¹⁰⁰⁾. In sostanza, nell'ipotesi in cui l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società quando era in vita fosse travolto dalla pronuncia di c.m.c., l'Amministrazione finanziaria si troverebbe a doverne emettere un altro per poter agire contro i soci (oppure contro liquidatori e amministratori), in quanto altrimenti non vi sarebbe alcun credito erariale che possa fondare l'azione nei confronti dei soggetti indicati dall'art. 36 ⁽¹⁰¹⁾, ma ciò potrebbe anche non essere possibile, visto che, nel frattempo, potrebbe essere spirato il termine di decadenza dall'attività di accertamento.

Si ritiene comunque che la caducazione dell'atto impugnato, *rectius* il venir meno dell'oggetto del processo, non possa rappresentare l'unica ipotesi in cui il giudice possa dichiarare la c.m.c. ai sensi dell'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, così come si è già evidenziato con riferimento al giudizio civile.

Anche con riferimento al giudizio tributario, si noti che l'interpretazione dell'istituto della c.m.c. adottata dalla giurisprudenza non appare del tutto allineata a quella della dottrina maggioritaria in merito alla natura della pronuncia di c.m.c. In particolare,

⁽⁹⁹⁾ Tale è infatti l'avviso di accertamento impositivo di cui all'art. 29, comma 1, lett. a), D.L. n. 78/2010. V. al riguardo A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, fasc.2, 159.

⁽¹⁰⁰⁾ Cfr., senza pretesa di esautività, N. DOLFIN - G. FALSITTA, *voce Tributi (Riscossione)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, 2002, VI, 1126; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 154 ss.; G. BOLETTA, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 45 ss.

⁽¹⁰¹⁾ Come evidenziato nel capitolo precedente, non si esclude tuttavia che l'avviso di accertamento relativo alle imposte dovute dalla società estinta, scaduto il termine quinquennale di cui all'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, ma non il termine di decadenza di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 (oppure art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 per l'IVA), possa essere emesso contestualmente all'atto di cui all'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

la giurisprudenza di legittimità nel valutare gli effetti della pronuncia di cessazione della materia del contendere di cui all'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992, ha ritenuto che il principio – sancito dalla medesima Cassazione sopra richiamata con riferimento al processo civile – dell'inidoneità della cessazione della materia del contendere ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla domanda dedotta in giudizio non possa essere applicato *sic et simpliciter* nel processo tributario, non solo perché in tale giudizio l'istituto è espressamente previsto quale ipotesi di estinzione, ma soprattutto in ragione: *i*) dell'ineguaglianza delle parti del rapporto tributario sostanziale che si riflette nella natura impugnatoria del giudizio tributario; *ii*) nella non necessaria partecipazione del contribuente alla formazione di quella situazione che, determinando il “*venire meno dell'interesse delle parti alla naturale definizione del giudizio*”, impone al giudice di dichiarare (anche d'ufficio) la cessazione della materia del contendere ⁽¹⁰²⁾.

Ciò premesso, dunque, la giurisprudenza in esame ha ritenuto applicabile al giudizio tributario la distinzione prevista nel processo amministrativo tra l'annullamento dell'atto impugnato in modo conforme alle istanze del ricorrente e le altre situazioni caratterizzate dalla sopravvenuta carenza di interesse dove il processo non possa, per qualsiasi motivo, produrre un risultato utile per il ricorrente ⁽¹⁰³⁾. Tale conclusione, in particolare, è stata poi sviluppata anche in una pronuncia successiva dove la Suprema Corte ha sintetizzato il seguente concetto: “*(a) la cessazione della materia del contendere ricorre quando viene meno l'atto della cui legittimità si discute, l'atto, cioè, lesivo di quel che deve essere ritenuto come l'interesse materiale soggettivo oggetto della tutela giurisdizionale tributaria; (b) al contrario, nella carenza sopravvenuta di interesse non viene meno l'atto impugnato, né tanto meno la sua illegittimità, ma cessa l'interesse del soggetto all'annullamento*” ⁽¹⁰⁴⁾, ritenendo in questo contesto

⁽¹⁰²⁾ V. Cass., Sez. V, 15 ottobre 2007, n. 21529, la quale sotto quest'ultimo profilo si riferisce all'ipotesi di sopravvenuto annullamento in autotutela dell'atto impugnato, che può infatti rappresentare un atto derivante dall'impulso della stessa Amministrazione finanziaria.

⁽¹⁰³⁾ V. ancora la sentenza sopra citata.

⁽¹⁰⁴⁾ Cass., Sez. trib., 16 febbraio 2022, n. 5098.

che la sentenza del giudice tributario dichiarativa della cessazione della materia del contendere produca effetti diversi a seconda che vi sia stato l'effettivo recepimento delle istanze del contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria, oppure che, per qualsiasi ragione, cessino gli effetti dell'atto impugnato. A seconda della circostanza che l'ha determinata, dunque, la pronuncia di c.m.c. assumerebbe natura di giudicato sostanziale ovvero processuale.

A tal riguardo, è evidente come l'ipotesi dell'estinzione dell'ente del corso del giudizio non rappresenti un evento che, incidendo direttamente nel merito della controversia, possa modificarne l'oggetto ⁽¹⁰⁵⁾, oppure, volendo ricorrere al significato attribuito all'istituto della c.m.c. nel codice del processo amministrativo, che porti alla soddisfazione della pretesa del ricorrente ⁽¹⁰⁶⁾. Piuttosto, come più volte accennato, la cancellazione della società dal Registro delle imprese rappresenterebbe un'ipotesi di sopravvenuta carenza di interesse ad agire, laddove, appunto, l'estinzione del ricorrente non può che essere indice dell'indifferenza all'accoglimento della domanda contenuta nel ricorso introduttivo considerando che l'atto impugnato non potrà sortire alcun effetto nei confronti di un soggetto non più esistente. Utilizzando l'espressione della giurisprudenza di legittimità,

⁽¹⁰⁵⁾ Si veda ancora E.A. SCALA, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, op. cit., 159, il quale opera una distinzione tra gli istituti della cessazione della materia del contendere e della sopravvenuta carenza di interesse ad agire in questi termini: la cessazione della materia del contendere “presuppone che intervenga un evento che, incidendo direttamente nel merito della controversia, ne modifichi l'oggetto; questa trasformazione può produrre come effetto immediato anche il venir meno dell'interesse ad agire, senza però che sia possibile confondere le due figure”; la sopravvenuta carenza di interesse ad agire, invece, “consegue alla constatazione del venire meno di una condizione dell'azione, che può anche non essere frutto della modificazione dell'oggetto del giudizio” e si verifica pertanto “ogni qualvolta sopraggiunga un fatto che, a prescindere dalla sua incidenza sull'oggetto della lite, rende non più utile una pronuncia del giudice sull'originaria domanda”. In tal senso si veda anche A. PANZAROLA, *Cessazione della materia del contendere*, op. cit., 228 ss.; B. SASSANI, *Cessazione della materia del contendere*, op. cit., 3 ss.. Per la riconducibilità nel processo civile delle sentenze che dichiarano la cessazione della materia del contendere alle pronunce in rito, rappresentando tali pronunce sempre e comunque l'accertamento della carenza sopravvenuta di interesse alla decisione sul merito, cfr. R. GIORDANO, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, in *Giur. merito*, 2009, 7-16.

⁽¹⁰⁶⁾ V. Art. 34, comma 5, D.Lgs. n. 104/2010.

infatti, il ricorrente non trarrebbe alcuna “*utilità giuridica*” dall’eventuale accoglimento del gravame ⁽¹⁰⁷⁾.

Come più volte evidenziato, semmai, il medesimo atto – che non verrebbe travolto dalla pronuncia con la quale è dichiarata l’estinzione del giudizio – rappresenta il titolo in base al quale l’Amministrazione finanziaria può agire nei confronti dei soggetti responsabili per il mancato pagamento delle imposte dovute dalla società – che, peraltro, potrebbero anche aver deciso di non far proseguire il giudizio instaurato dalla società estinta, cancellando quest’ultima dal Registro delle imprese, in ragione della certezza circa l’assenza dei requisiti di una loro responsabilità, evitando così uno dispendio di risorse per entrambe le parti, a tutto beneficio anche del principio di economia processuale ⁽¹⁰⁸⁾.

Sotto questo profilo, comunque, non vi sarebbe alcuna utilità alla continuazione del giudizio da parte dell’Amministrazione finanziaria, in quanto dalla carenza sopravvenuta di interesse della società estinta scaturirebbe, come più volte evidenziato, la definitività dell’avviso di accertamento o di liquidazione oggetto della controversia.

(segue) L’orientamento secondo cui la cancellazione dell’ente dal Registro delle imprese determinerebbe l’impossibilità di proseguire il giudizio per mancanza di un presupposto processuale. La cessazione della materia del contendere quale pronuncia in ogni caso idonea a terminare il giudizio civile e tributario in cui si verifici tale evento

Il punto di arrivo dell’analisi sin qui svolta è rappresentato dalla considerazione per cui la cancellazione dell’ente dal Registro delle imprese rappresenta un evento idoneo a determinare la cessazione della materia del contendere, nonostante ciò non comporti il venir meno dell’oggetto del processo. In realtà, ri-

⁽¹⁰⁷⁾ V. la giurisprudenza citata nella nota precedente.

⁽¹⁰⁸⁾ Diversamente, nell’ipotesi in cui vi sia interesse alla prosecuzione della controversia, per gli effetti che potrebbe avere la cristallizzazione dell’avviso di accertamento impugnato, i soci potranno decidere di rimandare la cancellazione della società dal Registro delle imprese all’esito del contenzioso avente a oggetto la pretesa erariale rivolta alla società.

prendendo un'espressione impiegata in dottrina, nel caso in esame si potrebbe dire che è *cessato il contendere più che la materia* ⁽¹⁰⁹⁾. Si è evidenziato infatti come dal punto di vista processuale la fattispecie in esame denoti il venir meno della condizione dell'azione rappresentata dall'interesse ad agire, in quanto le parti non trarrebbero alcuna utilità dalla prosecuzione della controversia. Ciò è evidente in particolar modo nel giudizio tributario dove l'annullamento dell'atto impugnato non gioverebbe in alcun modo alla società estinta.

Si ritiene tuttavia opportuno segnalare un altro orientamento ⁽¹¹⁰⁾ – cui si è fatto più volte riferimento nei paragrafi precedenti – secondo il quale l'estinzione della società in corso di causa determinerebbe la chiusura in rito del processo per la carenza di un presupposto processuale, escludendo quindi che tale circostanza possa essere dichiarata mediante la pronuncia di c.m.c., in quanto, fondamentalmente, tale pronuncia richiederebbe comunque la sussistenza di entrambe le parti, dovendo il giudice anche pronunciarsi sulle spese di lite mediante il criterio della c.d. *soccombenza virtuale* ⁽¹¹¹⁾ ⁽¹¹²⁾. L'orientamento citato, dunque, ricorre al concetto di “presupposto processuale” al fine di evidenziare che in caso di estinzione della società in corso di causa mancherebbe un requisito minimo per la valida

⁽¹⁰⁹⁾ V. E.A. SCALA, *Sulla dichiarazione di cessazione della materia del contendere nel processo civile*, op. cit., 972, il utilizzando l'espressione “è cessata la materia più che il contendere” si riferisce alle ipotesi in cui la c.m.c. derivi da un evento che, incidendo sulla fattispecie sostanziale dedotta in giudizio, renda impossibile il raggiungimento dell'effetto richiesto.

⁽¹¹⁰⁾ Cfr. F. GODIO, *Fusione ed estinzione di società di capitali e processi pendenti*, op. cit., 222 ss.

⁽¹¹¹⁾ F. GODIO, *Fusione ed estinzione di società di capitali e processi pendenti*, op. cit., 223 ss.

⁽¹¹²⁾ L'art. 91 c.p.c. prevede infatti che “Il giudice, con la sentenza che chiude il processo davanti a lui, condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte [...]”. Al riguardo, si noti come la condanna alle spese può essere pronunciata anche d'ufficio e, come chiarito da dottrina e giurisprudenza, la mancata statuizione sulle spese integra un vizio di omessa pronuncia, a meno che le parti non vi abbiano preventivamente rinunciato (cfr. Cass., n. 4012/2013; Cas. n. 12104/2003; C. MANDRIOLI - A. CARATTA, *Diritto Processuale civile*, III, Torino, 2014, 437 e ss.). Nell'ipotesi di estinzione del giudizio per c.m.c., tuttavia, l'orientamento più recente della giurisprudenza consiste nel ritenere che la mancata richiesta delle parti di regolamentare le spese imponga al giudice di dichiararne la compensazione (v. Cass., Sez. Un., n. 8980/2018).

instaurazione e prosecuzione del processo consistente nell'*astratta* possibilità di instaurare il contraddittorio tra le parti ⁽¹¹³⁾.

La pronuncia idonea a terminare il giudizio nell'ipotesi in commento sarebbe rappresentata dal rigetto in rito della domanda originaria, anche in fase di gravame; pronuncia che comporterebbe altresì il travolgimento degli atti processuali pregressi e quindi anche delle sentenze dei precedenti gradi di giudizio, in quanto altrimenti si verificherebbe l'inaccettabile effetto per cui il passaggio in giudicato di una sentenza avente a oggetto il merito della controversia sarebbe rimesso al libero arbitrio di una sola delle parti processuali.

È inoltre interessante la conclusione cui è giunto l'orientamento in esame ⁽¹¹⁴⁾ in relazione al regime della sentenza resa nonostante l'estinzione della società nel corso del giudizio, qualificando tale pronuncia come *inutiliter data*, in quanto il vizio – *i.e.*, l'assenza della bilateralità delle parti quale presupposto minimo per la valida instaurazione del processo – sarebbe tanto grave da impedire l'applicazione dell'art. 161, comma 1, c.p.c., e quindi la conversione dei vizi di nullità della sentenza in motivi di impugnazione. In questo contesto, dunque, al pari della man-

⁽¹¹³⁾ Requisito che deriverebbe dal principio del contraddittorio sancito dall'art. 101 c.p.c., nonché dal diritto di difesa garantito dall'art. 24 comma, Cost. e dai requisiti del giusto processo *ex art.* 111 Cost., identificato da autorevole dottrina come condizione essenziale per l'esercizio del potere-dovere del giudice di decidere la causa nel merito (C. MANDRIOLI, *Presupposti processuali*, in *Noviss. Dig. It.*, XIII ed., Torino 1966, 784 ss.; P. COMOGLIO, "Terza via" e processo "giusto", *Riv. dir. proc.*, 2006, p. 14).

L'Autrice (F. GODIO, *op. cit.*) ha usato l'aggettivo *astratta* per distinguere l'ipotesi della mancata instaurazione effettiva del contraddittorio, che invece potrebbe tradursi in una nullità della sentenza. Si pensi infatti all'ipotesi della contumacia involontaria dove il convenuto sia stato erroneamente dichiarato contumace perché il giudice ha ommesso di rilevare un vizio della citazione o della notificazione che avrebbe imposto l'applicazione degli artt. 164 e 291 c.p.p. In tale ipotesi, infatti, la sentenza, pur essendo invalida, è suscettibile di produrre i suoi effetti ed è per questo onere del contumace involontario procedere alla sua impugnazione con termine decorrente dal momento della sua effettiva conoscenza (cfr. L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. civ., 1989, 13; B. CIACCIA CAVALARI, *Contumacia*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. civ., 1989, 14; A. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, 3^a ed., Napoli, 1999, 484, il quale evidenzia come nell'ipotesi di notificazione della sentenza decorrerebbe comunque a sfavore del contumace involontario i termini brevi di impugnazione; G. TARZIA, *Lineamenti del nuovo processo di cognizione*, 2^a ed., Milano, 2002, 279).

⁽¹¹⁴⁾ V. F. GODIO, *op. loc. cit.*, 223 ss.

cata sottoscrizione della sentenza ⁽¹¹⁵⁾ nonché di altre ipotesi individuate dalla giurisprudenza ⁽¹¹⁶⁾, la mancata rilevazione della cancellazione della società dal Registro delle imprese comporterebbe sostanzialmente l'*inesistenza* della sentenza, trattandosi di una nullità che impedirebbe il suo passaggio in giudicato ⁽¹¹⁷⁾.

Dalla soluzione in esame deriverebbe altresì l'inapplicabilità dell'istituto dell'ultrattività del mandato, in quanto anche laddove il difensore della parte venuta meno (*i.e.*, l'ente cancellato dal Registro delle imprese) omettesse di dichiarare l'evento, bisognerebbe constatare comunque che il giudizio avrebbe dovuto essere concluso in rito. In assenza di successori, infatti, la sentenza emessa nei confronti della società estinta non potrebbe comportare effetti analoghi all'ipotesi in cui la sentenza fosse emessa in un giudizio dove la morte della persona fisica non fosse stata dichiarata dal difensore, in quanto in tale ultima ipotesi il giudizio potrebbe essere proseguito (eventualmente nel grado successivo) dagli eredi oppure nei loro confronti sussistendo quindi, quantomeno in astratto, il presupposto della bilateralità delle parti.

Dato atto dell'orientamento in esame – ad avviso di chi scrive, sorretto da valide argomentazioni giuridiche – resta da valutare se effettivamente l'estinzione della società in corso di causa possa essere inquadrata nell'ambito della carenza di un presupposto processuale, piuttosto che quale sopravvenuta mancanza di una condizione dell'azione con conseguente applicazione dell'istituto della cessazione della materia del contendere così come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità: ossia quale solu-

⁽¹¹⁵⁾ Ipotesi espressamente prevista dall'art. 161, comma 2, c.p.c.

⁽¹¹⁶⁾ Come, ad esempio, l'ipotesi della sentenza resa nei confronti di un soggetto deceduto prima della notificazione dell'atto introduttivo del giudizio (*v.*, *ex multis*, Cass. n. 14360/2013; Cass. n. 11047/2004).

⁽¹¹⁷⁾ Ciò significa che il vizio potrebbe essere fatto valere senza limiti di tempo attraverso una *actio nullitatis*, oppure in sede di opposizione all'esecuzione, ovvero, ancora, in via di mera eccezione (cfr. C. CONSOLO, *Art. 161, Codice di procedura civile*, commentario, V ed., 2013, 2016 ss.. Sul concetto di inesistenza della sentenza e sulle relative conseguenze, cfr. inoltre C. MANDRIOLI, *Diritto Processuale Civile*, *op. cit.*, 573; S. MENCHINI, *Orientamenti giurisprudenziali in materia di sentenza inesistente*, in *Giust. civ.*, 1986, I, 1457; G. CONSO, *Prospettive per un inquadramento delle nullità processuali civili*, *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1965, p. 110.

zione idonea a concludere il giudizio in tutte le ipotesi in cui venga meno l'interesse delle parti alla sua prosecuzione e non sia possibile ricorrere alle altre ipotesi di estinzione previste dagli artt. 306 e 307 c.p.c. nel giudizio civile oppure dagli artt. 44 e 45, D.Lgs. n. 546/1992, nel giudizio tributario ⁽¹¹⁸⁾. In generale, bisogna in effetti considerare che l'accertamento circa la carenza di un presupposto processuale e la pronuncia di cessazione della materia del contendere si pongono su due piani diversi. Quale delle due ipotesi debba essere accertata per prima dal giudice investito della controversia, tuttavia, è un tema tutt'altro che pacifico.

In particolare, si noti come la giurisprudenza maggioritaria che si è occupata del rapporto tra accertamento dei presupposti processuali e dichiarazione di c.m.c. ha affermato che quest'ultima pronuncia sarebbe preclusa in presenza di un vizio processuale, come, ad esempio, nell'ipotesi in cui la domanda sia improponibile ⁽¹¹⁹⁾ oppure in presenza di una nullità dell'atto introduttivo del giudizio ⁽¹²⁰⁾. In un'altra occasione, invece, la Cassazione ha privilegiato la dichiarazione di c.m.c. rispetto alla carenza di giurisdizione del giudice adito ⁽¹²¹⁾, così come laddove il tema si ponga in fase di impugnazione, considerando gli effetti che potrebbero derivare dal passaggio in giudicato della sentenza del grado precedente – conseguenza della dichiarazione di inammissibilità dell'appello ovvero del ricorso per cassazione – la giurisprudenza ha attribuito prevalenza alla pronuncia

⁽¹¹⁸⁾ Come si è accennato, nel giudizio tributario la giurisprudenza di legittimità parrebbe “prendere in prestito” la distinzione tipica del processo amministrativo tra l'annullamento dell'atto per soddisfazione delle pretese del ricorrente e la carenza di interesse, ritenendo comunque che in entrambe le ipotesi il giudizio si concluda con una pronuncia di c.m.c., ma ravvisando solo nella prima ipotesi l'idoneità della sentenza ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale.

⁽¹¹⁹⁾ Cfr. Cass., 10 giugno 1997, n. 5174, in *Foro it.*, Rep. 1998, dove la Corte, nell'ambito di un'azione di responsabilità civile nei confronti di alcuni magistrati, intervenuta la rinuncia all'azione da parte dell'attore, ha rilevato l'impossibilità di dichiarare la c.m.c. in quanto la domanda era improponibile (in mancanza dell'autorizzazione del Ministero di grazia e giustizia) e il giudice incompetente.

⁽¹²⁰⁾ Cfr. Cass., 26 luglio 1985, n. 4357, in *Foro it.*, Rep. 1985.

⁽¹²¹⁾ Cfr. Cass., Sez. Un., 11 settembre 2003, n. 18956, in *Foro it.*, 2004, Vol 127, con nota di E.A. SCALA, *Sui rapporti tra dichiarazione di cessazione della materia del contendere e accertamento dei presupposti processuali*, 1813-1818.

di c.m.c. ove si prendeva atto dell'avvenuta transazione ovvero della morte di uno dei coniugi in un giudizio di separazione, considerando l'idoneità di tale pronuncia a determinare il travolgimento degli atti processuali pregressi ⁽¹²²⁾.

L'orientamento maggioritario consiste tuttavia nel ritenere che “*il giudice prima di pronunciarsi sulla domanda o sull'oggetto del giudizio e di emettere una qualsiasi decisione, anche come, nella specie, di una declaratoria di cessazione della materia del contendere, deve verificare l'esistenza delle condizioni per la legittimità della pronuncia e cioè l'esistenza dei presupposti processuali*” ⁽¹²³⁾.

Parimenti, secondo l'orientamento maggioritario in dottrina, la dichiarazione di c.m.c. richiede che vi siano i presupposti per la valida instaurazione del processo, anche in ragione del fatto che tale dichiarazione contiene una pronuncia sulle spese del giudizio secondo il c.d. criterio della “soccombenza virtuale” ⁽¹²⁴⁾. Secondo altra autorevole dottrina, invece, non esisterebbe un ordine logico di trattazione tra le varie condizioni che impedirebbero di decidere la causa nel merito, dovendosi preferire l'esame della questione di rito che può essere risolta più facilmente ⁽¹²⁵⁾.

Tornando al contesto oggetto di questa riflessione si noti

⁽¹²²⁾ Cass., 20 marzo 1980, n. 1889, in *Foro it.*, Rep. 1980; e Cass., 20 novembre 1975, n. 3885, *id.*, Rep. 1975.

⁽¹²³⁾ Cass., Sez. V, sent. 29 febbraio 2008, n. 5468, il caso riguardava l'impugnazione di un processo verbale di accertamento con il quale le si contestava un'infrazione valutaria dove, in sede di precisazione delle conclusioni in primo grado, l'Amministrazione finanziaria rinunciava alla pretesa. Il Tribunale di Milano, tuttavia, ha disatteso la richiesta di dichiarazione della c.m.c., dichiarando invece l'inammissibilità del ricorso per tardività dell'opposizione.

⁽¹²⁴⁾ V. in tal senso G. DE STEFANO, *La cessazione della materia del contendere*, *op. cit.*, 68, nonostante l'Autore, come si è evidenziato, attribuisca natura processuale alla pronuncia di c.m.c.. In tal senso vedi inoltre A. PANZAROLA, voce *Cessazione della materia (dir. proc. civ.)*, *op. cit.*, 229; E.A. SCALA, *Sui rapporti tra dichiarazione di cessazione della materia del contendere e accertamento dei presupposti processuali*, *op. cit.*, 1813-1818, il quale inoltre rileva come nell'ipotesi in cui il tema di ponga in un giudizio di grado successivo al primo piuttosto che la possibilità di dare atto dell'evento sopravvenuto pur in assenza dei presupposti per la valida instaurazione del giudizio, si dovrebbe privilegiare la possibilità per la parte di far valere il fatto sopravvenuto in un separato ed eventuale processo.

⁽¹²⁵⁾ C. CONSOLO, *Il cumulo condizionale di domande*, Padova, 1985, I, 452 ss. Chiaramente tali considerazioni potrebbero assumere rilevanza nel rapporto tra la c.m.c. e l'ac-

che qualificare l'estinzione dell'ente in corso di causa quale evento idoneo a determinare la carenza di un presupposto processuale, piuttosto che di una condizione dell'azione, è un'impresa piuttosto ardua, anche perché il confine tra i due concetti menzionati non è così marcato.

Se, come sostiene autorevole dottrina, la bilateralità del processo (intesa come possibilità, quantomeno astratta, di instaurazione del contraddittorio ⁽¹²⁶⁾) rappresenta un presupposto processuale fondamentale, in assenza del quale verrebbe meno il potere-dovere del giudice di decidere la controversia, è chiaro che l'estinzione di una delle parti processuali in assenza di un successore ⁽¹²⁷⁾ andrebbe ad incidere sulla valida instaurazione del giudizio. Allo stesso tempo, per i motivi più volte evidenziati, si ritiene tutt'altro che peregrina la considerazione per cui l'estinzione della società andrebbe a incidere negativamente sull'interesse ad agire la cui sussistenza è richiesta in tutte le fasi del giudizio ⁽¹²⁸⁾.

Ad avviso di chi scrive, dunque, entrambe le tesi sono valide, in quanto l'estinzione della società in corso di causa si riverbera sia sulla possibilità di garantire il contraddittorio processuale, sia sull'interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.* Ciononostante, si ritiene che la pronuncia più idonea a concludere il giudizio sia

certamento dei presupposti processuali nella misura in cui alla prima pronuncia sia attribuita natura di rito.

