

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Dottorato di ricerca in diritto delle persone, delle imprese e dei mercati
(XXXI ciclo)

Tesi di dottorato

**La cancellazione delle società commerciali dal Registro delle imprese:
riflessi civilistici e tributari**

Coordinatore
Ch.mo Prof. Enrico Quadri

Dottoranda
Dott.ssa Maria Palma Iaccarino

Tutor
Ch.ma Prof.ssa Paola Coppola

Anno accademico 2018/2019

LA CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ COMMERCIALI DAL REGISTRO DELLE IMPRESE: RIFLESSI CIVILISTICI E TRIBUTARI

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO I	9
EVOLUZIONE (O INVOLUZIONE) NORMATIVA E GIURISPRUDENZIALE SUGLI EFFETTI ESTINTIVI DELLA CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE. PROFILI SOSTANZIALI.	9
1. L'assenza della disciplina positiva nella vigenza del codice di commercio: il prevalente orientamento giurisprudenziale	9
2. L'impatto del codice civile: l'art. 2456 c.c. e "l'efficacia dichiarativa" della cancellazione della società dal Registro delle imprese.....	13
3. La novella del 2003: l'art. 2495 c.c. e "l'efficacia costitutiva" della cancellazione della società dal Registro delle imprese.....	20
4. Il <i>revirement</i> della giurisprudenza: Corte di Cassazione, SS.UU., 22 febbraio 2010, sentenze nn. 4060, 4061 e 4062	24
4.1 Applicabilità della tesi dell'efficacia estintiva della cancellazione alle società di persone	30
4.2 Questioni irrisolte: la sorte dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo alla società cancellata-estinta.....	33
5. Le soluzioni offerte dalla Corte di Cassazione, SS.UU., 12 marzo 2013, sentenze nn. 6070, 6071, 6072 sugli effetti sostanziali della cancellazione - estinzione	40
6. Il recente intervento normativo: l'art 28, D.Lgs. n. 175/2014. Profili di illegittimità costituzionale	49

CAPITOLO II	59
L'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE E LE RICADUTE SULLO SVOLGIMENTO DEL PROCESSO: SUCCESSIONE UNIVERSALE <i>SUI GENERIS</i>	59
1. La tesi della impossibilità di individuare un successore legittimato alla prosecuzione del processo: la necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere	59
2. La tesi della successione nel processo degli <i>ex soci</i> : Corte di Cassazione, SS.UU., 12 marzo 2013, sentenze nn. 6070, 6071, 6072	66
2.1 La costituzionalità della teoria della successione universale <