⁽¹²⁶⁾ C. MANDRIOLI, *Presupposti processuali*, *op. cit.*, 792; nonché, con riferimento all'estinzione degli enti in corso di causa, F. GODIO, *op. cit.*, 231 e ss. Secondo altri autori, in virtù del principio del contraddittorio *ex art. 101 c.p.c.* le parti devono avere l'effettiva possibilità di partecipare al processo e di influire sullo svolgimento del processo stesso e sul contenuto della decisione (cfr. V. COLESANTI, *Principio del contraddittorio e procedimenti speciali*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 585; L.P. COMOGLIO, *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Padova, 1970, 17; E.F. RICCI, *Principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 380)

⁽¹²⁷⁾ Con questa espressione, si noti, non si intende indicare l'assenza di un successore in concreto, quanto piuttosto la circostanza per cui non vi possa essere alcun fenomeno successorio.

⁽¹²⁸⁾ Si noti del resto che, come si è avuto modo di evidenziare, le stesse Sezioni Unite del 2013 si sono poste il tema della permanenza dell'interesse ad agire del creditore della società a seguito della sua estinzione nel corso del giudizio, salvaguardando la possibile esigenza del creditore di ottenere comunque un titolo ove la sua pretesa sia definitivamente accertata. Si avrà modo di evidenziare come tale soluzione non potrebbe essere condivisa laddove si ritenesse che l'estinzione dell'ente comporterebbe comunque l'impossibilità di proseguire il processo in assenza di un successore che possa subentrarvi.

comunque rappresentata dalla c.m.c. in ragione del fatto che l'estinzione dell'ente rappresenta un evento *sopravvenuto* nel corso del giudizio.

Si noti al riguardo come la dottrina tradizionale riconduca nell'ambito dei presupposti processuali quei requisiti che devono sussistere prima della proposizione dell'azione e che per questo rappresentano le condizioni di ammissibilità della domanda giudiziaria, quali principalmente: a) la formulazione di una domanda giudiziale; b) la sussistenza del potere giurisdizionale in capo all'organo al quale la domanda è rivolta; c) la sussistenza della competenza del giudice investito della domanda ⁽¹²⁹⁾. In mancanza di tali condizioni, come detto, il giudice non è investito del potere – dovere di decidere sul merito della domanda e pertanto il giudizio si conclude con una pronuncia in rito che ne dichiara l'inammissibilità.

A differenza dei presupposti processuali, la cui esistenza, come accennato, è richiesta in sede di proposizione della domanda giudiziale, le condizioni dell'azione costituiscono requisiti intrin-

⁽¹²⁹⁾ M. ZANZUCCHI (agg. C. VOCINO), *Diritto processuale civile*, I, Milano, ed. 1964, 78; C. MANDRIOLI, *Presupposti processuali*, op. cit., 784 ss.; C. CONSOLO, *Il cumulo condizionale di domande*, I, Padova, 1985, 131 nt. 36; Id., voce *Domanda giudiziale*, in *Digesto Civ.*, Torino, 1991, par. 4; R. VILLATA, voce *Presupposti processuali*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991; S. LA CHINA, voce *Presupposti processuali*, in *Dig. civ.*, XIV, Torino 1996, 300, 305. Si noti comunque come sia condivisa constatazione per cui il processo carente di un presupposto processuale sarebbe in ogni caso validamente instaurato dovendo difatti svolgersi per giungere all'accertamento dell'assenza del presupposto attraverso una pronuncia di rito, in quanto i presupposti processuali sono le condizioni che debbono sussistere affinché si possa avere una pronuncia di merito sulla domanda, «*affinché si concreti, cioè, il potere-dovere del giudice di provvedere sul merito*» (P. CALAMANDREI, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Padova 1941, I, 200; analogamente, G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile*, rist. Napoli 1965, 651; F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, I, 8^a ed., Milano 2015, 85; A. ROMANO, *In tema di rapporti tra questioni meramente processuali e oggetto del giudizio*, in *Foro amm.* 1957, II, 1, 324 ss., specie 332, 334). Si è al riguardo evidenziato come il termine in esame sia “*a rigore improprio (i presupposti processuali vengono verificati all'interno del processo e non possono dunque esserne i presupposti)*” (M. FORNACIARI, *L'abuso del processo*, *Rivista di Diritto Processuale*, 2017, 6, 1456; C. CONSOLO, *Il cumulo condizionale di domande*, op. cit., 114, in nota 14; Id., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, I, 10^a ed., Torino 2015, 351; E. GARBAGNATI, voce *Questioni pregiudiziali (dir. proc. civ.)*, in *Enc. Dir. XVIII*, Milano 1987, 69 ss., 70; C. VOCINO, voce *Presupposti processuali*, op. cit., 3; M. FORNACIARI, *Presupposti processuali e giudizio di merito*, Torino 1996, 4-5).

seci della domanda che possono sopraggiungere anche nel corso del processo e prima della decisione giurisdizionale ⁽¹³⁰⁾.

Al riguardo, inoltre, si noti che secondo autorevole dottrina il requisito dell'interesse ad agire ha lo scopo di evitare che si proceda all'esame del merito quando l'accoglimento della domanda non imporrebbe alcun mutamento, impedendo così, in attuazione del principio di economia processuale, attività processuali inutili ⁽¹³¹⁾.

Si noti dunque come nell'ipotesi in cui la società si estingua nel corso del giudizio, non si potrebbe ritenere che il giudizio stesso sia stato incardinato in assenza di un presupposto processuale; parimenti, nell'ipotesi in cui tale evento si verifichi in fase di gravame, si dovrebbe convenire che la sentenza relativa al precedente grado di giudizio sia stata resa in un contesto in cui il contraddittorio delle parti era assicurato. In questo scenario, si ritiene che il carattere sopravvenuto dell'evento si riverberi piuttosto sulla sussistenza dell'interesse ad agire, la cui sopravvenuta mancanza impedisce comunque al giudice di decidere sul merito della controversia. Appare del resto arduo giustificare che la pronuncia di rito ove sia dichiarata l'assenza di un presupposto processuale nel giudizio di appello o di cassazione possa determinare il travolgimento di atti processuali formati quando il requisito della bilateralità del processo era integrato, essendo ancora in vita l'ente parte della controversia.

In ragione di tali argomentazioni, pertanto, si deve concludere che l'istituto processuale da applicare per determinare la chiusura del processo in caso di estinzione dell'ente sia la pronuncia di c.m.c., dove il giudice dichiara che in ragione di tale evento sopravvenuto è venuto meno l'interesse delle parti alla naturale definizione del giudizio, con conseguente travolgimento degli atti processuali pregressi. Tale pronuncia, seguendo l'orien-

⁽¹³⁰⁾ Cfr. S. SATTÀ, *Interesse ad agire e legittimazione*, in *Foro it.*, 1954, IV, 169 ss.; B. SASSANI, voce *Interesse ad agire*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVII, Roma, 1989; C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, op. cit., 51 ss.; C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, I, *Le tutele (di merito, sommarie ed esecutive) e il rapporto giuridico processuale*, Torino, 2017, 559 ss.. In giurisprudenza, cfr. Cass., ord., n. 4526/2022.

⁽¹³¹⁾ F.P. LUISO, *Appunti di diritto processuale civile, Parte generale*, Pisa, 1989, 164; in senso analogo v. anche B. SASSANI, *Interesse ad agire*, op. cit., 2.

tamento della giurisprudenza di legittimità, non può che avere carattere meramente processuale, con la conseguenza che la situazione sostanziale oggetto della controversia così definita non sarà coperta da giudicato, pur non potendosi più mettere in discussione, per quanto riguarda la pretesa tributaria, l'atto impositivo originariamente impugnato che si fosse in tal modo consolidato ⁽¹³²⁾.

Come si è anticipato più sopra, tuttavia, l'estinzione dell'ente in corso di causa rileva anche sotto il profilo dell'impossibilità di garantire un contraddittorio tra le parti quale presupposto per la valida instaurazione del giudizio.

Ciò rileva in particolar modo nell'ipotesi in cui l'ente si estingua successivamente alla sentenza conclusiva del grado di giudizio e in pendenza del termine di impugnazione.

Si pensi alla circostanza in cui la società convenuta in giudizio si cancelli dal registro delle imprese dopo l'accoglimento delle sue ragioni nella sentenza di primo o secondo grado, oppure, nell'ipotesi di un giudizio tributario avente a oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento, l'atto sia annullato da una sentenza di merito. In tale circostanza, come evidenziato, la sentenza sarebbe valida e suscettibile di passare in giudicato, con la conseguenza che la controparte processuale avrebbe interesse a proseguire il giudizio al fine di provocare la caducazione della pronuncia sfavorevole e pervenire quindi all'accertamento del suo credito ovvero alla conferma della legittimità dell'atto impugnato.

In questo contesto, tuttavia, il giudizio di gravame non potrebbe essere validamente instaurato essendo venuta meno una delle parti processuali in assenza di un successore che possa continuare il processo. Nonostante la parte processuale che abbia "subìto" l'estinzione della società abbia interesse all'instaurazione del giudizio di gravame ⁽¹³³⁾, dunque, bisognerebbe rilevare

⁽¹³²⁾ Tra i provvedimenti suscettibili di consolidamento a seguito dell'estinzione dell'ente durante il processo si includono anche quelli consistenti nel diniego di rimborsi (Art. 19, comma 1, lett. G, D.Lgs. 546/1992).

⁽¹³³⁾ Ciò non significa che possa sussistere l'interesse ad agire *ex art. 100*, ossia l'interesse a ottenere una decisione sul merito della controversia, in quanto l'interesse cui si fa riferimento è limitato ad evitare che la sentenza favorevole alla società poi cancel-

che la prosecuzione del giudizio è *impossibile*, con la conseguenza che il giudice adito dovrebbe dare atto di tale circostanza mediante una pronuncia di rito, che porti però anche al travolgimento degli atti processuali pregressi e quindi di tutte le sentenze eventualmente pronunciate.

Anche nello scenario sopra descritto, si rileva come la pronuncia idonea sia rappresentata dalla dichiarazione di cessazione della materia del contendere, in quanto è innegabile come l'estinzione dell'ente abbia comportato l'eliminazione della posizione di contrasto fra le parti del giudizio ed abbia di conseguenza fatto venire meno, oggettivamente, la necessità della pronuncia del giudice. L'impossibilità di proseguire il giudizio nei confronti della società estinta, d'altronde, non può che imporre una valutazione sulla carenza di interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.* dell'attore considerando l'inidoneità del giudizio ove si è verificato tale evento a portare al soddisfacimento dell'interesse primario oggetto dell'azione ⁽¹³⁴⁾.

(segue) i) il regime della sentenza resa nonostante l'estinzione della società; ii) l'estinzione della società nel giudizio di cassazione

Restano da valutare due aspetti di non trascurabile rilevanza per il tema che ci occupa: *i)* il regime della sentenza resa nonostante l'estinzione della società; *ii)* l'ipotesi in cui l'estinzione della società si verifichi nel giudizio di Cassazione.

Come si è accennato nel paragrafo precedente, secondo l'orientamento in base al quale l'estinzione della società nel corso del giudizio comporterebbe la carenza di un presupposto processuale la sentenza dove il giudice si pronuncerà sul merito della

latasi dal Registro delle imprese possa divenire definitiva. Si potrebbe trattare piuttosto di quello che parte della dottrina identifica come interesse a impugnare (*species* del *genus* interesse ad agire di cui all'art. 100 c.p.c.): v. E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, 148, C. MANDRIOLI - A. CARRATTA, *Diritto Processuale civile*, II, Torino 2017, 423; B. SASSANI, *Interesse ad agire*, 13.

⁽¹³⁴⁾ Si noti infatti che secondo autorevole dottrina si debba distinguere tra "interesse sostanziale e primario" (*i.e.*, il diritto soggettivo dedotto in giudizio) e l'interesse ad agire, il quale ha ad oggetto il mezzo processuale attraverso cui si cerca di ottenere il soddisfacimento del primo (Cfr. E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, VIII ed., *op. cit.*, 147).

controversia senza rilevare l'evento estintivo dovrebbe essere considerata *inesistente*, in ragione dell'inapplicabilità del principio di conversione delle cause di nullità della sentenza in motivi di impugnazione. Si ritiene che tale conclusione possa certamente valere nell'ipotesi in cui il giudizio sia stato introdotto quando la società era già estinta: sia, in alcune ipotesi, per l'inesistenza della notifica dell'atto processuale effettuata nei confronti dell'ente estinto⁽¹³⁵⁾, sia in ragione del fatto che mancherebbe sin dall'inizio l'astratta possibilità di garantire il contraddittorio processuale e quindi la bilateralità delle parti.

Coerentemente con quanto rilevato nel paragrafo precedente, tuttavia, si ritiene opportuno distinguere l'ipotesi in cui l'evento consistente nell'estinzione dell'ente si verifichi, come sopra evidenziato, prima dell'instaurazione del giudizio – oppure nel periodo intercorrente tra l'emissione della sentenza e i termini per l'impugnazione – rispetto all'ipotesi in cui tale evento avvenga nel corso del grado di giudizio (già validamente instaurato).

In quest'ultima ipotesi, infatti, si ritiene che la sentenza ove il giudice si dovesse pronunciare sul merito della controversia invece che dare atto dell'avvenuta estinzione dell'ente mediante una pronuncia di c.m.c. più che invalida sia *inefficace* e quindi inidonea a produrre effetto alcuno tra le parti, come ritiene la dottrina maggioritaria con riferimento alla pronuncia nel merito adottata in carenza di interesse ad agire⁽¹³⁶⁾. Ciò significa che tale pronuncia sarebbe inidonea ad acquisire efficacia di giudicato ai sensi dell'art. 2909 c.c. e pertanto non potrebbe essere utilizzata contro il creditore della società estinta che dovesse promuovere l'azione di responsabilità nei confronti di soci, amministratori e liquidatori.

Al riguardo, tuttavia, si noti come nell'ipotesi in cui tale sentenza fosse pronunciata in fase di gravame, nonostante la sua

⁽¹³⁵⁾ Sempre non tenendo in considerazione quanto prevede l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, i cui effetti processuali saranno di seguito oggetto di indagine.

⁽¹³⁶⁾ Cfr. M. FORNACIARI, *Appunti su presupposti processuali e nullità della sentenza*, in *Judicium, Il processo civile in Italia e in Europa*, 2019 (testo della relazione svolta a Livorno in data 8 febbraio 2019, nell'ambito del corso sull'appello civile organizzato dalla Fondazione Scuola Forense Alto Tirreno); F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, op. cit., 224 ss.; B. SASSANI, *Note sul concetto di interesse ad agire*, Rimini, 1983, 182 ss.

inefficacia, la controparte processuale della società estinta potrebbe avere interesse a promuovere il giudizio di Cassazione con il solo fine di ottenere la pronuncia di cessata materia del contendere che, per consolidata giurisprudenza⁽¹³⁷⁾, può essere dichiarata in ogni stato e grado del processo⁽¹³⁸⁾.

In tale circostanza, come si è accennato nel paragrafo precedente in relazione all'ipotesi in cui l'ente si estinguesse successivamente alla pronuncia conclusiva del grado di giudizio e in pendenza dei termini di impugnazione, il gravame avrebbe l'unico fine di ottenere la dichiarazione di c.m.c., seppur in assenza del presupposto processuale consistente nella bilateralità delle parti. Restando nell'ambito dei presupposti processuali, dunque, è influente che la notifica dell'atto introduttivo del giudizio di impugnazione sia valida o meno⁽¹³⁹⁾, non essendovi alcuna intenzione (*rectius*, possibilità) di ottenere una decisione sul merito della controversia, ovvero sulla legittimità della sentenza impugnata in caso di ricorso per cassazione⁽¹⁴⁰⁾, quanto piuttosto la necessità di de-

⁽¹³⁷⁾ Cfr., *ex multis*, Cass., Sez. VI - 3, sent. 3 aprile 2015, n. 6885; Cass., sez. II, 3 maggio 2017, n. 10728; Cass., sez. VI, 4 maggio 2016, n. 8903.

⁽¹³⁸⁾ Salvo ritenere che l'effetto sostitutivo della sentenza di secondo grado, dal quale deriva – nei limiti della domanda di appello – la caducazione della sentenza di primo grado (cfr. C. MANDRIOLI, *Il processo civile*, *op. cit.*, 480; V. TAORMINA, *Impugnazioni sostitutive e impugnazioni rescindenti*, in *Riv. trim. dir. proc.*, 1977, 651), possa verificarsi anche nell'ipotesi di inefficacia della sentenza di gravame, con la conseguenza che in tal caso non vi sarebbe alcuna necessità di ricorrere in Cassazione al fine di far dichiarare la c.m.c., in quanto la sentenza di primo grado sarebbe già stata “travolta” e l'inefficacia della sentenza di secondo grado resa nonostante l'estinzione della società potrebbe essere fatta valere in qualsiasi sede. In effetti, tale conclusione non appare peregrina, laddove la dottrina ha rilevato che debba essere escluso l'effetto sostitutivo della sentenza di secondo grado nelle seguenti ipotesi: *i*) l'appello sia dichiarato inammissibile ai sensi degli artt. 348-*bis* e 348-*ter* c.p.c. (in quanto in tale ipotesi si applica il ricorso in Cassazione *per saltum* avverso la sentenza di primo grado); *ii*) i casi di rimessione in primo grado indicati dagli artt. 353 e 354 c.p.c.; *iii*) qualsiasi ipotesi in cui l'impugnazione sia dichiarata inammissibile con pronuncia di mero rito (cfr. C. CONSOLO, *Codice di procedura civile – Commentario*, *op. cit.*, sub. art. 352 c.p.c., 1411).

⁽¹³⁹⁾ Si noti comunque che la notifica dell'atto introduttivo dell'appello ovvero del ricorso per cassazione sarebbe eseguita presso il difensore domiciliatario ai sensi dell'art. 330 c.p.c., ma sarebbe rivolta a un soggetto inesistente (senza eredi, come più volte precisato).

⁽¹⁴⁰⁾ Al riguardo si noti che l'accoglimento del ricorso per cassazione della sentenza di merito emessa in difetto di interesse ad agire *ex art.* 100 comporta la cassazione senza rinvio ai sensi dell'art. 382, u.c., c.p.c., il quale si riferisce a ogni altro caso in cui “*la causa*

finire il giudizio con una pronuncia in rito che porti alla caducazione di tutti gli atti processuali pregressi, in ragione dell'avvenuta cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese.

Resta ora da valutare l'ipotesi in cui l'estinzione dell'ente si verifichi nel corso del giudizio di Cassazione, il quale, una volta instaurato, sarebbe in teoria insensibile alle vicende estintive che coinvolgono le sue parti, non trovando infatti applicazione l'istituto dell'interruzione del processo di cui all'art. 299 e seguenti del c.p.c. ⁽¹⁴¹⁾.

Al riguardo, si noti che nell'ambito della teoria successoria adottata dalle Sezioni Unite il verificarsi dell'evento consistente nella cancellazione della società dal Registro delle imprese non avrebbe alcun impatto nel giudizio di Cassazione – proprio in ragione dell'inapplicabilità dell'istituto dell'interruzione cui sopra si è accennato –. L'estinzione dell'ente e la conseguente successione dei soci nel processo assumerebbe piuttosto rilevanza nel giudizio di rinvio che dovrebbe essere instaurato dalla parte interessata alla prosecuzione della causa ⁽¹⁴²⁾.

non poteva essere proposta o il processo proseguito": cfr., *ex multis*, Cass., Sez. V, 25 luglio 2012, n. 13109; Cass., sez. lav., 21 maggio 2002, n. 7450; in dottrina, F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, op. cit., 434.

⁽¹⁴¹⁾ La giurisprudenza di legittimità è infatti costante nell'affermare il principio dell'inapplicabilità nel giudizio di Cassazione dell'istituto dell'interruzione del procedimento in presenza di uno degli eventi previsti dall'art. 299 c.p.c., sia che esso si riferisca alla parte sia al suo difensore (v., *ex multis*, Cass. 20325/04; 4767/03; 5672/03 e, con specifico riferimento alla parte personalmente, Cass. 12581/04). Si noti peraltro che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 109/05 (in *Giur. it.*, 2005, 10, 401, con nota di R. CONTE, *Nota in materia di morte del difensore e processo in cassazione*), avente a oggetto una fattispecie in cui il difensore era deceduto nel giudizio di legittimità, pur prendendo atto della presenza di un problema di costituzionalità - sul rilievo che non erano idonei a giustificare l'esclusione dell'interruzione né il carattere officioso del giudizio di Cassazione né la tesi con cui si vorrebbe attribuire scarso valore alla discussione orale in udienza - ha dichiarato inammissibile la questione, sostenendo che essa implicava la soluzione di delicate questioni in ordine ai meccanismi di riattivazione del giudizio che solo il legislatore, nell'ambito della sua discrezionalità, avrebbe potuto definire.

⁽¹⁴²⁾ Si noti che nel giudizio tributario, in ragione della sua natura impugnatoria, è sempre il contribuente ad aver interesse alla riassunzione ai sensi dell'art. 63, D.Lgs. n. 546/1992, considerando che in mancanza di tale adempimento "l'intero processo" si estinguerebbe, con conseguente definitività dell'atto impugnato (v. al riguardo C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, op. cit., commento all'art. 63, D.Lgs. n. 546/1992, 771; A. CISELLO, *Il giudizio di rinvio*, in *Il Fisco*, 2011, 2, 206; C. BECCALI, *Contenzioso tributario: riassunzione del giudizio a seguito di sentenza della Cassazione. Di norma non spetta agli uffici attivarsi*, in *Il Fisco*, 2007, 28, 4156).

Qualificando, come si ritiene, l'estinzione dell'ente come un evento dal quale derivi l'insussistenza di un presupposto processuale fondamentale, nonché la carenza di interesse ad agire *ex art.* 100 c.p.c., l'epilogo del giudizio sarebbe decisamente diverso e potrebbe tradursi nelle seguenti ipotesi. Innanzitutto, la stessa Cassazione potrebbe dichiarare la cessazione della materia del contendere ⁽¹⁴³⁾ laddove le parti diano atto dell'evento in sede di memoria prima dell'udienza di discussione, considerando che l'allegazione dell'evento potrebbe rientrare nell'eccezione al divieto di produzione di documenti nuovi di cui all'*art.* 372, comma 1, c.p.c. ⁽¹⁴⁴⁾, ovvero, più probabilmente, quale "*factum superveniens*" indubbiamente idoneo a influire sull'esito del giudizio ⁽¹⁴⁵⁾.

Nell'ipotesi in cui la Cassazione si esprimesse sulla domanda contenuta nel ricorso introduttivo nonostante il verificarsi dell'e-

⁽¹⁴³⁾ Per quanto riguarda l'ipotesi in cui si verificasse un evento sopravvenuto idoneo a determinare la c.m.c. nel giudizio di Cassazione si veda per tutte Cass., Sez. Un., n. 8980/2018, *cit.*, la quale aveva a oggetto la fattispecie, pur diversa da quella in esame, della transazione intervenuta successivamente all'impugnazione della sentenza di secondo grado. In particolare, in tale sentenza la Suprema Corte ha rilevato che la pronuncia di cessazione della materia del contendere per intervenuta transazione tra le parti non sarebbe inquadrabile in una delle tipologie di decisione indicate dall'*art.* 382 c.p.c., comma 3 (il quale prevede la cassazione senza rinvio "*in ogni altro caso in cui ritiene che la causa non poteva essere proposta o il processo proseguito*"), nonché dagli artt. 383 (cassazione con rinvio) e 384 (*Enunciazione del principio di diritto e decisione della causa nel merito*) c.p.c., non potendosi configurare un disinteresse sopravvenuto delle parti per la decisione sul ricorso e, quindi, una inammissibilità sopravvenuta dello stesso. In questo, dunque, la Cassazione si è allineata all'orientamento della dottrina in base al quale in caso di evento sopravvenuto di indole sostanziale la Suprema Corte dovrebbe emettere una pronuncia di cassazione senza rinvio, la quale, pur non ricadendo né nell'*art.* 382 c.p.c. né nell'*art.* 384 c.p.c., garantisca alla parti attraverso la dichiarazione di cessazione che la vecchia lite è ormai risolta per effetto del fatto nuovo (Cfr. C. CONSOLO, *Chiosa sulla natura della cassazione (senza rinvio) della sentenza che accolse una domanda incorsa poi in cessazione della materia del contendere*, in *il Corriere giuridico*, 1997, 899; ID., *Transazione della lite pendente il giudizio di cassazione: decisione di rito o di merito*, in *Giur. it.*, 1997, I, 2, 339 e *Cassazione senza rinvio e cessazione della materia del contendere: prospettive evolutive*, in *Giur. it.*, 2001, 24; E.A. SCALA, *Transazione e cessazione della materia del contendere*, *op. cit.*, 1540 ss.).

⁽¹⁴⁴⁾ Il quale ammette il deposito di documenti che riguardano "*la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso*".

⁽¹⁴⁵⁾ V., per tutti, Cass. civ. Sez. III, sent., 24 novembre 2020, n. 26757; cfr. inoltre Cons. Stato, Sez. VI, 23 marzo 2022, n. 2119, secondo cui "*Il difetto delle condizioni dell'azione è rilevabile d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo, perché essi costituiscono i fattori ai quali la legge, per inderogabili ragioni di ordine pubblico, subordina l'esercizio dei poteri giurisdizionali*".

vento sopravvento, invece, si ritiene che, come evidenziato con riferimento al giudizio di merito, la sentenza sia *inutiliter data* e la sua inefficacia, come quella delle precedenti sentenze di merito, possa essere fatta valere in ogni sede e in ogni tempo ⁽¹⁴⁶⁾.

2. LA SORTE DEI GIUDIZI IN CUI L'ENTE ESTINTO SIA PARTE ATTIVA

L'ipotesi in cui si proceda all'estinzione dell'ente nonostante la pendenza di un giudizio in cui quest'ultimo sia parte attrice, anche in senso sostanziale, come nel caso di opposizione al decreto ingiuntivo emesso in suo favore, non dovrebbe essere particolarmente frequente nella prassi, ma non si può escludere che valutazioni di convenienza fondate anche sul noto problema dei tempi necessari a ottenere una sentenza definitiva nel giudizio civile ⁽¹⁴⁷⁾ possano fondare la decisione di non proseguire l'azione, lasciando ai soci, cui come si è avuto modo di approfondire ⁽¹⁴⁸⁾, si trasmette *ex lege* la titolarità dei rapporti attivi della società estinta – anche di quelle che le Sezioni Unite del 2013 definiscono le *mere pretese* -, la possibilità di intraprendere eventualmente una nuova azione per far valere il diritto, senza dover nel frattempo tenere in vita una società che, a eccezione del rapporto controverso, può aver esaurito il suo oggetto sociale.

Chiaramente, in continuità con quanto esposto nei precedenti paragrafi anche nell'ipotesi in esame, l'estinzione dell'ente non può che rappresentare il venir meno dell'interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.*, conseguendo quindi l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere ⁽¹⁴⁹⁾.

⁽¹⁴⁶⁾ Nell'ipotesi di cassazione con rinvio, peraltro, ai sensi dell'art. 393 c.p.c. la mancata riassunzione del processo nel termine stabilito comporterebbe l'estinzione dell'intero giudizio, con conseguente caducazione delle pronunce emanate nel corso dello stesso (cfr., *ex multis*, Cass. 17372/2002; Cass. 1403/1989; Cass. 5279/1988).

⁽¹⁴⁷⁾ Il riferimento è solo al giudizio ordinario, in quanto nel giudizio tributario l'ente è per forza di cose parte attiva, ma, come si è evidenziato, la sua cancellazione dal Registro delle imprese comporta la cristallizzazione dell'atto impugnato, sicché nell'ipotesi in cui si tratti di un credito tributario della società estinta, i soci non potranno intraprendere una nuova azione per ottenere il rimborso dello stesso.

⁽¹⁴⁸⁾ V. cap. III, par. 4 e ss.; e cap. IV, par. 2.

⁽¹⁴⁹⁾ Si è già infatti evidenziato al riguardo che tale ipotesi non potrebbe rientrare nell'estinzione del giudizio derivate dalla rinuncia agli atti *ex art. 306 c.p.c.*, in quanto man-

Non si ritiene del resto possibile e nemmeno opportuno – anche ipotizzando un intervento del legislatore – prevedere due soluzioni differenti a seconda del ruolo (parte attrice o convenuta) che la società ha assunto in giudizio. La soluzione al fenomeno, infatti, deve essere unitaria, in quanto non si può pensare che la cancellazione della società nel corso del giudizio ne determini l'estinzione se si tratta di un rapporto passivo ovvero possa portare all'interruzione del giudizio per permettere la riapertura della liquidazione se si tratta di un rapporto attivo, oppure, ancora, che si possa verificare una successione a titolo particolare dei soci con conseguente continuazione del giudizio da parte di questi ultimi ⁽¹⁵⁰⁾.

Bisogna dunque accettare l'idea che l'estinzione della società, pur non incidendo sul piano sostanziale in relazione a quelle che le Sezioni Unite del 2013 hanno definito “mere pretese”, che comunque si trasferiscono ai soci in base sia alla *ratio* sia alla lettera delle disposizioni generali della liquidazione ⁽¹⁵¹⁾, deter-

cherebbe la dichiarazione richiesta dalla disposizione in esame e alla controparte non sarebbe lasciata la possibilità di accettare o meno tale rinuncia.

⁽¹⁵⁰⁾ Sotto quest'ultimo profilo, come evidenziato, nonostante possa esservi l'assegnazione ai soci del diritto controverso, la successione a titolo particolare nel processo prevista dall'art. 111 c.p.c. non sarebbe comunque applicabile, stante l'assenza di un successore universale che possa proseguire il giudizio, ove il successore a titolo particolare può intervenire o essere chiamato a norma del comma 3 della disposizione citata.

⁽¹⁵¹⁾ Come si è più volte evidenziato, infatti, l'art. 2492 c.c. permette di affermare che tutti i diritti e i rapporti attivi, anche quando non indicati nel bilancio finale di liquidazione e nel relativo piano di riparto, si trasmettono pro quota ai soci e formano tra questi ultimi una comunione. Tale posizione, difatti, è stata accolta anche dalla giurisprudenza più recente, secondo cui “*la remissione del debito, quale causa di estinzione delle obbligazioni, esige che la volontà abdicativa del creditore sia espressa in modo inequivoco; un comportamento tacito, pertanto, può ritenersi indice della volontà del creditore di rinunciare al proprio credito solo quando non possa avere alcun'altra giustificazione razionale, se non quella di rimettere al debitore la sua obbligazione. Ne consegue che i crediti di una società commerciale estinta non possono ritenersi rinunciati per il solo fatto che non siano stati evidenziati nel bilancio finale di liquidazione, a meno che tale omissione non sia accompagnata da ulteriori circostanze tali da non consentire dubbi sul fatto che l'omessa appostazione in bilancio altra causa non potesse avere, se non la volontà della società di rinunciare a quel credito*” (Cass. civ., Sez. III, ord. 14 dicembre 2020, n. 28439, in *Il Fisco*, 2021, 7, 673, con commento di C. FERRARI - S. SCHILLACI, *I crediti di una società estinta non si ritengono rinunciati per l'omessa appostazione in bilancio*). La cancellazione di una società intervenuta nel corso di un giudizio non implica dunque la rinuncia alla pretesa azionata, salvo che la stessa società non abbia manifestato la volontà di rimettere il debito e il debitore abbia dichiarato di volerne profittare (v. anche Cass. civ. sez. III, 25 marzo 2021, n. 8521, e Cass. civ., sez. VI, 10 marzo 2021, n. 677).

mini l'estinzione del giudizio in corso avente a oggetto sia le attività sia le passività della società estinta.

Come si è evidenziato, tuttavia, la pronuncia resa nel giudizio ove era parte la società estinta, dovendosi qualificare come di rito e non di merito, non sarebbe idonea ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale sul rapporto controverso, con la conseguenza che l'estinzione del processo non comporterebbe anche l'estinzione del diritto sostanziale fatto valere in giudizio, che potrebbe pertanto essere oggetto di una nuova azione intrapresa dai soci ⁽¹⁵²⁾.

La soluzione sopra indicata sarebbe del resto conseguenza dell'autonomia tra azione e giudizio e della consequenziale inidoneità dell'estinzione del processo ad estinguere l'azione o i diritti sostanziali di cui era stata chiesta tutela nel giudizio ⁽¹⁵³⁾.

Si noti comunque che l'estinzione del giudizio, pur non travolgendo il diritto ad agire per la soddisfazione del diritto appartenente alla società estinta e trasferito ai soci dopo la cancellazione dal Registro, non sarebbe priva di effetti sostanziali indiretti, in quanto, come sostiene la giurisprudenza maggioritaria, l'effetto impeditivo della decadenza *ex art. 2966 c.c.* non sopravviverebbe a tale evento processuale essendo subordinato al rag-

⁽¹⁵²⁾ Al riguardo si noti che tale azione non sarebbe intrapresa in litisconsorzio necessario in quanto le attività della società si trasferirebbero in regime di comunione e per consolidata giurisprudenza le azioni a tutela della cosa comune avviate da uno dei partecipanti alla comunione non richiedono l'integrazione del contraddittorio (v. in particolare, proprio con riferimento alla legittimazione ad agire dei soci di una società di capitali estinta per il recupero del credito tributario riconducibile alla stessa, Cass., sez. trib., 15 giugno 2019 n. 15637). Più in generale, si noti che l'opinione tradizionale in dottrina consiste nel ritenere che il litisconsorzio sia necessario qualora il provvedimento che si domanda sia di tal natura che possa essere pronunciato soltanto se è simultaneamente efficace di fronte a più soggetti, circostanza che ricorre solo quando la domanda è diretta alla pronuncia di una sentenza costitutiva, la quale opera un mutamento in un rapporto o stato giuridico che è unico per più persone, non potendo mutarsi od estinguersi se non per tutti i suoi partecipanti. In tutti gli altri casi il litisconsorzio non è necessario perché una sentenza di accertamento o di condanna ha pur sempre una qualche utilità anche se pronunciata nei confronti di alcuni soltanto dei titolari del rapporto giuridico (cfr. per tutti G. CHIOVENDA, *Sul litisconsorzio necessario*, in *Saggi di diritto processuale civile*, II, Roma, 1931, 427).

⁽¹⁵³⁾ Cfr. in dottrina, R. VACCARELLA, *Inattività delle parti e estinzione del processo di cognizione*, Napoli, 1975, 297; E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, II, *op. cit.*, 208. Espressione di tale principio è del resto il primo comma dell'art. 310 c.p.c., a norma del quale "L'estinzione del processo non estingue l'azione".

giungimento di un positivo provvedimento di merito ⁽¹⁵⁴⁾. Per quanto riguarda la prescrizione, inoltre, l'estinzione dell'*intero* giudizio conseguente alla pronuncia di c.m.c. comporterebbe l'eliminazione dell'effetto permanente dell'interruzione della prescrizione prodotto dalla domanda giudiziale ai sensi dell'art. 2945, comma 2, c.c., ma non dell'effetto interruttivo istantaneo che il comma 3 della medesima disposizione prevede con riferimento alle ipotesi di estinzione del giudizio previste dal c.p.c., con la conseguenza che la prescrizione ricomincerebbe a decorrere dalla data della domanda giudiziale della società poi cancellata dal Registro delle imprese in corso di causa ⁽¹⁵⁵⁾.

3. L'ART. 28, COMMA 4, D.LGS. N. 175/2014, E LA SOPRAVVIVENZA QUINQUENNALE DELLE SOCIETÀ PER GLI ATTI DI "CONTENZIOSO"

La ricostruzione sin qui svolta in base alla quale la cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese nel corso del giudizio comporta la sua estinzione con pronuncia di cessata materia del contendere deve essere ora coordinata con la c.d. "sopravvivenza quinquennale" prevista dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, disposizione, come si è già avuto modo di rilevare, pressoché unanimemente criticata ⁽¹⁵⁶⁾, ma recentemente salvata dalla

⁽¹⁵⁴⁾ V., *ex multis*, Cass. civile sez. VI, 7 novembre 2017, n. 26309. In dottrina invece vi sono opinioni discordanti in merito alle conseguenze prodotte dall'estinzione del processo sull'effetto impeditivo della decadenza. Secondo un orientamento, infatti, la decadenza sarebbe impedita dalla mera proposizione della domanda in quanto l'impedimento sarebbe istantaneo, *uno actu perficitur* (v. E.A. SCALA, *Estinzione del processo. I) Diritto processuale civile*, in EG, XIII, Roma, 1989, 13; R. VACCARELLA, *Inattività delle parti e estinzione del processo di cognizione*, *op. cit.*, 321), mentre un altro orientamento ritiene che l'effetto impeditivo sia fra gli effetti della domanda subordinati al raggiungimento di un positivo provvedimento di merito (E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, *op. cit.*, 209).

⁽¹⁵⁵⁾ In tal senso, con specifico riferimento ai rapporti tra estinzione del giudizio per c.m.c. ed effetti interruttivi della prescrizione v. Cass., sez. I, 23 novembre 2015, n. 23867. V. inoltre ed *ex multis* Cass. n. 21201/2017; 8720/2010; 10760/1999, in relazione all'estinzione del processo prevista dall'art. 310 c.p.c.

⁽¹⁵⁶⁾ Cfr. i commenti di L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, *op. cit.*, 1 ss.; D. DEOTTO, *Non si può essere "un po' morti": quindi una società estinta non può mai stare in giudizio*, in *Il Fisco*, 2015, 18, 1751; G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass.trib.*, 2015, 1, 47; F. GALLIO - R. LUPI, *Società estinta e processo: un*

Corte Costituzionale ⁽¹⁵⁷⁾.

La *ratio* della deroga all'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese, “*ai soli fini della validità ed efficacia degli atti di ...*”, introdotta proprio a seguito del noto intervento delle Sezioni Unite del 2013, è stata oggetto di indagine nel corso del precedente capitolo e consiste nel permettere all'Amministrazione finanziaria di procurarsi un valido titolo, appunto unitario, per poter successivamente agire nei confronti dei soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36 (ovvero degli artt. 2495, 2312, 2324 c.c.) ⁽¹⁵⁸⁾, scongiurando le difficoltà applicative che sarebbero derivate dall'assenza di un unico centro di imputazio-

“fritto misto” tra diritto civile e tributario, in *Dial. Trib.*, 2015, 3, 341.; C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, in *Il Corr. giur.*, 2015, 10, 1289; G. RAGUCCI, *Onere della prova sull'agenzia in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese - il commento*; in *Corr. trib.*, 2015, 32/33, 2493; M. DAMIANI, *Problematiche aperte sugli effetti tributari della cancellazione delle società*, in *Corr. trib.*, 2020, 2, 149.

⁽¹⁵⁷⁾ Con la sentenza n. 142 dell'8 luglio 2020, infatti, la Consulta ha dichiarato non fondate le questioni di costituzionalità dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, sollevate dalla CTP di Benevento.

In particolare, nell'ordinanza di rimessione si è dubitato della legittimità costituzionale dell'art. 28, comma 4, sia sotto il profilo dell'eccesso di delega (violazione dell'art. 76 Cost.) sia in relazione all'art. 3 Cost., per una presunta ingiustificata disparità di trattamento tra l'Amministrazione finanziaria e i creditori privati, che non potrebbero beneficiare della “sopravvivenza” quinquennale della società. Sotto il primo profilo la Corte Costituzionale ha ritenuto opportuno andare oltre il dato letterale della legge delega per effettuare una valutazione di conformità che tenesse conto della *ratio* della legge delega stessa e dell'art. 28, comma 4.

Alla Corte, dunque, si deve un'indagine sulla ragione giustificativa della “sopravvivenza quinquennale” delle società estinte che consisterebbe nel consentire “*la stabilizzazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, potendo, infatti, quest'ultima effettuare le attività di controllo e di accertamento negli ordinari termini previsti dalla disciplina tributaria, nonché notificare i relativi atti direttamente all'originario debitore*”. Così individuata, dunque, la *ratio* dell'art. 28, comma 4, “*non è estranea agli obiettivi di razionalizzazione dell'azione amministrativa in materia di attuazione e accertamento dei tributi perseguiti dalla delega*”.

Per quanto riguarda la violazione dell'art. 3 Cost., inoltre, la Consulta ha ritenuto che “*non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie, per la particolarità dei fini e dei presupposti di queste ultime (sentenza n. 291 del 1997), che si giustificano con la «garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato» (sentenza n. 281 del 2011), cui è volto il credito tributario.*

In definitiva, l'interesse fiscale perseguito dalle obbligazioni tributarie giustifica lo scostamento dalla disciplina ordinaria”.

⁽¹⁵⁸⁾ V. A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, in *Il Fisco*, 2015, 29, 2843. In merito a questa conclusione, comunque, non sembrano esserci contrasti in dottrina.

ne verso il quale rivolgere la pretesa erariale. Dal punto di vista processuale, in particolare, la contestazione della pretesa erariale in un unico atto, piuttosto che in via incidentale nell'azione di responsabilità esperita nei confronti di soci, amministratori e liquidatori, avrebbe il vantaggio (per l'Amministrazione finanziaria) di portare a un unico giudicato avente a oggetto la legittimità di tale pretesa.

Il motivo per cui il legislatore abbia scelto di introdurre tale *fictio iuris*, invece che prevedere la possibilità per l'Amministrazione di rivolgersi direttamente nei confronti dei soci che avessero ricevuto in assegnazione somme e beni dalla società (ovvero di liquidatori e amministratori) dimostrando in via incidentale il debito fiscale della società estinta è inoltre da ricondurre al fatto che negli anni precedenti all'entrata in vigore della disposizione vi era nella prassi una forte incertezza su quale fosse il soggetto al quale indirizzare gli atti dell'Agenzia delle Entrate a seguito dell'estinzione della società.

La prassi degli Uffici periferici consisteva nell'emissione dell'atto impositivo intestandolo comunque alla società estinta, ovvero nella notifica di un ricorso in appello o per Cassazione sempre nei confronti della medesima società estinta. La giurisprudenza, considerando l'ormai acquisito effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese, ha, in moltissime occasioni, sanzionato tale prassi con l'inesistenza (o la nullità) dell'atto di accertamento (ovvero della cartella di pagamento) e, in ambito processuale, con l'inammissibilità del ricorso per Cassazione oppure dell'appello notificato alla società estinta in persona dell'ultimo rappresentante legale, vizio, quest'ultimo, in cui spesso incorreva anche la parte privata laddove è accaduto in più occasioni che il ricorso in primo grado o anche in Cassazione presentato dall'ex liquidatore in rappresentanza della società estinta fosse dichiarato inammissibile ⁽¹⁵⁹⁾.

⁽¹⁵⁹⁾ V., *ex multis*, Comm. trib. reg. Veneto, Sez. I, 12 novembre 2013, n. 86; Comm. trib. prov. di Ferrara, Sez. VI, 2 settembre 2013, n. 277; Comm. trib. prov. di Rimini, Sez. I, 26 giugno 2013, n. 123; Comm. trib. prov. di Pisa, Sez. VI, 28 maggio 2013, n. 148; Comm. trib. prov. di Macerata, Sez. II, 10 aprile 2013, n. 83; Comm. Trib. Prov. di Genova, sez. XIII, 24 marzo 2010, n. 66; Id., sez. V, 3 febbraio 2010; Comm. Trib. Prov. di Catania, sez. IX, 27 gennaio 2011; Comm. Trib. Prov. di Genova, sez. V, 3 febbraio 2011,

E così il legislatore è intervenuto con l'intenzione di salvare, almeno *pro futuro* ⁽¹⁶⁰⁾, la validità e l'efficacia degli atti dell'Amministrazione finanziaria, facendo in modo che la società, nonostante la cancellazione dal Registro delle imprese, potesse continuare a essere il destinatario di tali atti per cinque anni ⁽¹⁶¹⁾.

L'intento del legislatore in relazione agli effetti "procedimentali" della disposizione in commento, pur con tutte le criticità più volte evidenziate, appare chiaro. Risulta invece decisamente più complesso individuare la *ratio* degli effetti processuali della *fictio iuris* prevista dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, laddove si riferisce, probabilmente senza che vi siano state adeguate valutazioni a monte da parte del legislatore, anche agli atti di "contenzioso".

In primis, per quanto riguarda la lettera della disposizione, l'accostamento dei termini *validità ed efficacia* agli "atti di contenzioso" appare inusuale, considerando che dal punto di vista processuale si parla di ammissibilità o inammissibilità di un atto. Lo stesso vale per il termine "atti di contenzioso", in quanto non si comprende con chiarezza quali siano esattamente tali atti e, in particolare, se possa trattarsi anche dei provvedimenti del giudice

n. 32; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXVI, sent., 2 febbraio 2011, nn. 56 e 57; Comm. trib. prov. di Cremona Sez. I, sent., 23 agosto 2016, n. 205; Comm. trib. reg. Lombardia Milano, sez. L, sent. 30 aprile 2013, n. 77; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia Sez. I, sent. 4 giugno 2010, n. 88; tutte in banca dati "fisconline". Tra le pronunce di legittimità, v., *ex multis*, Cass. 6743/2015, *cit.*; Cass., Sez. V, 20 settembre 2013, n. 21517; Cass., Sez. III, 9 aprile 2013, n. 8596; Cass., Sez. V, 16 maggio 2012, n. 7676; Cass. n. 22863/2011; n. 14266/2006; n. 2517/2001.

⁽¹⁶⁰⁾ Nonostante l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui la disposizione sarebbe retroattiva in quanto avente carattere procedimentale, la Cassazione ha ritenuto il contrario, qualificando l'art. 28, comma 4, come una disposizione "di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese" (con la sentenza n. 6743 del 2 aprile 2015; in *Corr. trib.*, 2015, 1631, con nota di G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo pro futuro*).

⁽¹⁶¹⁾ Termine che, a differenza di quanto si legge nella relazione governativa all'art. 28, comma 4, citata e condivisa nella sentenza 8 luglio 2020, n. 142, non coincide con il termine per l'accertamento delle imposte di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 (nemmeno nella versione vigente *illo tempore*), in quanto la disposizione prevedeva (nella versione applicabile all'entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014) un termine di quattro anni per la dichiarazione infedele e di cinque per l'omessa, da conteggiare a partire dall'anno in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione. Senza contare poi il raddoppio dei termini in caso di violazioni che comportavano l'obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, di cui al comma 3 dell'art. 43 (oggi abrogato).

oppure esclusivamente degli atti di parte (e di quale parte: solamente l'Amministrazione oppure anche la stessa società estinta?).

La disposizione in esame, come facilmente intuibile, porta a chiedersi se il legislatore abbia inteso prevedere la permanenza per il quinquennio dalla cancellazione dal Registro delle imprese della capacità processuale in capo alla società "estinta" ⁽¹⁶²⁾, oppure se, come già evidenziato in relazione agli atti di "accertamento, liquidazione e riscossione", la disposizione non implichi il perdurare di alcuna soggettività dell'ente, quanto piuttosto la mera salvaguardia della validità e dell'efficacia degli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria nei confronti della società estinta ⁽¹⁶³⁾.

Nell'ipotesi in cui si sostenesse che l'art. 28, comma 4, possa comportare il mantenimento della capacità processuale della società estinta nel giudizio tributario ⁽¹⁶⁴⁾, bisognerebbe concludere che per cinque anni dalla cancellazione dal Registro delle imprese il processo potrebbe continuare come se la società non si fosse estinta, rinviando quindi l'effetto interruttivo di cui all'art. 40, D.Lgs. 546/1992 (che si avrebbe secondo la teoria della successione) oppure, secondo un orientamento maggiormente con-

⁽¹⁶²⁾ Così in effetti si è espressa la Cassazione nella sentenza n. 6743/2015, prima pronuncia sulla disposizione in commento, secondo cui la disposizione "intende limitare (per il periodo da essa previsto) gli effetti dell'estinzione societaria previsti dal codice civile, mantenendo parzialmente per la società una capacità e soggettività (anche processuali) altrimenti inesistenti, al "solo" fine di garantire (per il medesimo periodo) l'efficacia dell'attività (sostanziale e processuale) degli enti legittimati a richiedere tributi o contributi, con sanzioni ed interessi". In dottrina, a sostegno di questa tesi cfr. D. DALFINO, *La cancellazione "differita" delle società in ambito tributario*, op. cit., 195; L. BOGGIO, *Società cancellate - la consulta salva l'ultrattività "fiscale" delle società cancellate. verso l'ultrattività "civile"?*, op. cit., secondo il quale l'ultimo rappresentante legale della società dovrebbe conservare tutti i poteri di rappresentanza, sul piano sostanziale e processuale, nella misura in cui questi rispondano "ai fini" indicati dall'art. 28, 4° comma. L'A., inoltre, ha proposto un'interpretazione "costituzionalmente orientata" della disposizione in commento, in base alla quale i soci (in quanto soggetti destinati a subire gli effetti derivanti dalla pretesa rivolta alla società estinta) potrebbero nominare un nuovo soggetto che li rappresenti ai fini richiesti dall'art. 28, comma 4.

⁽¹⁶³⁾ Cfr. A. GUIDARA, *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, op. cit., 118 ss.

⁽¹⁶⁴⁾ Intesa come la titolarità del potere di proporre una domanda e dei poteri successivi (*legitimatō ad processum*), che conseguono a tale capacità: cfr. C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, I, op. cit., 373.

divisibile, l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere. Ciò significherebbe altresì che la società estinta, in persona dell'ultimo rappresentante legale, potrebbe impugnare gli atti di accertamento, liquidazione o riscossione notificati dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

Il mantenimento della capacità processuale in capo alla società cancellata dal Registro delle imprese, si noti, non è un'ipotesi nuova nel nostro Ordinamento, in quanto in vigore dell'art. 2456 c.c., dove l'ente non si considerava estinto sino alla soddisfazione di tutte le passività e all'allocazione di tutte le attività a esso riconducibili, la giurisprudenza maggioritaria riteneva appunto che fino a tale momento l'ente conservasse la sua legittimazione processuale ⁽¹⁶⁵⁾. Già in allora, tuttavia, si poneva il tema del fatto che non vi fosse alcuna norma che giustificasse l'ultrattività del mandato del liquidatore, il quale avrebbe infatti dovuto mantenere la rappresentanza processuale della società sino all'estinzione di tutti i rapporti ⁽¹⁶⁶⁾. A differenza dell'art. 28, comma 4 – se ad esso si attribuisse il significato di mantenere la capacità processuale in capo alla società cancellata dal Registro delle imprese –, tuttavia, tale soluzione, per quanto discutibile, non presentava le criticità derivanti dall'essere la capacità processuale limitata a determinati giudizi (*i.e.*, quelli aventi a oggetto tributi e contributi previdenziali), nonché, soprattutto, contenuta entro il termine di cinque anni, palesemente insufficiente, almeno nella maggior parte dei casi, per la conclusione di un giudizio con sentenza definitiva.

Sotto questo profilo, in particolare, sembra che la disposizione in esame – sempre se interpretata nel senso sopra indicato – non sia compatibile con l'orientamento per cui l'estinzione della società comporterebbe altresì l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere: non avrebbe infatti senso preve-

⁽¹⁶⁵⁾ V., *ex multis*, Cass., sez. lav., 1° luglio 2000, n. 8842; nonché Cass. n. 13869/1999; Cass. n. 5489/1978, in *Rass. Adv. Stato* 79, II, 483.

⁽¹⁶⁶⁾ Cfr. F. NAPOLITANO, *Le parti*, in Aa.Vv. (a cura di), *Il processo tributario*, in F. TESAURO (dir. da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998 193; I. PUGLISI, *Le notificazioni nel diritto tributario*, *Rassegna di giurisprudenza 1991-2000*, in *Dir. prat. rib.*, 2001, 551.

dere la possibilità di instaurare oppure di continuare il giudizio tributario da parte della società cancellata dal Registro delle imprese quando poi, allo scadere del quinquennio previsto dall'art. 28, comma 4, lo stesso giudizio, se ancora pendente, verrebbe travolto provando la caducazione degli atti processuali pregressi.

Per quanto riguarda il rapporto della disposizione in commento con la teoria delle successione, bisogna in effetti rilevare che una simile incompatibilità non si riscontrerebbe, in quanto allo scadere del quinquennio il processo, invece che estinguersi, si interromperebbe per essere eventualmente proseguito dai soci sino al raggiungimento di una sentenza definitiva. In questo contesto, pur condividendo il senso delle forti critiche di una parte della dottrina, secondo cui laddove si potesse parlare di successione non vi sarebbe bisogno di prevedere la sopravvivenza quinquennale della società ⁽¹⁶⁷⁾, il termine di cinque anni previsto dall'art. 28, comma 4, potrebbe avere il fine di agevolare l'Amministrazione finanziaria nel fatto di avere un'unica parte processuale ⁽¹⁶⁸⁾ – seppur per un termine che, come detto, nella maggior parte dei casi non sarebbe sufficiente al raggiungimento di una pronuncia definitiva –.

Si ritiene tuttavia di escludere che il differimento quinquennale degli effetti costitutivi della cancellazione dal Registro delle imprese per la validità ed efficacia degli atti di *contenzioso* previsto dalla disposizione in esame possa determinare il mantenimento della capacità processuale della società estinta.

Anche in questo contesto, infatti, appare fondamentale il tema dei presupposti processuali e delle condizioni dell'azione la cui sussistenza è richiesta per la valida instaurazione e prosecuzione del giudizio. Al tal riguardo, infatti, si ritiene che quando anche fosse possibile ammettere che la *fictio iuris* introdotta

⁽¹⁶⁷⁾ Cfr. C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, op. cit., 1313, secondo cui la disposizione in esame starebbe “per l'appunto a dire che non v'era, non v'è, né vi sarà mai, una successione dei soci alla società, perché gli effetti della estinzione, sia pure ai fini precisati dalla norma, non si hanno fino al decorso di cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese e gli effetti che si avranno a tale scadenza sono quelli dell'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c., che, come sopra si è detto, sono effetti connotati in termini di responsabilità e non di successione”.

⁽¹⁶⁸⁾ Si pensi alla notifica da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'atto di appello ovvero del ricorso per cassazione.

dal legislatore comportasse la sopravvivenza quinquennale della società ai fini processuali, ricorrendo in questa ipotesi sia la legittimazione processuale sia il presupposto della bilateralità delle parti, sarebbero comunque evidenti le perplessità sulla sussistenza dell'interesse ad agire in capo alla società estinta. Già da un punto di vista concettuale, infatti, i due presupposti – sussistenza dell'interesse ad agire e società estinta – appaiono inconciliabili. Dal punto di vista giuridico, anche, visto che non si comprende che utilità possa trarre un soggetto inesistente dalla pronuncia sulla legittimità dell'atto notificato ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

Per quanto il legislatore possa aver previsto – ad avviso di chi scrive senza valutarne adeguatamente la portata e gli effetti – la validità ed efficacia degli atti di *contenzioso*, e per quanto tale previsione - attraverso un non indifferente sforzo interpretativo dato dal dover riconoscere che il liquidatore della società rimanga in carica per il termine di cinque anni dalla cancellazione, seppur ai soli fini della rappresentanza processuale della società nel giudizio tributario –, possa significare il mantenimento della capacità processuale in capo alla società cancellata dal Registro delle imprese, dunque, non pare affatto superabile l'evidente carenza di interesse ad agire in capo alla medesima società estinta, con la conseguenza che, nonostante la disposizione in esame, il giudizio tributario non potrebbe legittimamente essere instaurato oppure proseguito dall'ente.

È bene del resto circoscrivere gli effetti di una disposizione che rappresenta una deroga al regime generale dettato dall'art. 2495 c.c. e che, nonostante, come detto, sia stata salvata dalla Corte Costituzionale, pare introdurre diverse complicazioni, rispetto all'intento semplificatorio ipotizzato dal legislatore.

Esclusa l'ipotesi di permanenza della capacità processuale in capo alla società estinta, bisogna chiedersi chi sia legittimato a impugnare gli atti notificati ai sensi dell'art. 28, comma 4.

Al riguardo, secondo l'Amministrazione finanziaria e ad avviso di una parte della dottrina l'avviso di accertamento notificato alla società estinta ai sensi dell'art. 28, comma 4, potrebbe essere impugnato dai soggetti che, sulla base di tale atto, subirebbero le azioni di responsabilità ai sensi degli artt. 2495 c.c. e 36, D.P.R. n. 602/1973, e quindi i soci e l'*ex* liquidatore in proprio

(non quindi in qualità di ultimo rappresentante legale dell'ente) ⁽¹⁶⁹⁾, in quanto sarebbero gli unici soggetti a poter subire le conseguenze, seppur indirette ed eventuali (nel senso che sarebbero subordinate all'esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria delle azioni di responsabilità sopra menzionate), dalla definitività della pretesa erariale.

Tale conclusione, tuttavia, porta a chiedersi in base a quale titolo tali soggetti possano impugnare gli atti notificati alla società cancellata dal Registro delle imprese ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, in quanto è condiviso l'orientamento per cui la legittimazione *ad causam* e l'interesse ad agire in un giudizio di tipo impugnatorio quale è quello tributario dipendono dalla qualità di destinatario di uno degli atti indicati dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 ⁽¹⁷⁰⁾.

⁽¹⁶⁹⁾ V. la circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 13.4.). In tal senso v. G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione della società dal registro imprese valgono solo "pro futuro"*, op. cit., 1626, il quale osserva che "Di regola il processo tributario non tutela l'interesse di chi, pur non essendo destinatario dall'atto impugnabile, può esserne indirettamente pregiudicato (si pensi ai casi dell'accertamento notificato a un coobbligato in solido e non all'altro; atto di diniego di agevolazione notificato a una società e non ai soci; atto notificato al sostituto ma lesivo di una posizione soggettiva del sostituto).

Nel caso in esame è tuttavia innegabile che l'unico interesse coinvolto è di soggetti diversi dal fittizio destinatario dell'atto, e in primo luogo del liquidatore o del socio della società cancellata. Ciò dovrebbe indurre a riconoscere loro la legittimazione al processo, la cui base giuridica potrebbe essere cercata in un'interpretazione degli artt. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, 10 e 19, del D.Lgs. n. 546/1992, conforme all'art. 24 Cost.". In senso contrario, M. DAMIANI, *Problematiche aperte sugli effetti tributari della cancellazione delle società*, in *Corr. trib.*, 2020, 2, 149, il quale osserva che «La legittimazione ad agire è infatti limitata ai soggetti dell'obbligazione tributaria, ovvero a quelli nella cui sfera giuridica svolgono un effetto gli atti impositivi o di riscossione (Cass. n. 17934/2004), in relazione ai quali si concretizza un interesse ad agire "concreto ed attuale"». Messa in questi termini, tuttavia, bisognerebbe concludere che nemmeno i soci potrebbero impugnare l'atto rivolto alla società ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, in quanto anche nei loro confronti tale atto non avrebbe alcuna efficacia diretta, costituendo il presupposto per l'azione ex artt. 2495, comma 3, c.c. e 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, a meno che, come in effetti rileva l'Autore sopra citato, i soci non possano essere qualificati come successori della società estinta e per questo legittimati a subentrare nella sua posizione processuale. Diversamente, come si rilevare anche *infra*, sarebbero tutt'altro che infondati i dubbi sulla legittimità costituzionale della disposizione in commento per violazione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.

⁽¹⁷⁰⁾ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, XI ed., Milano, p. 355; C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, op. cit., commento all'art. 10, D.Lgs. n. 546/1992, 124, secondo cui la legittimazione ad agire nel

Se non si superasse questo ostacolo interpretativo, tuttavia, l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, presenterebbe forti criticità costituzionali, in quanto da una parte sarebbe prevista la possibilità di emettere un atto impositivo nei confronti di un soggetto incapace di difendersi perché estinto e dall'altra sarebbe precluso l'esercizio del diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* da parte degli unici soggetti la cui situazione soggettiva potrebbe essere lesa dall'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria ⁽¹⁷¹⁾.

In effetti, si noti al riguardo che la dottrina maggioritaria ha evidenziato come sia possibile ipotizzare una legittimazione al ricorso anche di chi non sia stato destinatario di alcuna notifica ma ritenga di essere pregiudicato dall'atto recante la pretesa impositiva ⁽¹⁷²⁾. In tale ipotesi, chiaramente, sarebbe richiesta la dimostrazione dell'interesse ad agire, non essendo appunto il ricorrente destinatario dell'atto impugnato. Ciò che non richiede

giudizio tributario deriverebbe dai seguenti presupposti: 1) chi propone la domanda chieda l'annullamento di un atto o contesti l'illegittimità di un comportamento omissivo dell'amministrazione tributaria; 2) che tale atto o comportamento sia impugnabile ai sensi del successivo art. 19; 3) il ricorrente sia il destinatario dell'atto impugnato.

⁽¹⁷¹⁾ V. in tal senso G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro"*, *op. cit.*, 1626 ss., il quale ritiene che la legittimazione al processo dei soggetti indicati dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, dovrebbe essere ricercata in un'interpretazione degli artt. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, 10 e 19, del D.Lgs. n. 546/1992, conforme all'art. 24 Cost.

⁽¹⁷²⁾ Cfr. C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, *op. loc. cit.*; in senso contrario, F. NAPOLITANO, *Le parti*, *op. cit.*, 186; L. CASTALDI, *Articolo 10 (Le parti)*, in *Il nuovo processo tributario (commentario)*, a cura di T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI, Milano, 1997, 104 ss., secondo cui l'oggetto del giudizio tributario sarebbe limitato al rapporto tra il soggetto passivo di imposta e l'ente impositore. Secondo C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 48, sarebbe possibile individuare dei soggetti non destinatari dell'atto impugnato che siano comunque titolari di una legittimazione limitata in quanto responsabili di imposta, come la moglie del contribuente in caso di dichiarazione congiunta, il cessionario di azienda e il socio illimitatamente responsabile. Anche la giurisprudenza ha in più occasioni ritenuto sussistente la legittimità processuale a impugnare l'avviso di accertamento in capo al soggetto che, pur non essendo destinatario della sua notifica, potrebbe essere inciso dalla pretesa erariale: v., *ex multis*, Cass., ord. n. 12696 del 21 marzo 2022, in *Il Fisco* 2022, 23, con nota di C. FERRARI - S. SCHILLACI, *Il sequestro giudiziario non priva della legittimazione ad impugnare l'accertamento per debiti pregressi*; nonché la giurisprudenza in materia di legittimazione del fallito (ovvero dell'ultimo rappresentante legale della società) a impugnare gli avvisi di accertamento aventi a oggetto i periodi di imposta precedenti alla dichiarazione di fallimento (oppure il periodo di imposta nel quale tale dichiarazione è intervenuta) su cui v. *infra*.

al ricorrente la dimostrazione in concreto dei presupposti della propria responsabilità in relazione alla pretesa erariale manifestata nell'atto emesso e notificato ai sensi dell'art. 28, comma 4, - in quanto, pur attraverso le diverse presunzioni previste dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, tale onere non può che spettare all'Amministrazione finanziaria nell'atto di cui al comma 5 della medesima disposizione -, ma piuttosto la possibilità di subire la suddetta azione di responsabilità per aver rivestito la qualità di socio, liquidatore oppure amministratore mentre la società era in vita ⁽¹⁷³⁾. Al riguardo, potrebbe rappresentare un valido precedente in tal senso la giurisprudenza avente a oggetto la legittimazione dell'ultimo rappresentante legale *ante* fallimento a impugnare l'atto di accertamento in caso di inerzia del curatore, in ragione dell'interesse al suo annullamento correlato all'*eventualità* di un ritorno *in bonis* ⁽¹⁷⁴⁾. Nell'ipotesi in esame, chiaramente

⁽¹⁷³⁾ Pur nella consapevolezza che in alcune occasioni la giurisprudenza di legittimità ha escluso la sussistenza dell'interesse ad agire a fronte dell'allegazione di una situazione soggettiva suscettibile di *eventuale* pregiudizio (cfr. Cass., 20 aprile 2017, n. 9982, ove si è ritenuto necessario che il socio di una società fallita allegasse e dimostrasse il proprio interesse ad agire per opporsi alla dichiarazione di fallimento) e così anche secondo la dottrina maggioritaria l'interesse ad agire si identificherebbe con lo stato di lesione del diritto che si fa valere in giudizio, che deve essere personale e attuale (v. per tutti C. CONSOLO, *Codice di procedura civile (commentario)*, *op. cit.*, commento all'art. 100 c.p.c., 1094. Come più volte evidenziato, tuttavia, laddove si ritenesse che nemmeno i soggetti indicati dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, potessero impugnare l'atto emesso ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, la lesione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost. sarebbe evidente.

⁽¹⁷⁴⁾ In tal senso G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro"*, *op. cit.*, 1626 ss.. La legittimazione attiva del soggetto fallito (nel caso di una società in persona dell'ultimo rappresentante legale *ante* fallimento) a impugnare gli avvisi di accertamento aventi a oggetto i periodi di imposta precedenti alla dichiarazione di fallimento (ovvero il periodo di imposta nel quale tale dichiarazione è intervenuta) è stata infatti ribadita con costanza nelle pronunce della giurisprudenza di legittimità degli ultimi trent'anni: v., *ex multis*, Cass., 20 novembre 2000, n. 14987; che richiama a sua volta le sentenze nn. 3667 del 1997, 7308 del 1996, 7561 e 3094 del 1995, 3321 del 1993; v. inoltre Cass., 30 aprile 2014, n. 9434; Cass., 6 giugno 2017, n. 13991; Cass., 31 marzo 2022, n. 10288; Cass., 6 ottobre 2021, n. 27209.

La Suprema Corte, inoltre, cfr., tra le più recenti, Cass., Sez. VI trib., ordinanza 6 luglio 2022, n. 2135, ha affermato un principio analogo anche con riferimento ai soci di società a ristretta base societaria, rilevando che "*in tema di società di capitali a ristretta base societaria, l'avviso di accertamento, se inerente a crediti i cui presupposti siano sorti prima della dichiarazione di fallimento (o nel periodo di imposta nel quale tale dichiarazione è intervenuta), deve essere notificato non solo al curatore ma anche ai singoli soci, i quali, in quanto percettori di reddito da capitale sono soggetti passivi del rapporto tributario ed hanno*

te, non si tratterebbe di verificare l'inerzia del destinatario dell'atto impositivo, trattandosi piuttosto di un'impossibilità oggettiva data dalla sua estinzione.

(segue) La ratio dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, in relazione agli atti di "contenzioso"

Dall'esegesi della disposizione in esame è emerso che la società estinta ai sensi dell'art. 2495 c.c. (oppure degli artt. 2312 c.c.) non conserva alcuna capacità processuale in relazione al giudizio tributario o previdenziale ⁽¹⁷⁵⁾, con la conseguenza che l'ente non può farsi parte attiva nell'instaurare oppure proseguire il giudizio (ad esempio attraverso la presentazione di un ricorso in appello oppure per cassazione), che pertanto, secondo l'orientamento che si ritiene di condividere, deve estinguersi con pronuncia di c.m.c., con conseguente definitività dell'atto impugnato.

Da ciò consegue altresì che la pretesa erariale notificata nei confronti dell'ente dopo la sua cancellazione dal Registro delle imprese ai sensi della disposizione in esame può essere oggetto di impugnazione solamente da coloro che possono subire l'azione di responsabilità di cui agli artt. 2495 c.c. e 36, D.P.R. n. 602/1973.

Alla luce di queste conclusioni, si ritiene quindi opportuno domandarsi quale sia la giustificazione della sopravvivenza della società estinta ai fini della validità ed efficacia degli atti di *contenzioso*, in un contesto in cui la finalità che il legislatore stesso ha attribuito all'art. 28, comma 4, consisterebbe nel "*rendere più efficaci le azioni di recupero dei crediti tributari e contributivi che, a legislazione vigente rischiano di essere in molti casi vanificate [...] potenziare l'attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e dei contri-*

quindi la possibilità, anche dopo il fallimento della società, di impugnare l'atto impositivo emesso nei propri confronti (Cass. n. 6626 del 2019)".

⁽¹⁷⁵⁾ Per esso chiaramente si intende il giudizio incardinato presso l'AGO che si svolge secondo la disciplina del rito del lavoro. Per approfondimenti, si consenta il rinvio a S.L. GENTILE, *Il processo previdenziale*, Milano, 2010, 14 ss.; M. ORICCHIO, *Il contenzioso previdenziale*, Padova, 2010, 286.

buti nei confronti delle società che richiedono la cancellazione dal Registro delle imprese evitando che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate, soprattutto quando la cancellazione viene richiesta con finalità strumentali alla sottrazione agli obblighi fiscali e contributivi” ⁽¹⁷⁶⁾.

Sulla *ratio* dell'art. 28, comma 4, come si è già accennato, si è espressa anche la Corte Costituzionale, rilevando che “*Proprio per sopperire alle divergenze tra la disciplina civilistica e la struttura e le finalità specifiche del controllo tributario, è stato introdotto l'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175 del 2014.*

Tale disposizione, anche a fronte dell'estinzione della società di capitali (e di persone, come ha avuto modo di chiarire la Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 24 aprile 2015, n. 6743), consente la stabilizzazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, potendo, infatti, quest'ultima effettuare le attività di controllo e di accertamento negli ordinari termini previsti dalla disciplina tributaria, nonché notificare i relativi atti direttamente all'originario debitore” ⁽¹⁷⁷⁾.

All'interno della finalità istituzionalmente dichiarata di agevolare le attività di controllo e accertamento dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito del fenomeno dell'estinzione delle società, dunque, il riferimento agli atti di “contenzioso” previsto dall'art. 28, comma 4, appare in effetti poco calzante, in quanto anche in assenza di tale disposizione la cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese in corso di causa non sarebbe idonea a rappresentare un pericolo per tali attività, considerando innanzitutto che la pretesa erariale si sarebbe già formata attraverso la notifica del relativo atto avvenuta quando la società era ancora

⁽¹⁷⁶⁾ Cfr. la relazione illustrativa alla disposizione in commento. Dai principi e criteri contenuti nella legge delega che ha portato al D.Lgs. n. 175/2014 (l. n. 23/2014) emerge inoltre che il legislatore ha delegato il Governo ad adottare misure volte a uniformare, tendenzialmente, la disciplina delle obbligazioni tributarie (art. 1, comma 1, lettera a), a razionalizzare i poteri dell'Amministrazione finanziaria anche con riguardo alla disciplina della efficacia e validità degli atti di accertamento (art. 1, comma 1, lettera c) e a razionalizzare e sistematizzare la disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi (art. 3, comma 1, lettera a), al fine di apportare “*uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi*” (art. 3, comma 1).

⁽¹⁷⁷⁾ Cfr. la più volte citata sentenza n. 142/2020, par. 3.8.

in vita. Come si è anticipato, del resto, sia riconducendo il fenomeno a un'ipotesi di estinzione del giudizio per c.m.c., sia qualificandolo in termini di successione con conseguente applicazione degli istituti della riassunzione e della continuazione del processo, la cancellazione dell'ente in corso di causa non potrebbe avere effetti sulla pretesa erariale già manifestata attraverso un atto impositivo (oppure di liquidazione). Come più volte evidenziato, infatti, nella prima ipotesi il processo si estinguerebbe con conseguente definitività dell'atto impugnato; nella seconda, se l'evento interruttivo potesse pregiudicare gli interessi dell'Amministrazione finanziaria, quest'ultima potrebbe riassumere il processo nei confronti degli eredi ai sensi dell'art. 43, D.Lgs. n. 546/1992, in modo da proseguire il giudizio e ottenere la riforma della sentenza emessa a favore della società estinta.

Le conseguenze della *fictio iuris* in commento avrebbero dovuto essere disciplinate dal legislatore e non pare in realtà che quest'ultimo, considerando i principi enunciati nella legge delega e le finalità dichiarate nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 175/2014, abbia valutato fino in fondo la portata del riferimento agli atti di *contenzioso*.

Bisogna tuttavia rilevare che, in assenza di un pur auspicato *revirement* della giurisprudenza di legittimità, la teoria successoria rappresenta oggi il "diritto vivente", e per questo l'esegesi della disposizione in esame non può che considerare gli istituti processuali dell'interruzione e della riassunzione del giudizio, la cui applicazione deriva appunto dall'attribuzione agli *ex* soci della qualifica di successori.

In questo contesto, dunque, si ritiene che la deroga all'art. 2495 c.c. per la validità e l'efficacia degli atti di contenzioso possa avere lo scopo di agevolare l'Amministrazione finanziaria – laddove sussistesse un interesse in capo a quest'ultima – nella prosecuzione del giudizio avente a oggetto l'atto impugnato dalla società estinta.

Si pensi all'ipotesi in cui l'ente sia stato cancellato dal Registro delle imprese nel corso del secondo grado di giudizio instaurato a seguito del ricorso in appello dell'Amministrazione finanziaria avente a oggetto la sentenza di primo grado favorevole alla società e l'evento sia dichiarato dal difensore prima dell'udienza di discussione. In questa ipotesi, infatti, l'Amministrazione

ne finanziaria avrebbe interesse alla riassunzione del giudizio a norma dell'art. 43, D.Lgs. n. 546/1992, al fine di impedire il possibile passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

Parimenti, nell'ipotesi in cui, verificatasi la cancellazione della società dal Registro delle imprese in pendenza dei termini per impugnare, il difensore dell'ente estinto notificasse l'evento all'Amministrazione finanziaria, quest'ultima potrebbe avvalersi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, per notificare nei confronti di un unico soggetto il ricorso in appello oppure in Cassazione.

Diversamente, infatti, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe notificare l'istanza di riassunzione o l'impugnazione della sentenza a ciascuno degli "eredi" (*rectius* i soci) della parte venuta meno nel corso del giudizio, nella loro veste di litisconsorti necessari⁽¹⁷⁸⁾, il che, in presenza di un'ampia compagine sociale potrebbe rappresentare una complicazione non indifferente.

Altre ipotesi in cui la disposizione in esame possa trovare applicazione non sembrano sussistere, in quanto, come accennato, la teoria della successione dei soci nel processo sarebbe compatibile con il principio di ultrattività del mandato al difensore, con la conseguenza che, se l'evento interruttivo non fosse dichiarato dal difensore della parte colpita dall'evento entro l'udienza di discussione oppure si verificasse tra la sentenza del grado del giudizio e la pendenza dei termini di impugnazione, l'Amministrazione finanziaria, se interessata alla continuazione del giudizio, potrebbe comunque notificare il suo gravame presso il procuratore della società estinta, anche nell'ipotesi in cui "*abbia avuto diversamente conoscenza dell'evento*"⁽¹⁷⁹⁾.

⁽¹⁷⁸⁾ V. in tal senso l'art. 303 c.p.c., nonché l'art. 43, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992. Come già evidenziato, inoltre, la Cassazione ritiene che i soci succedano nei rapporti processuali della società estinta in litisconsorzio necessario: Cass. n. 1713/2018; in armonia con quanto già affermato in relazione all'inscindibilità del rapporto processuale in cui dovesse subentrare gli eredi della persona fisica (v. in tal senso, Cass. civ. n. 8356/1998; nonché Cass., sez. trib., 11 giugno 2019, n. 15637).

⁽¹⁷⁹⁾ V. al riguardo la già citata pronuncia delle Sezioni Unite n. 15295/2014 (con nota di C. GLENDI, *op. cit.*, 1289). Sull'applicabilità del principio di ultrattività del mandato all'ipotesi della cancellazione della società nel corso del giudizio, inoltre, la Cassazione si è pronunciata in diverse occasioni: v., *ex multis*, Cass., Sez. I, 5 gennaio 2022, n- 190, ove la Suprema Corte ha rilevato che "*il principio dell'ultrattività del mandato alla lite, per cui il*

In conclusione, l'art. 28, comma 4 (con riferimento agli atti di *contenzioso*), per il quale, di converso, non sembrano sussistere ipotesi applicative nell'ambito della teoria della cessazione della materia del contendere per l'evidente ragione che in tale ipotesi l'estinzione della società determinerebbe l'estinzione del giudizio, parrebbe meglio adattarsi alla teoria della successione che si era da poco affermata in Cassazione, esprimendo il *favor* del legislatore – condivisibile o meno che sia – per la continuazione del processo avviato dall'ente poi cancellatosi dal Registro delle imprese.

Il che, beninteso, non elimina le critiche di fondo al sistema così congegnato, che come detto tiene in vita un processo superfluo “solo” per semplificare l'attività dell'Amministrazione e garantire unicità di valutazione sul merito della controversia (a patto che l'accertamento sia emesso entro il quinquennio). Entro questa finestra temporale si garantisce quindi all'Amministrazione una deviazione dal percorso ordinario, che scaduto il termine di 5 anni ⁽¹⁸⁰⁾ torna a essere quello della contestazione, anche per il merito, nei confronti dei singoli responsabili e nei domicili fiscali ad essi riferiti, non per forza in litisconsorzio ⁽¹⁸¹⁾.

Lo svantaggio di questa impostazione, un poco maldestramente ma, almeno sotto il profilo procedimentale, molto chiaramente voluta dal legislatore, è che l'Amministrazione finanziaria resterebbe bloccata in un giudizio il cui unico scopo sarebbe

difensore continua a rappresentare la parte come se l'evento non si fosse verificato, si applica anche quando, avvenuta la cancellazione della società dal registro delle imprese successivamente alla emissione della sentenza d'appello e in pendenza del termine per proporre ricorso per cassazione, non ne sia possibile, per tale ragione, la sua declaratoria, né il procuratore della società estinta abbia inteso notificare l'evento stesso alla controparte, sicché quest'ultima, legittimamente, può notificare alla società, pur cancellata ed estinta, il ricorso per cassazione presso il domicilio del suddetto difensore (Cass. 27 luglio 2015, n. 15724)”.

⁽¹⁸⁰⁾ Si ribadisce ancora una volta che tale termine non coincide pienamente con il termine di decadenza dal potere di accertamento previsto dall'art. 43, D.P.R. n. 600/1973 (e 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972) e così anche dal punto di vista processuale la scelta del periodo quinquennale di durata della deroga agli effetti di cui all'art. 2495 c.c. pare piuttosto essere frutto di una mera valutazione di congruità di tale periodo di tempo nell'intento di agevolare l'attività dell'Amministrazione finanziaria sia dal punto di vista procedimentale sia da quello processuale.

⁽¹⁸¹⁾ Come si è avuto modo di argomentare nel precedente capitolo, infatti, la ricostruzione della posizione dei soci nell'ambito della solidarietà passiva esclude l'esistenza di un litisconsorzio necessario tra gli stessi.

quello di accertare la pretesa erariale, dovendo nel frattempo emettere un separato atto (*ex art. 36, comma 5*) per contestare la relativa responsabilità dei soci (oppure di amministratori e liquidatori); atto, quest'ultimo, che, se impugnato, darebbe luogo a un altro giudizio il cui esito, come si è detto, non potrebbe che essere influenzato dall'accertamento definitivo delle imposte dovute dalla società, sussistendo, ad avviso di chi scrive, il medesimo rapporto di pregiudizialità che la giurisprudenza maggioritaria ha ravvisato in relazione ai giudizi relativi agli avvisi di accertamento notificati ai soci e alla società nell'ambito della presunzione di distribuzione degli utili occulti relativa alle società a ristretta base partecipativa ⁽¹⁸²⁾.

Pare dunque che, come la teoria successoria, l'art. 28, comma 4, del c.d. "Decreto semplificazioni", in cambio di una semplificazione procedurale, rischi infine di danneggiare proprio chi aveva intenzione di proteggere, protraendo i tempi del recupero.

Si tratta tuttavia di una valutazione di opportunità, per quanto appunto criticabile, che, per i motivi evidenziati, legati alle scelte di fondo attuate dal legislatore, molto facilmente sfuggerà alla valutazione della Corte costituzionale, quand'anche dovesse essere riproposta una nuova censura della disposizione in esame; disposizione che comunque, almeno per quanto riguarda il riferimento agli atti di *contenzioso* potrebbe piuttosto perdere completamente la sua già limitata rilevanza applicativa nell'ipotesi di un auspicabile cambio di rotta della giurisprudenza di legittimità in merito alle conseguenze processuali della cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese.

⁽¹⁸²⁾ Con la conseguenza che il giudizio relativo all'art. 36, il cui presupposto è rappresentato dal debito erariale della società estinta dovrà essere sospeso ai sensi degli artt. 39, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992 e 295 c.p.c., in attesa della definizione del giudizio relativo al debito erariale della società. V., *ex multis*, Cass. 6 marzo 2015, n. 4564; Cass. 19 marzo 2015, n. 5581, Cass. 18 giugno 2014, n. 13818; e Cass. 15 luglio 2016, n. 14612.

4. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE: L'INADEGUATEZZA DELL'ATTUALE DISCIPLINA DELLE CONSEGUENZE PROCESSUALI DERIVANTI DALL'ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ IN CORSO DI CAUSA

È più volte emerso nel corso del presente lavoro che il fenomeno dell'estinzione delle società richiede il bilanciamento di più interessi e qualsiasi soluzione rischia di scontentare qualcuno.

Il “sacrificio” del processo, che deriverebbe dall'estinzione del giudizio a seguito della cancellazione dell'ente dal Registro delle imprese, sarebbe tuttavia da paragonare alle conseguenze, forse non valutate fino in fondo, che derivano dalla teoria della successione, la quale vorrebbe invece salvare il processo a ogni costo, a discapito, tuttavia, dell'effettività della tutela dei terzi che attraverso il processo andrebbe invece garantita.

Pare infatti a chi scrive che, al netto delle argomentazioni giuridiche contenute nei paragrafi precedenti, ammettere la possibilità di continuare il giudizio avente a oggetto l'accertamento della pretesa vantata verso la società estinta da parte (o nei confronti) dei soci in quanto successori universali non abbia altro effetto che “intrappolare” il creditore e i soci nello stesso processo che si intende salvare, considerando che potrebbero esservi situazioni in cui il creditore sociale o gli stessi soci non abbiano altra scelta che quella di proseguire il giudizio nonostante l'estinzione della società ⁽¹⁸³⁾.

⁽¹⁸³⁾ Si pensi all'ipotesi – già accennata nei paragrafi precedenti – in cui l'ente si cancellasse dal Registro delle imprese nel giudizio di appello: se il giudizio non venisse riassunto il processo si estinguerebbe ai sensi dell'art. 303 c.p.c. ovvero ai sensi dell'art. 45, D.Lgs. n. 546/1992, e la sentenza del grado precedente diverrebbe definitiva – in quanto, come evidenziato, la caducazione delle sentenze relative ai gradi precedenti deriverebbe solamente dall'ipotesi di cessazione della materia del contendere – , con evidenti ricadute sull'azione di responsabilità nei confronti di soci, liquidatori e amministratori. Una sentenza sfavorevole al creditore, infatti, precluderebbe a quest'ultimo di esercitare l'azione *ex art.* 2495, comma 3, c.c., ovvero, per l'Amministrazione finanziaria, *ex art.* 36 D.P.R. n. 602/1973 stante la formazione del giudicato sull'(in)esistenza della pretesa creditoria; una pronuncia sfavorevole alla società, invece, comporterebbe l'impossibilità per i soggetti destinatari delle azioni di responsabilità sopra citate di sollevare eccezioni in merito all'esistenza del credito vantato nei confronti dell'ente estintosi in corso di causa, con la conseguenza che in tale ipotesi, nonostante la cancellazione della società, i soci, in quanto successori, avrebbero interesse a proseguire il giudizio *ex art.* 110 c.p.c.

Nell'ipotesi di cessazione della materia del contendere, invece, si avrebbe come detto il consolidamento dell'atto impugnato conseguente all'estinzione del giudizio e soci e liqui-

L'epilogo del giudizio proseguito nonostante l'estinzione dell'ente, inoltre, consisterebbe in una pronuncia nei confronti di un soggetto che non esiste più, con il peso per il creditore eventualmente vittorioso (e quindi apparentemente soddisfatto) di dover avviare una seconda azione nei confronti dei soggetti indicati nell'art. 2495 c.c. ovvero (per l'Amministrazione finanziaria) nell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, dimostrando quindi i presupposti delle rispettive responsabilità.

Il fatto che attraverso l'espediente della successione il creditore abbia ottenuto l'accertamento del suo diritto appare dunque una magra consolazione a fronte della necessità di ottenere un giudicato definitivo contro la società estinta (o meglio i suoi "successori" subentrati nel processo) per poi ripartire con una nuova azione finalizzata a far valere la responsabilità dei medesimi soggetti.

Già, perché come ha correttamente sottolineato la stessa Corte di Cassazione, il fatto che i soci abbiano percepito somme e siano per questo responsabili del debito non può essere oggetto del giudizio ove era parte la società estinta, in quanto ciò si tradurrebbe in un ampliamento del *thema decidendum* e del *thema probandum*, inammissibile nel corso del giudizio. Intanto, tuttavia, gli anni passano e chi ne fa le spese più di tutti è lo stesso creditore che con la soluzione adottata nelle sentenze del 2013 si è cercato di tutelare, tantopiù se il creditore è l'Amministrazione finanziaria costretta, ai sensi dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, a rivolgere i suoi atti alla società estinta, duplicando così l'azione di accertamento (o di liquidazione) delle imposte e l'azione nei confronti dei soggetti responsabili per i debiti della società.

Bisogna segnalare al riguardo che un tentativo di porre rimedio a queste criticità è stato fatto in alcuni interventi della Corte, che hanno ascritto l'assegnazione e la percezione di beni e denaro da parte dei soci dell'ente estinto alle categorie della *legitimatatio ad causam* e dell'interesse ad agire, condizioni dell'a-

datori non potrebbero più contestare nel merito le imposte *dovute* dalla società, pur potendo opporre ovviamente i limiti delle rispettive responsabilità personali. È evidente quindi che, laddove accolta, la tesi della c.m.c. indurrebbe una attenta ponderazione prima della cancellazione dell'ente in corso di causa.

zione, il cui accertamento è ammesso in ogni stato e grado fino al giudizio di cassazione compreso ⁽¹⁸⁴⁾.

Prevale tuttavia l'orientamento già ricordato secondo cui la dimostrazione della percezione da parte del socio di beni e denaro prima dell'estinzione della società – presupposto della responsabilità prevista dall'art. 2495, comma 3, c.c. – non può avvenire nel corso del giudizio ove era parte la società estinta, in quanto si cadrebbe nel vizio di ultrapetizione di cui all'art. 112 c.p.c.

Sul piano tributario, inoltre, si noti che il tema del giudizio è fissato con il ricorso e verte sulla legittimità dell'avviso di accertamento (o di qualsiasi altro atto compreso nell'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992), con la conseguenza che l'Agenzia delle Entrate non può integrare la motivazione dell'atto nel corso del giudizio stesso. L'azione nei confronti dei soci, inoltre, richiede un autonomo accertamento per espressa previsione dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

Le complicazioni derivanti dalla teoria della successione, inoltre, aumentano notevolmente se si considera che, secondo la stessa Cassazione ⁽¹⁸⁵⁾, la successione processuale dei soci avviene in litisconsorzio necessario. Si pensi dunque agli adempimenti cui sarebbe costretto il creditore che volesse appellare la sentenza di primo o secondo grado pronunciata a favore di una società estinta con azionisti sparsi per il mondo ⁽¹⁸⁶⁾. La nomina di un rappresentante comune da parte degli *ex* soci, infatti, sarebbe discrezionale e per giunta dettata dall'intento di agevolare la loro stessa posizione, non certo quella del creditore.

In questo, come si è avuto modo di rilevare, l'Amministrazione sarebbe in parte agevolata dalla possibilità, prevista dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, di emettere e notificare

⁽¹⁸⁴⁾ V. Cass. n. 2444 del 31 gennaio 2017, in *GT - Rivista di Giur. Trib.*, 2017, 8/9, 668, con nota di L. BIANCHI, *Contrasti giurisprudenziali sugli effetti processualtributari della cancellazione delle società - le conseguenze sui processi tributari pendenti dell'incerta successione universale dei soci di una società cancellata*; cfr. anche Cass., sez. lavoro, sent. 22 luglio 2016, n. 15218.

⁽¹⁸⁵⁾ V., Cass. n. 1713/2018, nonché Cass. n. 17492/2018 e n. 15637/2019.

⁽¹⁸⁶⁾ Cfr. C. GLENDI, *Corte Costituzionale, Sezioni Unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, op. cit.

l'atto di "... *contenzioso*" alla società estinta presso la sua ultima sede, ma non sarà certamente rara l'ipotesi in cui l'Amministrazione si trovi a dover soddisfare questo adempimento quando i cinque anni di "sopravvivenza" della società siano già scaduti.

Le criticità sopra evidenziate non si verificherebbero invece laddove l'evento sopravvenuto consistente nell'estinzione dell'ente in corso di causa fosse più opportunamente ricondotto tra le ipotesi di cessazione della materia del contendere, in quanto, in tale contesto, il creditore non dovrebbe fare altro che agire nei confronti dei soli soci che avessero percepito somme sufficienti alla soddisfazione del suo credito. Questi ultimi, a loro volta, potrebbero agire in via di regresso nei confronti degli altri soci, in relazione alle quote per le quali ciascuno di loro avrebbe dovuto rispondere del debito ⁽¹⁸⁷⁾. Non pare al riguardo insuperabile l'argomento che valorizza l'interesse a scongiurare possibili contrasti di giudicato nell'ambito delle controversie avviate contro i singoli soci responsabili. Per quanto il tema appaia caro alla giurisprudenza di Cassazione ⁽¹⁸⁸⁾, infatti, si tratta di uno scrupolo che potrà essere tutelato dai giudici volta per volta interessati.

Parimenti, dunque, l'Amministrazione finanziaria, almeno nell'ipotesi di cancellazione della società in corso di causa, non sarebbe "intrappolata" nell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, in quanto, come si è accennato, l'estinzione dell'ente in pendenza del processo comporterebbe la cristallizzazione della pretesa erariale, e quindi si potrebbe procedere al recupero delle imposte dovute ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 (*rectius* di una somma equivalente alle imposte dovute, dato il carattere civilistico della responsabilità di soci, liquidatori e amministratori) ⁽¹⁸⁹⁾.

Per fare un ulteriore esempio concreto degli "effetti collaterali" della teoria della successione, basti segnalare una recente sentenza dove la Cassazione ha ritenuto che la prosecuzione

⁽¹⁸⁷⁾ Sull'esistenza del diritto di regresso dei soci che fossero costretti a pagare l'intero debito della società nei confronti degli altri, si è già avuto modo di argomentare nella parte dedicata all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973.

⁽¹⁸⁸⁾ V. in particolare Cass., SS.UU., 4 giugno 2008, n. 14815, in *Giur. trib.*, 2008, 9, 758, con nota di M. NUSSI.

⁽¹⁸⁹⁾ V. da ultimo, molto chiaramente, Cass., sez. V, ord. 14 dicembre 2020, n. 28401, in particolare ai paragrafi 1.4, 1.8 e 1.9.

del giudizio da parte dei soci (ovvero, come nel caso concreto, degli eredi del socio deceduto) della società estinta, comporterebbe l'implicita abdicazione dal diritto di ricevere l'autonomo atto di cui all'art. 36, comma 5, d.p.r. n. 602/9173 ⁽¹⁹⁰⁾.

Seppur si tratti di una pronuncia isolata, desta evidenti perplessità la conclusione per cui gli *ex* soci (o, come nel caso di specie, i loro eredi) siano considerati successori nel processo ai sensi dell'art. 110 c.p.c., ma, una volta intervenuti nello stesso processo, debbano anche superare la presunzione, non prevista nel nostro Ordinamento – che, anzi, richiede una dimostrazione da parte del creditore in tal senso –, in base alla quale gli stessi avrebbero percepito somme dal bilancio di liquidazione.

Come già rilevato più sopra, tuttavia, ciò non può legittimamente avvenire nel giudizio di Cassazione, ovvero in qualsiasi altro giudizio già instaurato. Non pare certo possibile, inoltre, “abdicare” a un “diritto” che non è tale, essendo l'autonomo atto di cui all'art. 36, comma 5, espressione del procedimento amministrativo che l'Amministrazione è vincolata a seguire al fine di contestare la responsabilità dei soggetti indicati dall'art. 36 per le *imposte dovute* dalla società.

⁽¹⁹⁰⁾ Cass., Sez. V, ord., 4 luglio 2019, n. 17986.

BIBLIOGRAFIA

- ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018; ADIUTORI A.R., *Funzione amministrativa e azione individuale di responsabilità*, Milano, 2000;
- ADONNINO P., *Sulla tassabilità in complementare in testa all'azionista del maggior reddito di R.M. di società accertato extra-bilancio*, in *Rassegna tributaria*, 1958, 118;
- ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020;
- ALLECA G.P., *Iscrizione della cancellazione, estinzione e fallimento*, in *Rivista delle Società.*, 2010, 720;
- ALLECA G.P., *Le Sezioni Unite e la cancellazione della società di persone dal Registro delle imprese*, in *Rivista di diritto civile.*, 2010, II, 637;
- ALLORIO E. – PAGLIARO A., *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. It.*, III; Torino, 1959;
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969;
- ALLORIO E., *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, in *Jus*, 1951, 4, 493;
- ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1992;
- AMATUCCI F., *Diritto di difesa e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corriere tributario*, 2018, 522;
- AMBROSETTI E.M., *Persone giuridiche e responsabilità amministrativa da reato*, in RONCO M. (opera diretta da), *Commentario sistematico al Codice Penale*, 1, *La legge penale*, Bologna, 2006;
- AMBROSINI S., *La responsabilità degli amministratori*, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da Cottino, Padova, 2010;

- in *Il Corr. giur.*, 2019, 4, 506, con nota di V. AMENDOLAGINE, *Il decesso del coniuge determina la cessazione della materia del contendere nel giudizio divorzile*;
- AMORTH G., *L'obbligazione solidale*, Milano, 1959;
- ANDREANI G. - FERRARA G., *Gli effetti fiscali della cancellazione delle società dal Registro delle imprese*, in *Corriere tributario*, 2011, 3194;
- ANTICO G., *Il procedimento di adesione della società a ristretta base azionaria coinvolge anche il socio?*, in *Il Fisco*, 2022, 507;
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996;
- APPIANI, *Il fallimento*, 2004, 1102, con nota redazionale; in *Giur. comm.*, 2004, II, 377;
- ARDITO F., *La presunzione di ripartizione degli utili extracontabili nelle società di capitali a ristretta compagine sociale e/o familiare: dal verosimile al probabile*, in *Bollettino tributario.*, 2017, 1170;
- ARENA G., *Fondamento e natura di un'imposta speciale sulle società*, in A.A.V.V., *Atti del convegno di studi*, Roma, 1955;
- ASCARELLI T., *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, in *Foro it.*, 1937, 1546;
- ASCARELLI T., *Considerazioni in tema di personalità giuridica*,
- ASCARELLI T., *Liquidazione e personalità delle società per azioni*, in *Rivista trimestrale di diritto processuale civile*, 1952, 245;
- ATTARDI C., *Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione*, in *Corriere tributario*, 2010, 3766;
- AUDINO A., *Commento sub art. 2394 c.c.*, in MAFFEI ALBERTI A. (diretto da), *Commentario breve al diritto delle società*, 2017;
- AULETTA F., *Quando si dice che un accordo è meglio di una causa vinta...: la moltiplicazione dei diritti dell'attore per effetto della dichiarazione di adesione del convenuto all'originaria pretesa*, in *Giustizia civile*, 2000, I, 2824;
- AZZONI A., *La rinuncia nel diritto processuale tributario*, in *Il Fisco*, 2007, 5754;
- BACCETTI N., *La gestione delle società di capitali in crisi tra perdita della continuità aziendale ed eccessivo indebitamento*, in *Rivista delle Società*, , 2016, 4, 568;
- BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994;

- BALLERINI L., *Società di capitali cancellata dal Registro delle imprese e pubblicità immobiliare*, in *Rivista del Notariato*, 2014, 222;
- BARASSI L., *La teoria generale delle obbligazioni*, Milano, 1946;
- BASILAVECCHIA M., *La nuova imposta sul reddito delle società (IRES): lineamenti generali*, in A.A.V.V., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, TESAURO F. (a cura di), Bologna, 2007;
- BASILAVECCHIA M., *Riscossione delle imposte*, in *Enciclopedia del diritto*, XL, Milano, 1989;
- BASILAVECCHIA M.; *Ruolo di imposta*, in *Enciclopedia del diritto*, XLI, 1989;
- BASILAVECCHIA M., *Modalità di accertamento della responsabilità del liquidatore*, in *Corriere tributario*, 2021, 233;
- BASSI A., *Il fallimento delle società con soci illimitatamente responsabili*, in *Fallimento e Concordato Fallimentare*, a cura di A. JORIO, II[^] Tomo, Milano, 2016;
- BASSO A., *sub art. 2495*, in G. FAUCEGLIA, SCHIAO G. di PEPE F. (diretto da), *Codice commentato delle S.p.a.*, II, Milano, 2007, 1588;
- BASTIONI FERRARA F., voce *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1998;
- BATISTONI FERRARA F., *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1999, 1509;
- BATTAGLIA R., *Desistenza del creditore istante e permanenza del potere del Tribunale fallimentare di segnalare al P.M. l'insolvenza: re melius perpensa*, in *Diritto fallimentare*, 2011, II, 206;
- BECCALLI C., *Contenzioso tributario: riassunzione del giudizio a seguito di sentenza della Cassazione. Di norma non spetta agli uffici attivarsi*, in *Il Fisco*, 2007, 4156;
- BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corriere tributario*, 2016, 479;
- BEGHIN M., *Scissione societaria e responsabilità d'imposta delle beneficiarie: una questione di 'garbo giuridico'*, in *Corriere tributario*, 2018, 2675;
- BELLI CONTARINI E., *La responsabilità tributaria nei confronti del*

- creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Rivista di diritto tributario*, 11, 2009, 946;
- BENVENUTI F., *Disegno dell'amministrazione italiana*, Padova, 1996;
- BERLIRI A., *Appunti in tema di accertamento*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1938, I;
- BERLIRI A., *Processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, I, 1940;
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, vol. III, Milano, 1964;
- BETTAZZI G., *L'art. 10 L. fall. tra passato e presente*, in *Fallimento*, 2008, 810;
- BETTAZZI G., *Società cancellata, concordato preventivo e computo del dies ad quem di cui all'art. 10 l.fall.: due decisioni completamente difformi*; in *Il Fallimento*, 2016, 427;
- BETTAZZI G., *Anche la Consulta esclude che la società cancellata possa avere accesso al concordato preventivo*, in *Il Fallimento*, 2017, 394;
- BIAMONTI E., *Questioni in tema di estinzione della personalità giuridica delle società*, in *Foro it.*, 1951, 323;
- BIANCA C.M., *L'obbligazione*, IV, Milano, 1993;
- BIANCHI L., *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, 1;
- BIANCHI L., *Contrasti giurisprudenziali sugli effetti processualtributari della cancellazione delle società - le conseguenze sui processi tributari pendenti dell'incerta successione universale dei soci di una società cancellata*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2017, 668;
- BIRD R.M., *Why Tax Corporations?*, in *Bullettin for International Fiscal Documentation*, 2002, 194;
- Biscontini G., *Solidarietà fideiussoria e "decadenza"*, Napoli, 1980;
- BLANDINI A. - DI SABATO F., *Diritto delle società*, Milano, 2011, 367;
- BOCCHINI E., *Il Registro delle imprese. Primi problemi*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1997, I, 813;
- BODRITO A., *I liquidatori rispondono dei debiti delle società verso*

- il fisco solo se previamente accertati - Responsabilità dei liquidatori per le imposte non pagate dalla società di capitali*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2020, 964;
- BOGGIO L., *Società cancellate - la consulta salva l'ultrattività "fiscale" delle società cancellate. verso l'ultrattività "civile"?*, in *Giurisprudenza italiana*, 2021, 876;
- BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010;
- BOMPANI V., *Accertamento della responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte*, in *La giustizia tributaria e le imposte dirette*, 1934, I, 819;
- BONAVERA E., *Sopravvenienze attive di società estinta in seguito a cancellazione dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2011, 271;
- BONELLI F. – BUONOCORE V. – CASTELLANO G. – COSTI R. - D'ALESSANDRO F. - FERRO LUZZI P. – GAMBINO A. – JAEGER P.G., *Casi e materiali di diritto commerciale - Società per azioni*, 1974;
- BONELLI F., *La responsabilità degli amministratori di società per azioni*, Milano, 1992;
- BONELLI F., *Gli amministratori di s.p.a. dopo la riforma delle società*, Milano, 2004;
- BONFANTE G. - COTTINO G., *L'imprenditore*, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da COTTINO G., I, Padova, 2001;
- BONGIORNO G., *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1984;
- BONGIORNO G., *Esecuzione ed autotutela*, in *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989;
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002;
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008;
- BRIANTE B.R., *Effetti e decorrenza della cancellazione dal Registro delle imprese di tutte le società*, in *Corriere tributario*, 2010, 390;
- BRUNETTI A., *Trattato del diritto delle società*, I, Milano, 1948;
- BRUZZONE M., *L'avviso di accertamento diventa «titolo esecutivo» per imposte sui redditi ed Iva*, *Corriere tributario*, 2010, 2230;
- BUONOCORE V., *Fallimento e impresa*, Napoli, 1970;
- BUONOCORE V., *Società in nome collettivo*, in *Il codice civile commentario*, diretto da SCHLESINGER P., Milano, 1995;

- BUONOCORE V. (a cura di), *La fine dell'impresa societaria a base capitalistica*, in *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003;
- BUSCEMA A., *La declaratoria di cessazione della materia del contendere tra giudicato sostanziale e principio della soccombenza*, in *Il Fisco*, 1997, 6109;
- BUSCEMA A., *La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 2008, 8431;
- BUSICO M., *L'estinzione del processo tributario*, Milano, 2019;
- BUSNELLI F., *Obbligazioni soggettivamente complesse*, Milano, 1979;
- CABRAS G., NICCOLINI G., *Trasformazione e Scioglimento* in E. COLOMBO, G.B. PORTALE (a cura di), *Trattato delle società per azioni*, Torino, 1997;
- CABRAS G., NIGRO A., *Imprese commerciali e imprese soggette a registrazione fattispecie e statuti*, Torino, 1983;
- CALAMANDREI P., *Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo codice*, parte II, Padova, 1944;
- CAMPOBASSO G., *Coobbligazione cambaria e solidarietà disuguale*, Napoli, 1974;
- CAMPOBASSO G.F., *Diritto commerciale 2, Diritto delle società*, Torino 1995;
- CANDIAN A., *Ancora sul Fallimento delle società disciolte*, in *Rivista di diritto commerciale*, 1917, 504;
- CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1966, 3;
- CAPOLUPO S., *Cass., n. 14815 del 4 giugno 2008. Accertamento per le società di persone: i paletti della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, 2008, 4648;
- CAPOLUPO S., *Liquidazione soggetti Ires. La responsabilità tributaria dei soci e associati*, in *Il Fisco*, 2010, 4091;
- CAPOLUPO S., *La natura giuridica dell'istanza di adesione*, *Il Fisco*, 39, 2018, 3707;
- CAPOLUPO S., *Legittima nelle operazioni di scissione l'estensione della responsabilità solidale e illimitata?*, in *Il Fisco*, 2019, 1643;
- in *Giur. comm.*, 2018, II, 536, con nota di A. CAPRARA, *Parità di trattamento dei creditori sociali e doveri del liquidatore*;

- CARINCI A., BASILAVECCHIA M., CANNIZZARO S., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011;
- CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008;
- CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/201*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, 2, 159;
- CARINCI A., *La nozione di «imposte dovute» rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corriere tributario*, 2014, 785;
- CARINCI A., *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di amministratori, liquidatori e soci*, in *Il Fisco*, 2015, 2843;
- CARINGELLA F., *Manuale di diritto civile, II, Le obbligazioni*, Roma, 2007;
- CARIOTA FERRARA L., *Le successioni per causa di morte, parte generale*, Univ. Camerino, 2011;
- CARLUCCI G., *Estinzione delle società e tutela della legittima pretesa fiscale: possibili scenari di un rapporto delicato*, in *Il Fisco*, 2017, 4552;
- CARNELUTTI F., *Efficacia diretta e efficacia riflessa della cosa giudicata*, in *Studi di diritto processuale*, Padova, 1925, 433;
- CARNELUTTI F., *Contratto e diritto pubblico*, in *Rivista di diritto pubblico*, 1929, I, 665;
- CARNELUTTI F., *Sistema del diritto processuale civile, III*, Padova, 1939;
- CARNELUTTI F., *In tema di estinzione della società commerciali*, in *Foro it.*, 1940, 25;
- CARNELUTTI F., *Appello del cessionario del credito*, in *Rivista di diritto processuale*, 1961, 508;
- CARRARO D., *L'oggetto del processo tributario, tra teorie dichiarative e teorie costitutive: tracciati evolutivi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, I, 1607;
- CASORIA F., *L'estinzione del processo tributario (artt. 44, 45 e 46 del D.Lgs. n. 546/1992)*, in *Il Fisco*, 2005, 772;
- CASATELLA A., *Art. 35*, in G. FALCON - F. CORTESE - B. MARCHETTI (a cura di), *Commentario breve al codice del processo amministrativo*, Torino, 2021;

- CASSESE S., *Diritto amministrativo speciale*, Milano, 2000, tomo IV – *Il processo amministrativo*;
- CASTALDI L., *Rinuncia nel diritto tributario, Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Torino, 1996;
- CATALDO M., *Gli effetti della cancellazione della società per i creditori*, in *Il Fallimento*, 2010, 140;
- CEDRO M., *In tema di accertamento nei confronti dei soci di redditi non dichiarati dalle società di capitali a ristretta base sociale: segnali di maggiore tutela per i soci*, in *Rassegna tributaria*, 2020, 846;
- CENDON P., *Commentario al Codice civile, Artt. 2484-2510*, Milano, 2010;
- CERIONI F., *L'art. 7 del D.L. e l'imputabilità alla persona giuridica delle violazioni tributarie: una rivoluzione copernicana*, in *Il Fisco*, 2004, 533;
- CHIODI G., *Delinquere ut universi, Scienza giuridica e responsabilità penale delle universitates tra XII e XIII secolo*, in *Studi di storia del diritto*, III, Milano, 2001, 383;
- CHIOVENDA G., *Sul litisconsorzio necessario*, in *Saggi di diritto processuale civile*, II, Roma, 1931;
- CHIOVENDA G., *Principii di diritto processuale civile*, rist. Napoli 1965;
- CIACCIA CAVALLARI B., *Contumacia*, in *Digesto delle discipline private, sezione civile*, 1989, 14;
- CICOGNANI A., *Reddito di R.M. accertato induttivamente a carico di società di capitali e imposta complementare*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1959, 6;
- CISSELLO A., *Il giudizio di rinvio*, in *Il Fisco*, 2011, 206;
- CIVERRA G., *Presupposti ed effetti della cancellazione di società dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2005, 770;
- COCCO G., *L'illecito degli enti dipendente da reato e il ruolo dei modelli di prevenzione*, in *Rivista italiana di diritto processuale penale*, 2004, 11;
- COCIVERA B., *Il concordato tributario*, Milano, 1948;
- COCIVERA B., *Ingiunzione (Diritto tributario)*, in *Enciclopedia del diritto*, XXI, Milano, 1971;
- COCIVERA B., *L'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1950, I, 281;

- COCIVERA B., *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971;
- COLESANTI A., *Sui poteri dell'ufficio del Registro delle imprese*, in *Rivista di diritto processuale*, 1970, 337;
- COLESANTI V., *Principio del contraddittorio e procedimenti speciali*, in *Rivista di diritto processuale*, 1974, 585;
- COMOGLIO L.P., *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Padova, 1970;
- COMOGLIO P., "Terza via" e processo "giusto", in *Rivista di diritto processuale*, 2006, 14;
- COMOGLIO P., *Contraddittorio*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione civile*, 1989;
- CONIGLIARO M., *Ristretta base sociale: l'insostenibile leggerezza della presunzione di distribuzione di utili ai soci*, in *Il Fisco*, 2017, 2807;
- CONSO G., *Prospettive per un inquadramento delle nullità processuali civili*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1965, 110;
- CONSOLO C., *Il cumulo condizionale di domande*, I, Padova, 1985;
- CONSOLO C., voce *Domanda giudiziale*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione civile*, Torino, 1991;
- CONSOLO C., *Chiosa sulla natura della cassazione (senza rinvio) della sentenza che accolse una domanda incorsa poi in cessazione della materia del contendere*, in *il Corriere giuridico*, 1997, 899;
- CONSOLO C., *Transazione della lite pendente il giudizio di cassazione: decisione di rito o di merito*, in *Giurisprudenza italiana*, 1997, I, 2, 339;
- CONSOLO C., *Cassazione senza rinvio e cessazione della materia del contendere: prospettive evolutive*, in *Giurisprudenza italiana*, 2001, 24;
- CONSOLO C., *Bram Stoker e la non interruzione per fusione ed "estinzione" societaria (a proposito di gradazioni sull'"immortalità")*, in *Rivista di diritto processuale*, 2007, 189 ss.;
- CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile*, I, 10^a ed., Torino 2015;

- CONSOLO C., GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012;
- CONSOLO C., GODIO F., *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, in *Il corriere giuridico*, 2013, 536;
- CONSOLO G., *La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti, nelle società a ristretta base sociale, alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori*, in *Rivista di diritto tributario, supplemento online*, 5 marzo 2019;
- CONTE R., *Nota in materia di morte del difensore e processo in cassazione*, in *Giurisprudenza italiana*, 2005, 401;
- CONTRINO A., *Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società di capitali "a ristretta base proprietaria"*, in *Rassegna tributaria*, 2013, 113;
- COPPA D., *Il sistema sanzionatorio in materia tributaria: principi e limiti nella prospettiva dei diritti del contribuente. Parte II. La prospettiva italiana*, in F. AMATUCCI, R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali. Italia, Spagna e Colombia*, Torino, 2017;
- COPPA D., *Responsabile d'imposta*, voce in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, XII, Torino, 1996;
- COPPA D., SAMMARTINO S., *Proposta di legge in tema di principi sulle sanzioni non penali in materia tributaria*, in *Rassegna tributaria*, 1994, 1948;
- COPPOLA P., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rassegna tributaria*, 2011, 6, 1421;
- COPPOLA P., *Le ultime novità in materia di contraddittorio procedimentale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, 2351;
- COPPOLA P., *Riflessioni sull'obbligo generalizzato di una decisione partecipata ai fini della legittimità della pretesa tributaria e dell'azionabilità del diritto di difesa*, in *Rivista di diritto tributario*, 2014, I, 1041;
- COPPOLA P., *La "confusione" delle regole di imputazione del reddito di capitale (o d'impresa) in capo ai soci di società a ristretta base partecipativa nell'applicazione concreta della presun-*

- zione di tassazione degli utili occulti*, in *Rivista di diritto tributario*, (rivista telematica), 21 luglio 2021;
- CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, 1575;
- CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996;
- CORRIERE R., *Scissione societaria e responsabilità solidale per debiti tributari pregressi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, 1043;
- CORSO G., *Commento all'art. 34*, in QUARANTA - LOPILATO (a cura di), *Il Processo amministrativo*, Milano 2011;
- COSCIANI C., *Aspetti economici dell'imposta sulle società*, *Quaderno dell'Associazione fra le società italiane per azioni*, Roma, 1986;
- COSTI R., *La cancellazione della società per azioni e il problema delle sopravvenienze passive*, in *Giurisprudenza italiana*, 1964, 1355;
- COSTI R., *Le sopravvenienze passive dopo la liquidazione delle società per azioni*, in *Rivista di diritto civile*, 1964, I, 278;
- COTTINO G., *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle Sezioni unite*, in *Giur. it.*, 2013, 863 ss.;
- COTTINO G., *Le società*, I, 2, Padova 1999;
- COVIELLO L., *Osservazioni in tema di estinzione di persone giuridiche*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1949, 821; DOSSETTO M., *Problemi in tema di liquidazione di società*, in *Rivista di diritto commerciale*, 1951, 158;
- COVIELLO N., *Delle Successioni, parte generale*, 4^a ed., Napoli, 1953;
- D'ALESSANDRO F., *Le società: scioglimento e liquidazione*, in *Giurisprudenza di merito.*, 1988, 437;
- D'ALESSANDRO P., *Cancellazione della società e sopravvenienze attive: opportunità e legittimità della riapertura della liquidazione*; in *Le Società*, 2008, 889;
- DALFINO D., *La successione tra enti nel processo*, Torino, 2002;
- DALFINO D., *Sulla inidoneità interruttiva della fusione societaria*

- (e sull'effetto successorio che ad essa si accompagna), in *Rivista di diritto processuale*, 2007, 91;
- DALFINO D., *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2010, 1011;
- DALFINO D., "Venir meno" della società e processi pendenti, in *Le Società*, 2014, 1226;
- DALFINO D., *L'estinzione della società a seguito di cancellazione non è sempre "a tutti gli effetti"*, reperibile sul sito web della Corte di Cassazione (<http://www.cortedicassazione.it>), Relazione per il Secondo ciclo di seminari di approfondimento di temi tributari, 2017;
- DALFINO D., *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, in *Le Società*, 2018, 195;
- DAMIANI M., *Problematiche aperte sugli effetti tributari della cancellazione delle società*, in *Corriere tributario*, 2020, 2, 149;
- DANOVI R., *Note deontologiche sui poteri del difensore, sull'ultrattività del mandato e sull'interruzione del processo*; in *Rivista di diritto processuale*, 2014, 1510;
- D'ANTIMO A., *Il procedimento di accertamento della responsabilità in proprio dei liquidatori e degli amministratori delle società commerciali e industriali*, in *Rassegna mensile delle imposte dirette*, 1959, 103;
- DE ACUTIS M., *Le sezioni Unite e il comma 2° dell'art 2495 cod. civ. ovvero tra obiter dicta e contrasti (forse) soltanto apparenti*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2010, 541;
- DE ANGELIS F. – POTENZA G. – TESTA A., *Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette*, Milano, 1959;
- DE CASTELLO V., *Intervento dell'autorità giudiziaria in materia di cancellazione delle società di capitali dal Registro delle imprese*, in *Rivista del notariato*, 1988, 173;
- DE CRESCIENZO U., *Decorrenza del termine dell'anno e registrazione nel Registro delle imprese*, in *Il Fallimento*, 2003, 18;
- DE CUPIS A., voce *Successione*, I, *Successione nei diritti e negli obblighi*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIII, Milano, 1990;
- DE MARCHI, G. – SANTUS A., *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in AA.VV., *Il nuovo ordinamento delle società*, Milano, 2003;

- DE MARTINI A., *Sulla estinzione della personalità giuridica delle società commerciali*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1942, 102;
- DE MITA E., *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979;
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000;
- DE SANTIS F., *Le sezioni unite ed il giudizio di fattibilità della proposta di concordato preventivo: vecchi principi e nuove frontiere*, in *Le Società*, 2013, 442;
- DE SANTIS F., *Principio di prevenzione ed abuso della domanda di concordato: molte conferme e qualche novità dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, in *Il Fallimento*, 2015, 900;
- DE STEFANO G., *La cessazione della materia del contendere*, Milano, 1972;
- DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, I, 107;
- DEL FEDERICO L., MONTANARI F., *Liquidazione del tributo*, in *Treccani, Diritto on-line* 2014;
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993;
- DELLA VALLE E., *La “nuova” disciplina dell’onere della prova nel rito tributario*, in *Il Fisco*, 2022, 3807;
- DEOTTO D., *Accertamento – Scritti di resistenza tributaria*, Milano, 2015;
- DEOTTO D., *Decreto semplificazioni fiscali: l’“Inferno fiscale quinquennale” delle società estinte*, in *Il Fisco*, 2015, 37;
- DESIATO O., *Morte della parte e impugnazione della sentenza: riaffermato (finalmente) il principio dell’ultrattività del mandato*; *Foro it.*, 2015, I, 636;
- DI SABATO F., *Diritto delle Società*, Milano, 2003;
- DI SIENA M., *La Corte Costituzionale ed il regime della responsabilità fiscale in caso di scissione: la specialità della materia tributaria preserva lo status quo*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2018, 429;
- DIMUNDO A., *Gruppi, trasformazione, fusione, scissione, scioglimento e liquidazione società estere*, in AA.VV. (a cura di), *La riforma del diritto societario*, Milano, 2003;

- DINI L., *Effetti economici dell'imposizione sulle società*, in *Rassegna bibliografica*, Roma 1957;
- DOLFIN N. - FALSITTA G., voce *Tributi (Riscossione)*, in *Enciclopedia del diritto*, VI, 2002;
- DONATELLI S., *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013;
- DONATELLI S., *Norma tributaria e norma civile: il caso della responsabilità solidale illimitata per i debiti tributari delle società beneficiarie nelle operazioni di scissione*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2021, 395;
- DOSSETTO M., *Problemi in tema di liquidazione di società*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, 158;
- EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938;
- FABIANI M., *Di un'ordinata decisione della Cassazione sui rapporti tra concordato preventivo e procedimento per dichiarazione di fallimento con l'ambiguo addendo dell'abuso del diritto*;
- FABIANI M., *Fallimento e concordato preventivo*, in *Commentario al codice civile*, Scialoja - Branca, Roma - Bologna, 2014;
- FACCHIN N., *Sub artt. 2394, 2395*, in *Commentario delle società*, (a cura di) GRIPPO G., Torino, 2009;
- FALSITTA G., *Accertamento di utili extrabilancio a carico di società familiari e loro tassazione in complementare nei confronti dei soci*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1962, 185;
- FALSITTA G., *Natura ed accertamento delle responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1963, I, 260;
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, XVI, 1972;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995;
- FALSITTA G. - MARONGIU G. - FANTOZZI A. - MOSCHETTI G., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012;
- FANTOZZI A., *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci A., Padova, 1994;

- FANTOZZI A., *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Rivista di diritto tributario*, 2011, I, 137;
- FANTOZZI A., *È già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte costituzionale*, in *Rivista di diritto tributario, supplemento online*, 24 maggio 2016;
- FARRI F., *Impugnazione-merito e “vizi formali” nell’attuale processo tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2018, 659;
- FERLAZZO NATOLI L., *Il fatto rilevante in diritto tributario*, Messina, 1994;
- FERLITO G., *La responsabilità della persona giuridica per le sanzioni fiscali: considerazioni alla luce di un recente arresto della suprema corte*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, 1741;
- FERRANTI G., *Invito al contraddittorio con minori garanzie per i contribuenti*, in *Il Fisco*, 2019, 29, 2807;
- FERRANTI G., *Invito al contraddittorio: restano le perplessità anche dopo i chiarimenti dell’Agenzia*, in *Il Fisco* 2020, 2807;
- FERRARA F. - CORSI F., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2009;
- FERRARA F., in *Il fallimento*, Milano, 1966;
- FERRARA F., *Teoria delle persone giuridiche*, Napoli-Torino, 1915;
- FERRARA G., *La responsabilità illimitata della beneficiaria della scissione parziale non è ‘incostituzionale’*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2018, 568;
- FERRARI C. - SCHILLACI S., *I crediti di una società estinta non si ritengono rinunciati per l’omessa appostazione in bilancio*, in *Il Fisco*, 2021, 673;
- FERRARI M.P., *Responsabilità del liquidatore per omessa considerazione di un debito* in *Le Società*, 2009, 1045;
- FERRARI M.P., *La “cancellazione della cancellazione” della società dal Registro delle imprese*;
- FERRI C., *Struttura del processo e modificazione della domanda*, Padova, 1975;
- FERRI G., *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, in *Foro it.*, 1939, 1320;
- FERRI G., *Fallimento e scioglimento della società*, in *Riv. dir. comm.*, 2009, I, 8;

- FERRI G., *Le società*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. Vassalli, Torino, 1985;
- FERRI G., *Le società*, in *Trattato di diritto civile italiano* diretto da Vassalli F., Torino, 1971;
- FERRI G., *Poteri e arbitrii dei giudici del Registro delle imprese*, in *Rivista di diritto commerciale*, 1970, II, 140;
- FIANDACA G., *Commendo a Comm. Trib. Centr, sentenza n. 2302/1994*, in *Il Fisco*, 1995, 347;
- FIANDACA G. - MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, rist. 2013;
- FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999;
- FICARI V., *Cancellazione dal registro delle imprese di società di capitali, "abuso della cancellazione" e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in *Rivista di diritto tributario*. 2010, 1037;
- FICARI V., *L'imposizione "per trasparenza" delle "piccole" società di capitali*, in *L'Ires due anni dopo: considerazioni critiche e proposte*, a cura di AA.VV., Milano, 2005;
- FICARI V., *Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi*, in *Corriere tributario*, 2008, 1049;
- FIMMANÒ F. - ANGIOLINI F., *Gli effetti della cancellazione della società alla luce delle pronunce delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Rivista notarile*, 2010, 1465;
- FIMMANÒ F. - ANGIOLINI F., *Cancellazione, estinzione e cancellazione della cancellazione: quando la società può risorgere e fallire*, in *Il Caso.it*, 2012, II, 280;
- FIMMANÒ F., *Il principio del contraddittorio nell'omologa di atti societari*, in *Le Società*, 1996, 503;
- FIMMANÒ F., *Il procedimento di iscrizione nel Registro delle Imprese su domanda*, in *Nuove leggi civili commentate*, Padova, 1999, 900;
- FIMMANÒ F., *La fase dell'estinzione*, in FIMMANÒ F., ESPOSITO C., TRAVERSA L. (a cura di), *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano, 2005;
- FIMMANÒ F., *Il fallimento della supersocietà di fatto*, in *Fallimento*, 2009, 90;

- FIMMANÒ F., *Estinzione fraudolenta della società e ricorso al fallimento "sintomatico" del pubblico ministero*, in *Diritto penale dell'impresa*, 9 settembre 2013, 28;
- FIMMANÒ F., *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli effetti della cancellazione delle società di capitali*, in *Le Società*, 2013, 536;
- FIMMANÒ F., *La consulta introduce la "supersolidarietà" tributaria nella scissione*, in *Le Società*, 2018, 804;
- FORNACIARI M., *Presupposti processuali e giudizio di merito*, Torino 1996;
- FORNACIARI M., *L'abuso del processo*, *Rivista di diritto processuale*, 2017, 1456;
- FORNACIARI M., *Appunti su presupposti processuali e nullità della sentenza*, in *Judicum, Il processo civile in Italia e in Europa*, 2019;
- FORTE F., *Alcune riflessioni di teoria e politica finanziaria a proposito della nuova imposta sulle società di capitali*, in *Rivista di diritto finanziario e scientifico delle finanze*, 1954, I, 247;
- FORTE F., *Lineamenti di una teoria dei metodi alternativi di imposizione del reddito delle società di capitali*, in *Moneta e credito*, IV trimestre 1954, 95;
- FRANSONI G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in GLENDI C. - UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011;
- FRANSONI G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in *Rassegna tributaria*, 2011, 824;
- FRANSONI G., *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rassegna tributaria*, 2015, 47;
- FRÈ G., *Società per azioni*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja A. e Branca G., Bologna, 1972;
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998;
- FUNK F., *Kommentar des Obligationenrechts*, Bd. II, Aarau, 1951;
- GAETA A., *Società a ristretta base sociale: tassazione integrale de-*

- gli utili (presuntivamente) distribuiti ai soci*, in *Il Fisco*, 2021, 19, 1877;
- GAFFURI G.F., *Concordato tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, III, 1988, 289;
- GAFFURI L., *Cessazione delle attività nelle imprese collettive e decorrenza del termine annuale*, in *Fallimento*, 1994, 1298;
- GALEOTTI FLORI M.A., *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamenti che conseguono alle attività concorrenti di due soggetti del rapporto tributario*, in *Il Fisco*, 1995, 3085;
- GALGANO F., *Delle persone giuridiche*, in *Commentario codice civile*, a cura di SCIALOJA A. – BRANCA G., Bologna-Roma, 1969;
- GALGANO F., *Le società e lo schermo della personalità giuridica*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1983, 5;
- GALGANO F., *Le società per azioni*, in *Tratt. Galgano*, VII, Padova, 1988, 418;
- GALGANO F., *Diritto civile e commerciale, vol. II, Le obbligazioni e i contratti*, Tomo I, Padova, 2004;
- GALGANO F. - GENGHINI R., *Il nuovo diritto societario*, Padova, 2006;
- GALGANO F., *Le insidie del linguaggio giuridico, Saggio sulle metafore del diritto*, Bologna, 2010;
- GALGANO F., *Dichiarazione del fallimento e argomenti di prova dell'insolvenza*, in *Contratto e impresa*, 2011, 1;
- GALLIO F., *Esclusa l'efficacia retroattiva della norma sulla sopravvivenza delle società estinte*, in *Il Fisco*, 2017, 4169;
- GALLO F., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rassegna tributaria*, 1994, 1483;
- GALLO F., *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rassegna tributaria*, 1994, 1025;
- GALLO F., *Gli strumenti di definizione preventiva*, in *Il Fisco*, 1995, 7921;
- GALLO F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rassegna tributaria*, 2005, 11;
- GALLO F., *Sanzioni amministrative tributarie: responsabilità dell'impresa*, in *Rassegna tributaria*, 2005, 27;

- GALLO P., *I rimedi restitutori in diritto comparato*, in *Trattato di diritto comparato*, R. SACCO (a cura di), Torino, 1998;
- GALLO P., *Arricchimento senza causa e quasi contratti. I rimedi*, 2^a ed., in *Tratt. Sacco*, Milano, 2008;
- GALTIERI C., *La cessazione della materia del contendere davanti ai Tribunali amministrativi regionali*, in *Consiglio di Stato*, 1974, II, 1187;
- GARBAGNATI E., *Cessazione della materia del contendere*, in *Rivista di diritto processuale*, 1982, 609;
- GARBAGNATI E., voce *Questioni pregiudiziali (dir. proc. civ.)*, in *Enciclopedia del diritto*, XVIII, Milano 1987;
- GARCEA A., *Il paradosso della responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni tributarie secondo il D.L. n. 269/2003*, in *Il Fisco*, 2004, 4670;
- GARGIULO U., *Il concordato tributario*, Napoli, 1947;
- GECO G., *Responsabilità dei liquidatori e amministratori di società per il mancato pagamento delle imposte*, in *Bollettino tributario*, 1960, 1806;
- GENTILE S.L., *Il processo previdenziale*, Milano, 2010;
- GHIDINI M., *Estinzione e nullità delle società commerciali*, Padova, 1938;
- GHIDINI M., *Il Registro delle imprese*, Milano, 1943;
- GHIDINI M., *Società personali*, Padova, 1972;
- GHIRGA M.F., *L'ultrattività del mandato nel caso di evento interruttivo verificatosi tra un grado e l'altro del giudizio: "una storia infinita"*, in *Rivista di diritto processuale*, 2014, 1510;
- GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937;
- GIANNINI A.D.; *L'accertamento dell'imposta*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1942, I, 69;
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, VII ed., Milano, 1957;
- GIANNINI A.D; *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960;
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972;
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993;
- GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, Milano, 1939;

- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961;
- GIORDANO R., *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, in *Giur. merito*, 2009, 7;
- GIORGIANNI M., *Obbligazione solidale e parziaria*, in *Novissimo digesto italiano*, XI, Torino, 1965, 602;
- GIOVANNINI A., *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1997, 1196;
- GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2022, 122;
- GIOVANNINI A., *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rassegna tributaria*, 2013, 533;
- GIRELLI G., *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, *Diritto e pratica tributaria*, 2017, 27;
- GIUSSANI A., voce *Sospensione del processo*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, XVIII, Torino, 1998;
- GIUSSANI A., *Le dichiarazioni di rinuncia nel giudizio di cognizione*, Milano, 1999;
- GLENDI C., *Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1972, 1048;
- GLENDI C., *Solidarietà dipendente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il debitore principale d'imposta*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1974, II, 777;
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984;
- GLENDI C., *Accertamento e processo*, in *Bollettino tributario*, 1986, 771;
- GLENDI C., *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1992, I, 2240;
- GLENDI C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, *Diritto e pratica tributaria*, 2000, 1700;
- GLENDI C., *Cancellazione delle società, attività impositiva e pro-*

- cesso tributario, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, 749;
- GLENDI C., *Cancellazione-estinzione delle società e cessazione della materia del contendere nei giudizi in corso*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 512;
- GLENDI C., *Corte Costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 945;
- GLENDI C., *Verso una nuova stagione di società «zombie»*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2013, 55;
- GLENDI C., *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal Registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 3, 234;
- GLENDI C., *E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015, 10, 767;
- GLENDI C., *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, in *Corr. Giur.*, 2015, 1289;
- GLENDI C., *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2017, 2746;
- GLENDI C., *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corriere tributario*, 2020, 26;
- GLENDI C., *Ad infera. La Consulta "benedice" l'illogico "diritto vivente" sull'estinzione postliquidativa delle società, ma non l'apparente disposta cancellazione "del" registro delle imprese*, in *Il corriere giuridico*, 2021, 78;
- GODIO F., *Fusione ed estinzione di società di capitali e processi pendenti*, Padova, 2020;
- GOODE R.B., *Corporate Income Tax*, New York-London, 1951;
- GORLA G., *Le società secondo il nuovo Codice. Breve guida pratica*, Milano, 1942;
- GOWER L.C.B., *The principles of modern company law*, London, 1954;
- GRAETZ M., WARREN A., *Integration of Corporate and Individual Income Taxes: the Treasury Department and American Law Institute Reports*, Arlington, 1998;
- GRASSOTTI A., *L'iscrizione a ruolo del credito erariale è condizione*

- per la responsabilità del liquidatore?*, in *Corriere tributario*, 2016, 2293;
- GRAZIANI A., *Diritto delle Società*, Napoli, 1962;
- GRECO P., *Le società nel sistema legislativo italiano. Lineamenti generali*, Torino, 1959;
- GRIZIOTTI B., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano 1957;
- GUERRA P., *In tema di efficacia nei riguardi del socio del titolo esecutivo ottenuto contro la società in liquidazione*, in *Foro it.*, 1952, 86;
- GUICCIARDI E., *Sentenze dichiarative del giudice amministrativo?*, in *Studi di giustizia amministrativa*, Torino, 1967, 346;
- GUIDARA A., *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte*, in *Rivista di diritto tributario*, 2015; 375;
- GUIDARA A., *L'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e la sua riferibilità alle estinzioni delle società*, in *Rivista di diritto tributario*, 2017, 339;
- GUIDARA A., *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Aggiornamento 2017;
- GUIDARA A., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Padova, 2018;
- GUIDARA A., *La Corte costituzionale esclude la sopravvivenza fiscale delle società estinte*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2021, 154;
- GUIDARA A., *Gli oggetti del processo tributario*, relazione al convegno del 9-10/4/2021 "Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele", reperibile in <http://www.lex.unict.it/sites/default/files/files/Eventi/allegati/Guidara.pdf>;
- GUIZZI G., *Le Sezioni Unite, la cancellazione delle società e il problema del soggetto: qualche considerazione critica*, in *Le Società*, 2013, 5, 564;
- HAMEL C.S., *Ancora dubbi sulla cancellazione della cancellazione*, nota a Tribunale civile, sez. imprese, Milano, decreto 31/12/2013, in *Le Società*, 2014, 8/9, 927;
- IACCARINO G., *Sopravvenienze attive alla cancellazione della società: soluzioni operative dopo l'ultimo orientamento della Cassazione*, in *Le Società*, 2009, 553;

- IBBA C., *L'iscrizione d'ufficio*, MARASÀ G. – IBBA C., *Il Registro delle Imprese*, Torino, 1997;
- IBBA C., *Sul presupposto oggettivo del fallimento*, in *Rivista di diritto civile*, 2007, 809;
- IBBA C., *Il fallimento dell'impresa cessata*, in *Rivista delle società*, 2008, 954;
- INGRAO G., LUPI R., *Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione?*, *Dialoghi Tributari*, 2010, 5, 565;
- IRERA M., *Il controllo da parte degli organi dell'ufficio del Registro delle imprese sugli atti sottoposti ad iscrizione*; in *Giurisprudenza commerciale*, 1985, II, 247;
- IZZO G., *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Il Fisco*, 2000, 7554;
- Jhering Rudolf von, *Geist des Römischen Rechts*, Leipzig, 1887, III, 332;
- Kelsen H., *La teoria pura del diritto*, Torino, 1976;
- LA CHINA S., voce *Presupposti processuali*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione civile*, XIV, Torino 1996;
- LA CROCE G., *Gli effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese e il fallimento delle società cessate*, in *Fallimento*, 2013, 845;
- LA ROSA S., *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Rivista di diritto tributario*, 1992, I, 627;
- LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in DI PIETRO A. (a cura di), *L'accertamento tributario*, Milano, 1994;
- LA ROSA S., *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1995, I, 1089;
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016;
- LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000;
- LA ROSA S., *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2020, I, 296;
- LA SCALA A.E., *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte*,

- ripensamenti e attese*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2015, I, 394;
- LAMEDICA T., *Decreti delegati compatibili con la legge delega?*, in *Corriere tributario*, 2015, 469;
- LANZI A., ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2017;
- LAPORTA M., *La riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1960;
- LAROMA JEZZI P., *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, in *Corriere tributario*, 2014, 2949;
- LAUDISA L., *La sentenza processuale*, Milano, 1982;
- Lei M., *Brevi note sull'ambito applicativo del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Il Fisco*, 2006, 28, - parte 1, 4375;
- LICCARDO G., *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956;
- LIEBMAN E.T., *Efficacia e autorità della sentenza (ed altri scritti sulla cosa giudicata)*, Milano, 1962;
- LIMITONE G., *Sul nuovo orientamento costituzionale in materia di fallimento della società e dei soci: conseguenze applicative*, in *Fallimento*, 2001, 641;
- LOCATELLI G., *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili delle società di capitali a ristretta base partecipativa*, in *Corriere tributario*, 2018, 2914;
- LONGO D., *Gli effetti processuali della cancellazione di società dal registro delle imprese*, in *Rivista di Diritto Processuale*, 2013, 912;
- Longobardi C., *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965;
- Lordi L., *Istituzioni di diritto commerciale*, Padova, 1943;
- Lovecchio L., *La diabolica prova contraria alla presunta distribuzione di utili nella società a ristretta base sociale*, in *Il Fisco*, 2014, 1943;
- LUISO F.P., *Appunti di diritto processuale civile, Parte generale*, Pisa, 1989;
- LUISO F.P., *Diritto processuale civile*, I, Milano, 2011;
- LUISO F.P., *Diritto processuale civile*, I, 8^a ed., Milano 2015;
- LUNELLI R., *Recesso da società di persone. Una disciplina fiscale ancora alla ricerca di conferme*, in *Il Fisco* 2005, 5125;
- LUPI R., *Coobbligazione solidale dipendente ed esecuzione esatto-*

- riale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1987, II, 200;
- LUPI R., *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rassegna tributaria*, 1994, 1859;
- LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rassegna tributaria* 1998, 330;
- LUPI R., *Superfluo notificare a società estinta, ma va provata responsabilità socio*, in *www.fondazionestudistributari.com*;
- LUTTER M., KLEINDIEK D., in Lutter/Hommelof, *GmbH-Gesetz*, 16 ed., Koeln, 2004;
- MAGISTRO L., FANELLI R., *L'accertamento con adesione del contribuente*, Milano, 1999;
- MAIELLO V., *La natura (formalmente amministrativa, ma sostanzialmente penale) della responsabilità degli enti nel D.Lgs. n. 231 del 2001; una truffa delle etichette davvero innocua?*, in *Rivista trimestrale di diritto penale*, 2002, 879;
- MANDRIOLI C., CARATTA A., *Diritto Processuale civile*, III, Torino, 2014;
- MANDRIOLI C., *Corso di diritto processuale civile*, I, Milano, 1995;
- MANDRIOLI C., *Presupposti processuali*, in *Novissimo digesto italiano*, XIII ed., Torino 1966;
- MANNA A., *La c.d. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: il punto di vista del penalista*, in *Cass. pen.*, 2003, 1105;
- MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012;
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corriere tributario*, 2014, 2536;
- MARELLO E., *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, Torino, 2012, 56;
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000;
- MARINELLI V., *Studi sul diritto vivente*, Napoli, 2008;
- MARINI G., *In tema di responsabilità del liquidatore per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dalla società*, in *Dir. prat. trib.*, 1966, II, 175;

- MARINI G., *Le vicende anomale del processo tributario*, in *Il Processo tributario*, a cura di DELLA VALLE E., Padova, 2008;
- MARINUCCI G., “Societas puniri potest”: *uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee*, in *Rivista italiana di diritto processuale penale.*, 2002, 1213;
- MARONGIU G., *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corriere tributario*, 2011, 474;
- MARONGIU G., *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, 269;
- MARONGIU G., *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, 3, 374;
- MARZO S.F., *Note in tema di estinzione delle società con personalità giuridica*, (commento a Cass., Sez. V, ord. 20 ottobre 2021, n. 29112), in *Il Nuovo diritto delle società*, 2022, 503.
- MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018;
- MELIS G., MONTANARI F., *Sulla responsabilità tributaria nelle operazioni di scissione parziale*, in *Rassegna tributaria*, 2018, 699;
- MENCHINI S., *Orientamenti giurisprudenziali in materia di sentenza inesistente*, in *Giustizia civile*, 1986, I, 1457;
- MENCHINI S., voce *Regiudicata civile*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione civile*, XVI, Torino, 1997;
- MEREU A., *Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e la procedura di riscossione coattiva: il revirement della Corte di Cassazione*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, II, 1371;
- MERLIN E., *L'ordinanza di pagamento delle somme non contestate (dall'art. 423 all'art. 186 bis c.p.c.)*, in *Rv. dir. proc.*, 1994, 1034, nota 44;
- MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, XIV, Torino, 1997, 453;
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976;
- MILLOZZA G., *La liquidazione del patrimonio sociale*, in *Le Società*, 1983;
- MINERVINI G., *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1952, 1017;

- MINERVINI G., *Gli amministratori di società per azioni*, Milano 1956;
- MIRONE A., *Cancellazione della società dal Registro delle imprese, sopravvenienze attive e passive, estinzione*, in *Rivista delle Società*, 1968, 551;
- MONTI A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. 602/1973: Gli aspetti procedurali dell'istituto*, in *Rassegna tributaria*, 1984, 17;
- MORERA U., *L'omologazione degli statuti di società. Il controllo in sede di costituzione e di modificazione*, Milano, 1988;
- MORO G., *Sul contenuto e sui limiti del potere di controllo attribuito dal vigente codice civile all'Ufficio del Registro delle imprese*, in *Rivista del notariato*, 1965, 1006;
- MORTARA L., *Commentario del Codice e delle Leggi di Procedura Civile*, Vol. II, Milano, 1905;
- MOSCHETTI F., *La possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Il Fisco*, 1995, 5331;
- MOSCHETTI G., *Premesse valoriali e quadro costituzionale del "diritto al contraddittorio": le soluzioni "proporzionate" dell'esperienza tedesca*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2020, 877;
- MOTTO A., *Imposte insolute iscritte a ruolo a carico di società*, in *L'esattore*, 1969, 363 ss., 364;
- MULEO S., *Mancata allegazione all'avviso di accertamento di altro avviso in esso richiamato e violazione dello Statuto del contribuente*, 1087;
- MULEO S., *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, 712;
- MURCIANO L.P., *La "nuova" responsabilità amministrativa tributaria degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del D.L. n. 269/2003*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, 657;
- MURCIANO L.P., *Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell'estinzione delle società: brevi riflessioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 173;
- MUSCO E., *Le imprese a scuola di responsabilità tra pene pecuniarie e misure interdittive*, in *Diritto e Giustizia*, 2001, 23;

- NAPOLITANO F., *Le parti*, in AA.VV. (a cura di), *Il processo tributario*, in F. Tesaurò (dir. da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1998;
- NATOLI U., *L'attuazione del rapporto obbligatorio*, in *Trattato Cicu e Messineo*, XVI, Milano, 1984;
- NAVARRINI U., *Sugli effetti della chiusura della liquidazione*, in *Giurisprudenza italiana* 1935, 805;
- NICCOLINI G., *A margine di un decreto in tema di cancellazione della cancellazione di società di capitali per mancata approvazione del bilancio finale (con una postilla sulla "sopravvivenza fiscale" della società cancellata)*, in *Rivista di diritto dell'impresa*, 2015, 468;
- NICCOLINI G., *L'accantonamento delle somme necessarie a pagare i creditori nella liquidazione delle società*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2001, I, 677;
- NICCOLINI G., *L'estinzione* in *Trattato sulle società per azioni*, COLOMBO – PORTALE (a cura di), Torino, 1997;
- NICCOLINI G., *La nuova disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali*, in *Riv. dir. impr.* 2003, 250;
- NICCOLINI G., *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in NICCOLINI G.-STAGNO D'ALCONTRES A. (a cura di), *società di capitali. Commentario*, Napoli, 2004;
- NICCOLINI G., *Gli effetti della cancellazione della società di capitali dal Registro delle imprese: recenti sviluppi e questioni ancora irrisolte*, in *Riv. dir. soc.*, 2012, 4, 702;
- NICCOLINI G., *La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali*, in S. AMBROSINI (a cura di), *La riforma delle società. Profili della nuova disciplina*, Torino, 2003, 163;
- NICOLÒ R., *La vocazione ereditaria*, in *Raccolta di scritti*, tomo I, Milano, 1980;
- NICHOLAS B., *Unjust Enrichment and Subsidiarity*, in *Studi in memoria di Gino Gorla*, III, Milano, 1994;
- NICOTINA L., *La natura giuridica atipica della responsabilità fiscale dei liquidatori, tra problemi e incertezze 'vecchie e nuove'*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, 10141;
- NIGRO A., *Attivo sopravvissuto o sopravvenuto a seguito della*

- cancellazione della società e successione del socio (anche) nel titolo esecutivo: note critiche*, in *Il diritto fallimentare delle società commerciali*, 2020, 564;
- NIGRO A., *Commento agli artt. 10 - 11*, in AA.VV., *La riforma della legge fallim.* a cura di NIGRO A. – SANDULLI M., Torino, 2006, 56;
- NIGRO A., *I soggetti delle procedure concorsuali*, in AA.VV., *I presupposti dell'apertura delle procedure concorsuali*, in VASSALLI F.-LUISO F.P.-GABRIELLI E. (diretto da), *Trattato di diritto fallimentare e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2014;
- NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria* 2008, 9, 758;
- ORICCHIO M., *Il contenzioso previdenziale*, Padova, 2010;
- PADOVINI F., *Rapporto contrattuale e successione per causa di morte*, 1990, Milano;
- PAGANI G., *Accertamenti su società di capitali a ristretta base societaria. Quali conseguenze per i soci?*, in *Il Fisco* 2010, 4286;
- PAGANI G., *Estinzione di società: modalità di azionamento della pretesa erariale*, in *Il Fisco*, 2011, 3, parte 1, 365;
- PALANDRI M., *Effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1946, 551;
- PALIERO C.E., *Il d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231: da ora in poi, società delinquere (et puniri) potest*, in *Corriere giuridico*, 2001, 845;
- PANZANI L., *Soggetti e presupposto oggettivo*, in *Fallimento*, 2006, 1009;
- PANZAROLA A-, *voce Cessazione della materia (dir. proc. civ.)*, in *Enc. Dir.*, Agg. VI, Milano, 2002;
- PAPINI V., MARRUCCI F., *Il termine di decadenza per l'accertamento delle società estinte*, in *Estinzione degli enti cancellati dai registri*, Associazione culturale della scuola dei difensori tributari fondata da Cesare Glendi (a cura di), Ipsoa, 2017;
- PARELLA L., *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in SANDULLI M., SANTORO V. (a cura di), *La riforma delle società. Commentario del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, Società a*

- responsabilità limitata – Liquidazione – Gruppi – Trasformazione – Fusione – Scissione. Artt. 2462-2510*, Torino, 2003;
- PARLATO A., *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963;
- PASQUARIELLO F., *Cancellazione di società nella mera "apparenza" del bilancio finale di liquidazione*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2015, 590;
- PASQUARIELLO F., *La responsabilità per i debiti della società cancellata*, 2013, in *www.ilfallimentarista.it.*;
- PAVONE LA ROSA A., *Il controllo degli atti societari per l'iscrizione nel Registro delle imprese*, in *Rivista di diritto civile*, 2011, 186;
- PAVONE LA ROSA A., *Il Registro delle Imprese*, in Buonocore (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, Torino, 2001;
- PENTA A., *I rapporti tra il concordato ammesso e l'istruttoria prefallimentare: molto rumore per nulla*, in *Diritto fallimentare*, 2015, 1;
- PEPE F., *Le implicazioni fiscali della morte, (e resurrezione?) delle società cancellate dal Registro delle imprese*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016; 64;
- PERRINO M., *Commento agli artt. 10-11*, in AA.VV., *La riforma della legge fallim.* a cura di NIGRO A. – SANDULLI M. – SANTORO V., II ed., Torino, 2010;
- PERRINO M. *L'estinzione delle società di persone*, in *Rivista di diritto commerciale*, 2011, 699;
- PESENTI A., *La capacità contributiva delle società*, in AA.VV., *Studi in memoria di Benvenuto Griziotti*, Milano, 1959;
- PIANTAVIGNA P., MARIELLA M.L., *La responsabilità dei soci per i debiti della società estinta*, in *Corriere tributario*, 2017, 2236;
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2016, I, 193;
- PISTOLESI F., *Evoluzione ed abusi nell'impiego dell'accertamento parziale*, in "I venerdì di diritto e pratica tributaria", Sanremo, 3-4 giugno 2011;
- PISTOLESI F., *La giustizia tributaria*, Bologna, 2006;
- PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, II, 387;

- PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001;
- PORCARO G., *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "Semplificazioni": profili tributari*, in *Le nuove Leggi Civili Commentate*, 2015, 1050;
- PORZIO M., *L'estinzione della società per azioni*, 1959;
- PORZIO M., *La cancellazione*, in *Il nuovo diritto delle società*, *Libreria amicorum G.F. Campobasso*, a cura di ABBADESSA P. – PORTALE G.B., Vol. IV, Torino, 2007;
- POSITANO G., *L'estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, Milano, 2012;
- POTTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978;
- POTTITO E., *Soggetto passivo di imposta*, in *Enciclopedia del diritto*, XLII, 1990;
- PROTO PISANI A., *Lezioni di diritto processuale civile*, 3^a ed., Napoli, 1999;
- PUGLISI I., *Le notificazioni nel diritto tributario*, *Rassegna di giurisprudenza 1991-2000*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2001, 551;
- PUNZI C., *Interruzione del processo ed estinzione delle società commerciali*, in *Rivista di diritto civile*, 1963, II, 291;
- PUOTI G., *Concordato tributario*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, VII, 1988;
- PUOTI G., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, 1969, I, 317;
- QUADRI E., *Specie di obbligazioni pecuniarie*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da Rescigno, Torino, 1984;
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;
- RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rassegna tributaria*, 2015, 1217;
- RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2015;
- RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria di liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.lgs. n. 175/2014*, in MULEO S. (a cura di), *Commento al decreto sulle semplificazioni, D.lgs. n. 175 del 2014*, Torino, 2015;
- RAGUCCI G., *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal*

- registro imprese valgono solo pro futuro*, in *Corriere tributario*, 2015, 1631;
- RAGUCCI G., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giurisprudenza italiana*, 2008, 2353;
- RAGUCCI G., *Onere della prova sull'Agenzia in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Corriere tributario*, 2015, 2493;
- RAGUSA MAGGIORE G., *Istituzioni di diritto fallimentare*, Padova, 1988;
- RANDAZZO F., *Effetti sostanziali dell'estinzione del processo tributario per inattività delle parti*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2020, 1542;
- RANDAZZO F., *Estinzione del processo tributario, ma con effetti differenti a seconda dei casi (con due esempi)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2020, 1;
- RANDAZZO F., *Non è trasmissibile al socio la sanzione tributaria della società di capitali estinta - Il carattere affittivo della sanzione tributaria della società di capitali esclude, in caso di estinzione, la sua trasmissione ai soci: le ragioni di condivisione dell'indirizzo della Cassazione*; in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2023, 28.
- RASI F., *Aggiornamenti in tema di società a ristretta base proprietaria: finalmente un approccio sincretico*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 2019, 2399;
- RASI F., *La 'trasparenza per presunzione' delle società a ristretta base proprietaria: l'attendibilità della presunzione ed il problema della qualificazione del reddito*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, 119;
- RASI F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012;
- REBECCA G., SARTORI F., *Risoluzione n. 64/e del 25 febbraio 2008. aspetti fiscali del recesso da società di persone*, in *Il Fisco*, 2008, 3789;
- RENDA A., *Eccezioni al principio di responsabilità esclusiva delle persone giuridiche per la sanzione tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2020, 387;

- REVIGLIONO P., *Commento al Regolamento di attuazione del Registro delle imprese*, in *Leggi civ. comm.*, Padova, 1998, 948;
- RICCI E.F., *Gli effetti della fusione di società sul processo pendente*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2007, 179;
- RICCI E.F., *Principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Rivista di diritto e procedura civile*, 1974, 380;
- RINALDI R., *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000;
- RODORF R., *Il giudice del Registro delle imprese*, in *Le Società*, 1996, 1248;
- ROMAGNOLI U., *L'impugnazione della sentenza ad opera del successore a titolo particolare*, in *RTDPC*, 1959, 645;
- ROMANELLI M., *L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società*, in *Rivista di Diritto finanziario e scienze delle finanze*, 1941, II, 207;
- ROMANO A., *Cessazione della materia del contendere e carenza sopravvenuta di interesse*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 1964, 65;
- ROMANO A., *In tema di rapporti tra questioni meramente processuali e oggetto del giudizio*, in *Foro amministrativo*, 1957, II, 1, 324;
- ROMANO M., *La responsabilità amministrativa degli enti, società e associazioni: profili generali*, in *Rivista delle società*, 2002, 398;
- ROMANO S., *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1906;
- RONCO M., *Responsabilità per danni del liquidatore di s.r.l. e debito da finanziamento della controllante alla controllata*, in *Soc.*, 2009, 634;
- RORDORF R., *Il giudice del Registro delle imprese*, in *Le società*, 1996, 1250;
- ROSEN H.S., *Public Finance*, sesta edizione, Boston, 2002;
- ROSSANO L., *La cancellazione dal Registro delle imprese e le società di persone*, in *Giur. comm.*, fasc. 4, 2010, 707;
- ROSSI A., *sub art. 2491*, in *Il nuovo diritto delle società*, (a cura di) MAFFEI ALBERTI A., Vol. II, Padova, 2005;
- ROSSI G., *Persona giuridica, proprietà e rischio d'impresa*, Milano, 1967;
- RUBINO D., *Delle obbligazioni alternative, solidali, divisibili ed in-*

- divisibili*, in *Comm. Scialoja, Branca*, sub artt. 1285-1320, Bologna-Roma, 1968, 185;
- RUGGERI FAZZI P., CAFORIO C., *Riscossione delle imposte e delle sanzioni pecuniarie*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, XII, Torino;
- RUOTOLO A., *Società cancellata dal Registro delle imprese e sopravvenienze attive*, in *Consiglio nazionale del notariato. Studi e materiali*, Milano, 2006;
- RUSSO A., *Debiti della società di persone estinta: ne risponde il socio dopo la notificazione della cartella*, in *Il Fisco*, 2014, 4667;
- RUSSO A., *L'adesione della società non rileva sull'accertamento del socio non consenziente*, in *Il Fisco*, 2020, 3786;
- RUSSO A., *Va notificato ai soci l'atto di accertamento dei redditi della società di persone estinta – commento*, in *Il Fisco*, 2016, 1385;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013;
- SABATELLI E., *Condizioni per l'applicabilità del limite annuale alla dichiarazione di fallimento del socio di fatto receduto*, in *Il fallimento*, 2004, 1102;
- SAITTA N., *Sistema di giustizia amministrativa*, Milano, 2012;
- SALAFIA V., *Estensione alle società di persone del nuovo art. 2495*, in *Le Società*, 2010, 565;
- SALAFIA V., *Osservazioni a Tribunale di Vicenza, 7-7-1986*, in *Le Società*, 1986, 1138;
- SALAFIA V., *Poteri di controllo del conservatore del Registro delle imprese sugli atti societari dopo la L. n. 340/2000*, in *Le Società*, 2001, 905;
- SALAFIA V., *Sopravvenienza di attività dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2008, 929;
- SALEMI A., *La giustizia amministrativa*, Padova, 1952, 250;
- SALETTI A., *Estinzione del processo. I) Diritto processuale civile*, in *EG*, XIII, Roma, 1989;
- SALETTI A., *La riassunzione del processo civile*, Milano, 1981;
- SALETTI A., *Interruzione del processo*, in *Enciclopedia Giuridica*, XVII, 2008;
- SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*,

- in UCKMAR V. (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000;
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990;
- SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rassegna tributaria*, 2016, 986;
- SANNA V., *Cancellazione ed estinzione nelle società di capitali*, Torino, 2013;
- SANTORIELLO C., *Il liquidatore non è responsabile per pregresse inadempienze di difficile accertamento*, in *Il Fisco*, 2015, 3191;
- SASSANI B., *Cessazione della materia del contendere*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, VI, Roma, 1988;
- SASSANI B., *Interesse ad agire*, I, *Diritto processuale civile*, in *EG*, XVII, Roma, 1989;
- SASSANI B., *Note sul concetto di interesse ad agire*, Rimini, 1983;
- SASSANI B., *Per una chiarificazione della formula "cessazione della materia del contendere"*, in *Temi romana*, 1982, 505;
- SASSANI F., *Quando il fatto sopravvenuto non fa cessare la materia del contendere: brevi considerazioni sull'istituto e sulla natura della declaratoria*, in *Corriere giuridico*, 2016, 390;
- SATTA S., *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1996;
- SATTA S., *Interesse ad agire e legittimazione*, in *Foro it.*, 1954, IV, 169;
- SCALA A., *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, Torino, 2001;
- SCALA A. *Sui rapporti tra dichiarazione di cessazione della materia del contendere e accertamento dei presupposti processuali*, in *Foro it.*, 2004, 1813;
- SCALA A., *Transazione e cessazione della materia del contendere*, in *il Corriere giuridico*, 2020, 1540;
- SCHERMI A., *Momento ed effetti dell'estinzione delle società*, in *Giust. Civ.*, 1965;
- SCHIAVOLIN R., *L'imposta sul reddito delle società*, in FALSITTA G., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Padova, 2012;
- SCHIAVOLIN R., *Natura del tributo: funzioni e caratteri generali*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – Imposta sul*

- reddito delle persone giuridiche e Imposta locale sui redditi*, a cura di Tesauro, Torino, 1996;
- SCHMIDT K., *Loeschung und Beendigung der GmbH*, in *GmbHHR*, 1988, 209;
- SCIMENI E., *I poteri dei liquidatori di società di capitali nella distribuzione dell'attivo*, in *Le Società*, 2008, 301; VAIRA M., *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in *Il nuovo diritto societario*, a cura di COTTINO G. – BONFANTE G. – CAGNASSO O. – MONTALENTI P., Bologna, 2004;
- SCIOTTA L., *Il giudicato riguardante le società a ristretta base vale anche verso i soci - La "profilassi" processuale nell'accertamento degli utili occulti delle società di capitali a "ristretta base": le dimensioni del diritto di difesa del socio*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2019, 8/9, 697;
- SCIPIONE L., *La nuova disciplina delle operazioni straordinarie*, Milano, 2006;
- SCOCA F.G., *Giustizia amministrativa*, Torino, 2014;
- SELICATO G., *Profili procedurali dei rapporti giuridici attivi sopravvenuti*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2012, 478;
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001;
- SIGNORELLI F., *Insufficienza patrimoniale e stato d'insolvenza*, in *Il Fallimento*, 2013, 853;
- SOERENSEN P.B., *Neutral Taxation of Shareholder Income*, in *Int'l Tax and Public Finance*, 2006, 777;
- SPADA P., *La provvista finanziaria tra destinazione ed attribuzione*, in *Il diritto delle società oggi. Innovazioni e persistenze*, a cura di P. Benazzo, M. Cera, C. Patriarca, Torino, 2010;
- SPATARO M., *Spese processuali e cessazione della materia del contendere*, in *Il Fisco*, 2004, 46;
- SPERANZIN M., *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, in *Giurisprudenza italiana*, 2000, 4, II, 285;
- SPERANZIN M., *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel Registro delle imprese*, in *Rivista delle Società*, 2004, 537;
- SPERANZIN M., in *Il Fallimento*, 2012, 10, 1242;

- SPERANZIN M., *Successione dei soci ed iscrizione nel Registro delle imprese del fatto estintivo della società*, *Corriere Giuridico* 2014, 2, 252;
- SPERANZIN M., *La cancellazione dal Registro delle imprese*, in *Nuove leggi civ.*, 2015, 1042;
- SPIOTTA M., *Cancellazione della ... cancellazione*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2006, 706;
- SPOLIDORO M.S., *Seppellimento prematuro. La cancellazione delle società di capitali dal Registro delle imprese ed il problema delle sopravvenienze attive*, in *Rivista delle società*, 2007, 824;
- SPOLIDORO M.S., *La cancellazione delle società davanti alle Sezioni Unite*, in *Notariato*, 2010, 643;
- STABILINI A., *Cancellazione dal Registro delle imprese ed estinzione della società. Applicabilità della disciplina alle società di persone*, in *Le Società*, 2010, 775;
- SPOLIDORO M.S., *Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle sezioni unite*; in *Il Fallimento*, 2010, 140;
- STEIGER F. VON, *Le droit des sociétés anonymes en Suisse*, Lousanne, 1950;
- STEVANATO D., *Dopo la cancellazione della società chi è l'interlocutore del Fisco?*, in *Dialoghi Tributari*, 2008, 142;
- STEVANTO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996;
- STIPO M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rassegna tributaria*, 1998, 1231;
- STOLFI G., *Note sul concetto di successione*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1949;
- STOLFI M., *La liquidazione delle società commerciali*, Milano 1938;
- STUDENSKY P., *Toward a Theory of Business Taxation*, in *Journ. Pol. Econ.*, 1940, 621;
- TABET G., *Considerazioni introduttive*, in AA.VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000;
- TAGLIAPIETRA S., *La pretesa successione dei soci alla società cancellata*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2016, 1484;

- TARZIA G. (a cura di), *Il progetto di riforma organica del processo civile*, Milano, 1998;
- TARZIA G., *Lineamenti del nuovo processo di cognizione*, 2^a ed., Milano, 2002;
- TARZIA G., *Sulla legittimazione all'appello del successore a titolo particolare*, in *Foro pad.*, 1956, 1402;
- TASSANI T., *Estinzione società e residui attivi da liquidazione*, in *Rassegna tributaria*, 2014, 1028;
- TASSANI T., *La responsabilità dei soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rassegna tributaria*, 2012, 359;
- TAORMINA V., *Impugnazioni sostitutive e impugnazioni rescindenti*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1977, 651;
- TEDESCHI G.U., *Manuale di diritto fallimentare*, Padova, 2001;
- TEDIOLI F., *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione delle società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, in *Il giusto processo civile*, 2011, 1227;
- TEDOLDI A.M., *Cancellazione dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle sezioni unite e alla consulta (con una proposta di "immortalità relativa" ad effetti meramente processuali)*, in *Corr. giur.*, 2012, 1205;
- TERRANOVA G., *La fattibilità del concordato*, in *Id.*, *Le nuove forme di concordato*, Torino, 2013;
- TESAURO F., *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1977, I, 428;
- Tesauro F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016;
- TIMPANO E., *La cancellazione delle società di persone dal Registro delle imprese; il Revirement della Cassazione*, in *Rivista del notariato*, 2010, 388;
- TINELLI G., PARISI F., (voce) *Società nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, XIV, Torino, 1997;
- TISCINI R., *Cancellazione della società dal Registro delle imprese e sua estinzione. Le Sezioni Unite chiudono il cerchio*, in *Dir. fallim.*, 2013, 547;
- TISCINI R., *Esigenze di coordinamento tra concordato preventivo e fallimento*, in *Corriere Giuridico*, 2015, 559;

- TORRENTE A. - SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Milano, 2011, 123;
- TOSI L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rassegna tributaria*, 1999, 1328;
- TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2008;
- TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2012;
- TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, 937;
- TUNDO F., *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in *Corriere tributario*, 2010, 2653;
- TURIS P., *Litisconsorzio necessario società-socio; la Cassazione riscrive il processo tributario*, in *Il Fisco*, 2008, 4540;
- UCKMAR V., *Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base proprietaria*, Padova, 1966.
- VACCARELLA R., voce *Rinuncia agli atti del giudizio*, in *Enciclopedia del diritto*, XL, Milano 1989;
- VAIRA M., *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in COTTINO G., BONFANTE G., CAGNASSO G., MONTALENTI O. (a cura di), *Il Nuovo diritto societario. Commento al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 5, d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61 (art. 1)*, Bologna, 2004;
- VANONI E., *Appunti sulle società per azioni nella teoria finanziaria*, in *Studi in memoria di B. Griziotti*, Milano, 1959;
- VANONI E., *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, II, Milano 1962;
- VERBANO M., *Estinzione di società (di persone)*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, (aggiornamento a cura di) BELLOMO S. – CIAN M. - FERRI JR. G. – SANTOSUOSO D.U. – TESAURO F., Torino, 2015;
- VIANELLO E., *Note sulla pronuncia che dichiarano la cessazione della materia del contendere*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1999, 685;
- VILLATA R., voce *Interesse ad agire; diritto processuale amministrativo*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, XVII, Roma, 1989;
- VILLATA R., voce *Presupposti processuali*, III, *Diritto Processuale*

- Amministrativo*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, XXIV, Roma 1991;
- VISENTINI B., *L'imposizione delle società nelle legislazioni esterne*, in AA.VV., *Natura ed effetti economici di un'imposta sulle società*, Milano, 1955;
- VISINTINI G., *Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1990;
- VOLPE PUTZOLU G., *Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società di capitali*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1981, 227;
- DE MARTINI A., *Sulla estinzione della personalità giuridica delle società commerciali*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1942, 102;
- WEIGMANN R., *Responsabilità e potere legittimo degli amministratori*, Torino 1974;
- WEIGMANN R., *La difficile estinzione delle società*, in *Giurisprudenza italiana*, 2010, 7, 1610;
- ZAGÀ S., *L'invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012;
- ZAGRA G., *Effetti irreversibili della cancellazione di società di capitali dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2010, 356;
- ZAGRA G., *Poteri di rappresentanza processuale del liquidatore dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Le Società*, 2003, 842,
- ZAGREBELSKY G., voce *Processo*, IV, *Processo costituzionale*, in *Enciclopedia del diritto*, XXXVI, Milano, 1987;
- Cancellazione di s.r.l. dal Registro delle imprese: presupposti e ruolo del conservatore*, in *Le Società*, 2010, 88.;
- ZANARDO A., *Cancellazione di s.r.l. dal Registro delle imprese: presupposti e ruolo del conservatore*, in *Soc.*, 2010, 91 ss.
- ZANETTI F., *L'unicità dell'accertamento e del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, 1, 2;
- ZANICHELLI V., *Società irregolari: cessazione dell'attività e dichiarazione di fallimento*; in *Le Società*, 2007, 967;
- ZANZUCCHI M., *Diritto processuale civile*, I ed., Milano, 1964;
- ZATTI P., *Persona giuridica e soggettività*, Padova, 1975;
- ZATTI P., *Persona giuridica e soggettività*, Padova, 1975;
- ZORZI A., *Cancellazione ed estinzione della società tra problemi di diritto intertemporale, questioni di giurisdizione fallimentare*,

- cessazione dell'impresa e fusione per incorporazione*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2011, 887;
- ZORZI A., *Decorrenza e natura del termine annuale ex art. 10 l. fall. per l'imprenditore individuale*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2002, II, 567;
- ZORZI A., *L'estinzione delle società di capitali*, Milano, 2014.

IL DIRITTO TRIBUTARIO

COORDINATO DA
ANTONIO E VICTOR UCKMAR
dell'Università di Genova

Prima serie (Monografie):

- 1) CALIENDO LEOPOLDO — *Giurisdizione ordinaria e giurisdizione contabile nelle controversie relative alla riscossione dei tributi*. 1930. (esaurito)
- 2) DE SIMONE ROMUALDO — *L'imposta sui celibi*. 1930. (esaurito)
- 3) MOFFA GIUSEPPE — *Il procedimento esecutivo per la riscossione delle entrate patrimoniali degli enti pubblici*. 1931. (esaurito)
- 4) UCKMAR ANTONIO — *Scritti vari di diritto tributario*. 1931. (esaurito)
- 5) SPINELLI GIUSEPPE — *Le preleggi penali finanziarie: Commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4*. (esaurito)
- 6) COLARUSSO ALFONSO — *I tributi locali in Italia*. Seconda edizione. 1937. (esaurito)
- 7) GIORGI GIUSEPPE — *I reati doganali e la nuova legislazione penale*. 1938. (esaurito)
- 8-9) SPINELLI GIUSEPPE — *Le imposte di consumo I - II*. 1938. (esaurito)
- 10) RAVAGLI GIOVANNI — *L'accertamento del valore imponibile nei trasferimenti della ricchezza*. Seconda edizione. 1959. (esaurito)
- 11) COCIVERA BENEDETTO — *Le quote inesigibili*. 1941. (esaurito)
- 12) GRECO GIUSEPPE — *Il procedimento contenzioso dinanzi alle giurisdizioni tributarie speciali*. 1943. (esaurito)
- 13) BERNARDINO ANSELMO — *Le imposte comunali di consumo nella giurisprudenza più recente, con appendice legislativa e bibliografica*. 1948. (esaurito)
- 14) ROTONDI ASTER — *Appunti sull'obbligazione tributaria*. 1950. (esaurito)
- 15) LIGUORI RENATO — *La riforma tributaria*. In appendice il Decreto del Presidente della Repubblica 5 luglio 1951, n. 573, annotato. Ristampa. 1951. (esaurito)
- 16) PERINI MICHELE - LEATI GIUNIO — *Trattato sulle imposte di consumo*. 1957. (esaurito)
- 17) POLI OSVALDO — *Imposta sulle società*. 1955. (esaurito)
- 18) UCKMAR VICTOR — *La tassazione degli stranieri in Italia*. 1955. Appendice di aggiornamento, con le disposizioni legislative emanate dopo la pubblicazione del volume. 1959. (esaurito)
- 19) DI LORENZO MARIO — *Il contrabbando e gli altri reati doganali*. Ristampa anastatica. 1964. (esaurito)
- 20) ROTONDI ASTER — *Introduzione alla tecnica tributaria*. 1957. (esaurito)
- 21) UCKMAR VICTOR — *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. Seconda edizione aggiornata. 1999.
- 22) BENETTI BENITO — *La tassazione dei redditi fondiario e agrario*. 1965. (esaurito)
- 23) MAGNANI CORRADO — *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*. 1965.
- 24) UCKMAR VICTOR — *Il regime impositivo delle società. Le società a ristretta base azionaria*. 1966.
- 25) LA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE PATRIMONIALI — Associazione Nazionale Tributaristi Italiani. Atti del IX Congresso Nazionale. 1967.
- 26) ASPETTI DELLA RIFORMA TRIBUTARIA — Associazione Nazionale Tributaristi Italiani. Atti del X Congresso Nazionale. 1968. (esaurito)
- 27) MORETTI GIANCARLO — *La motivazione nell'accertamento tributario*. 1969.
- 28) MURATORI ALDO — *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento doganale italiano*. 1969.
- 29) MARINI FRANCESCO — *L'espropriazione forzata in base a ruolo*. 1970. (esaurito)
- 30) GUIDI GUIDO — *Il contributo di miglioria*. 1970. (esaurito)
- 31) MONDINI FRANCESCO — *La ingiunzione fiscale*. 1970.
- 32) MANGIONE GIOVANNI — *L'atto di accertamento tributario nel diritto penale*. 1970.
- 33) RIGHI EUGENIO — *Le imposte comunali di consumo*. 1970. (esaurito)
- 34) MARONGIU GIANNI — *Il domicilio fiscale*. (Edizione fuori commercio).
- 35) GRANELLI ANTONIO — *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*. 1981. (esaurito)
- 36) MURATORI ALDO — *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento doganale italiano*. Parte seconda. 1972.
- 37) DEGLI ABBATI CARLO — *La tassazione del reddito delle società di capitali negli Stati membri della Comunità Economica Europea*. 1973.
- 38) D'AMATI NICOLA — *La progettazione giuridica del reddito*. Volume I: *Le ipotesi della riforma tributaria*. 1973. (esaurito)
- 39) — Volume II: *I redditi fondiari*. 1974. (esaurito)
- 40) — Volume III: *I redditi mobiliari*. 1975. (esaurito)
- 40bis) — *Nuovi profili delle imposte sui redditi*. Appendice alla *Progettazione giuridica del reddito*. 1980. (esaurito)
- 41) MORETTI GIAN CARLO — *Gli enti locali nel processo e nel procedimento tributario*. 1976.
- 42) IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO. *Risultati e prospettive della riforma*. Atti del Convegno di S. Remo (2-3 marzo 1974). 1975.
- 43) SISMONDINI FULVIO — *La riscossione esattoriale. Gli uffici d'incasso e riscossione*. 1977. (esaurito)
- 44) TOMASICCHIO TOMMASO — *Manuale del contenzioso tributario*. Seconda edizione. 1986.
- 45) LOVISOLO ANTONIO — *Il sistema impositivo dei dividendi*. 1980.
- 46) FLORA GIOVANNI — *Profili penali in materia di imposte dirette ed IVA*. 1979.
- 47) GLENDI CESARE — *L'oggetto del processo tributario*. 1984. Ristampa anastatica 2014.
- 48) CICOGNANI ANTONIO — *L'imposizione del reddito d'impresa*. 1980. (esaurito)
- 49) MERCATALI ARTURO — *L'accertamento delle imposte dirette*. 1980.
- 50) TESAURO FRANCESCO — *Profili sistematici del processo tributario*. 1980. (esaurito)

- 51) LA STRUTTURA DELL'IMPRESA E L'IMPOSIZIONE FISCALE. Atti del Convegno di S. Remo (21-23 marzo 1980). 1981.
- 52) JARACH DINO — *Il fatto imponibile*. 1981.
- 53) FIORENZA SALVATORE — *Dichiarazione e destinazione doganale*. 1982.
- 54) MARINI FRANCESCO — *La fusione delle società nei suoi aspetti tributari*. 1982.
- 55) EVASIONE FISCALE E REPRESSIONE PENALE. Atti del Convegno di Torino (7-8 marzo 1981). 1982.
- 56) AUTONOMIA IMPOSITIVA DEGLI ENTI LOCALI. Atti del Convegno di Taormina (26-27 marzo 1982). 1983.
- 57) CONSOLO GIUSEPPE — *Diritto valutario*. 1983. (esaurito)
- 58) FILIPPI PIERA — *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*. 1984.
- 59) MARESCA MAURIZIO — *Le «tasse di effetto equivalente»*. 1984. (esaurito)
- 60) LA RIFORMA DELLA NORMATIVA VALUTARIA. 1984. (esaurito)
- 61) D'AVIRRO ANTONIO - NANNUCCI UBALDO — *I reati nella legislazione tributaria*. 1984. (esaurito)
- 62) POLANO MARIO — *Attività commerciali e imprese nel diritto tributario*. 1984.
- 63) LOVISOLO ANTONIO — *Gruppo d'impresa e imposizione tributaria*. 1985.
- 64) MISCALI MARIO — *Imposizione tributaria e territorio*. 1985.
- 65) MAISTO GUGLIELMO — *Il «transfer price» nel diritto tributario italiano e comparato*. 1985.
- 66) MARINI FRANCESCO — *Le sopravvenienze nel reddito d'impresa*. 1984.
- 67) GENTILI GIORGIO — *Le presunzioni nel diritto tributario*. 1984.
- 68) DASSANO FRANCESCO — *Reati e illeciti amministrativi nella legge sui registratori di cassa*. 1984. (esaurito)
- 69) NANNUCCI UBALDO - D'AVIRRO ANTONIO — *I reati nella legge 17 febbraio 1985, n. 17*. 1986.
- 70) LA NUOVA NORMATIVA VALUTARIA. 1986. (esaurito)
- 71) MARONGIU GIANNI — *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*. 1988.
- 72) CONSOLO GIUSEPPE — *Nuovo diritto tributario*. 1988.
- 73) IL REDDITO DI IMPRESA NEL NUOVO TESTO UNICO. 1988.
- 74) GARBARINO CARLO — *La tassazione del reddito transnazionale*. 1990.
- 75) ESPERIENZE STRANIERE E PROSPETTIVE PER L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO. 1989. (esaurito)
- 76) LOVISOLO ANTONIO — *Disciplina tributaria e fattispecie penale*. (In corso di stampa)
- 77) SERAO G. - PICCIOLI S. — *La disciplina della frode fiscale*. 1990.
- 78) IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: PROBLEMI E PROSPETTIVE DI RIFORMA. 1992.
- 79) FICHERA FRANCO — *Le agevolazioni fiscali*. 1992.
- 80) MURATORI ALDO — *Commentario al Testo unico doganale*. 1993.
- 81) SERAO G. - PICCIOLI S. — *La disciplina della nuova frode fiscale (Art. 4 lett. f D.L. 16.3.1991 n. 83 convertito con modificazioni nella L. 15.5.1991 n. 154)*. Appendice di aggiornamento alla prima edizione. 1993.
- 82) MONTI ANGELA — *Reddito civile e reddito fiscale*. Gli effetti fiscali dell'attuazione della IV direttiva in materia di bilancio d'esercizio. 1994.
- 83) VITRÒ SILVIA — *L'errore nel diritto penale tributario*. 1995.
- 84) LA SOCIETA' COOPERATIVA: ASPETTI CIVILISTICI E TRIBUTARI. 1997.
- 85) PISTONE PASQUALE — *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. 1995.
- 86) GIOVANNINI ALESSANDRO — *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*. 1996.
- 87) AMATUCCI FABRIZIO — *Il principio di non discriminazione fiscale*. 1998.
- 88) MARINO GIUSEPPE — *La residenza nel diritto tributario*. 1999.
- 89) L'EVOLUZIONE DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO. Atti del Convegno I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria", Genova (2-3 luglio 1999). 2000.
- 90) PENNELLA NICOLA — *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*. 2000.
- 91) COMELLI ALBERTO — *IVA comunitaria e IVA nazionale*. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto. 2000.
- 92) MARONGIU GIANNI — *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*. 2001.
- 93) COCO CATERINA — *La delega bancaria nel sistema della riscossione e l'attuazione del credito tributario*. 2001.
- 94) MARCHESELLI ALBERTO — *Le attività illecite tra fisco e sanzioni*. 2001.
- 95) PALUMBO GIOVANNI — *Plusvalenze finanziarie*. 2002.
- 96) LA RIFORMA DEL DIRITTO COOPERATIVO. Atti del Convegno. Università di Genova, Facoltà di Giurisprudenza (8 marzo 2002), a cura di F. Graziano. 2002.
- 97) TUNDO FRANCESCO — *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni*. 2002.
- 98) CARINCI ANDREA — *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*. Profili sostanziali. 2003.
- 99) *La disciplina tributaria del lavoro dipendente*, a cura di N. D'AMATI. 2003.
- 100) DE BARROS CARVALHO PAULO — *Diritto tributario*. 2004.
- 101) *LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DELLA "NUOVA" SOCIETA' COOPERATIVA*, a cura di V. Uckmar e F. Graziano. 2005.
- 102) *LA MOBILITÀ TRANSNAZIONALE DEL LAVORATORE DIPENDENTE: PROFILI TRIBUTARI*, a cura di E. Della Valle, L. Perrone, C. Sacchetto e V. Uckmar. 2006.
- 103) BRUZZONE MARIAGRAZIA — *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*. 2006.
- 104) MENTI FABIO — *L'imposizione degli utili da partecipazione societaria*. 2007.
- 105) *LA NORMATIVA TRIBUTARIA NELLA GIURISPRUDENZA DELLE CORTI E NELLA NUOVA LEGISLATURA*. Atti del convegno "Gli ottanta anni di Diritto e Pratica Tributaria, Genova (9-10 febbraio 2007)". 2007.
- 106) CORASANITI GIUSEPPE — *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*. 2008.

- 107) VICTOR UCKMAR - CORASANITI GIUSEPPE - PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE — *Diritto Tributario Internazionale*. Manuale. 2009.
- 108) ORESTE RANELLETTI — *Lezioni di diritto finanziario*, a cura di N. D'Amati e C. Coco. 2009.
- 109) COMELLI ALBERTO - GLENDI CESARE — *La riscossione dei crediti*. 2010.
- 110) NUCERA VALERIA — *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*. 2010.
- 111) PAOLO STIZZA — *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*. 2011.
- 112) NICOLA PENNELLA — *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*. 2011.
- 113) LA CONCENTRAZIONE DELLA RISCOSSIONE NELL'ACCERTAMENTO, a cura di C. Glendi, V. Uckmar. 2011.
- 114) FABIO MENTI — *La documentazione di impresa*. Profili tributari. 2011.
- 115) ALESSANDRA MEREU — *La repressione penale delle frodi IVA*. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma. 2011.
- 116) VICTOR UCKMAR - CORASANITI GIUSEPPE - PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE - CATERINA CORRADO OLIVA — *Diritto Tributario Internazionale*. Manuale. Seconda edizione. 2012.
- 117) GIANGASPARE DONATO TOMA — *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*. 2012.
- 118) STEFANO ZAGÀ — *Le invalidità degli atti impositivi*. 2012.
- 119) ALBERTO MARCHESELLI — *Il "giusto procedimento" Tributario*. Principi e discipline. 2012.
- 121) GIUSEPPE CORASANITI — *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*. 2013.
- 122) OTTAVIO LOBEFARO — *La neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione societaria*. Trasformazioni, fusioni e scissioni nelle imposte sul reddito. 2014.
- 123) SANTA DE MARCO — *Il regime della tassazione per trasparenza delle società di capitali*. Sistema impositivo di riequilibrio o alternativo? 2014.
- 124) MARCO CEDRO — *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*. 2015.
- 125) CATERINA CORRADO OLIVA — *L'onere nella prova nel processo tributario*. Seconda edizione. 2012.
- 126) MASSIMO PROCOPIO — *Il sistema tributario italiano*. In due tomi. Seconda edizione. 2018.
- 127) ANTONIO GUIDARA — *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*. 2018.
- 128) CATERINA CORRADO OLIVA — *Il presupposto di accise e dazi doganali tra diritto eurounitario e principi costituzionali* (di prossima pubblicazione).
- 129) PER UN NUOVO ORDINAMENTO TRIBUTARIO — Contributi coordinati da Victor Uckmar in occasione de *I novant'anni di "Diritto e Pratica Tributaria"*, a cura di Cesare Glendi, Giuseppe Corasaniti, Caterina Corrado Oliva, Paolo de' Capitani di Vimercate. In due tomi. 2019.
- 130) MATTEO BUSICO — *L'estinzione del processo tributario*. 2019
- 131) BALDASSARRE SANTAMARIA — *Accertamenti fiscali e sistema sanzionatorio*. 2019
- 132) LUDOVICO NICOTINA — *La difesa tecnica nel processo tributario*. 2020
- 133) *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, a cura di MASSIMO BASILAVECCHIA e ALBERTO COMELLI. 2020
- 134) GUIDO SALANITRO — *Valori e corrispettivi nel diritto tributario*. 2020
- 135) ANDREA QUATTROCCHI — *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*. 2020
- 136) *La riforma della giustizia tributaria*, a cura di CESARE GLENDI. 2021
- 137) LORENZO BIANCHI — *La conciliazione nel processo tributario*. 2021
- 138) PAOLO DE' CAPITANI — *L'estinzione degli enti tra successione e responsabilità: dalle premesse civilistiche alle soluzioni tributarie*. 2023

Seconda serie (Commentari):

- 1-4) UCKMAR ANTONIO — *La legge del registro*. Quinta edizione. 1958.
- 5-6) SPINELLI MARIO — *La tassa sugli scambi*. 1934. (esauriti)
- 7-8) LA TORRE MICHELE — *Codice esattoriale*. 1936. (esauriti)
- 9) SERRANO FRANCESCO — *L'imposta sulle successioni*. 1946. (esaurito)
- 10) PROVINI GIOVANNI — *L'imposta di famiglia*. Quarta edizione. 1965.
- 11) D'AMATI NICOLA — *Commento al testo unico delle imposte sulle successioni e donazioni*. 1996.

Terza serie (Codici):

- 1) MOFFA GIUSEPPE — *Il diritto esattoriale nella giurisprudenza della Corte dei Conti*. 1931. (esaurito)
- 2) UCKMAR ANTONIO e VICTOR — *Codice delle leggi di registro*. Terza edizione aggiornata al 1° giugno 1965. 1965.
- 3) BENETTI BENITO — *Codice esattoriale*. 1968. (esaurito)
- 4) COCIVERA BENEDETTO — *Codice delle leggi sull'imposta di ricchezza mobile*. 1953. (esaurito)

Quarta serie

(Raccolte di documentazione e giurisprudenza):

- 1) MISTÒ PIA GRAZIA — *Irpef, Irpeg, Ilor*. 1980. (esaurito)
- 2) POLI MARGHERITA — *Invim*. 1981. (esaurito)
- 3) POLI MARGHERITA — *Imposta di bollo*. 1981. (esaurito)
- 4) IVALDI ALDO — *Imposte di registro*. 1981. (esaurito)
- 5) MISTÒ PIA GRAZIA — *Imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni*. 1982. (esaurito)
- 6) MISTÒ PIA GRAZIA — *Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni*. 1982. (esaurito)
- 7) PODENZANA BONVINO DAVIDE — *Il contenzioso tributario*. 1984.
- 8) PEZZINGA ATTILIO — *Imposte sugli spettacoli*. 1986.
- 9) GRAZIANO FABIO — *Bolle di accompagnamento, ricevuta fiscale e scontrino di cassa*. 1989.

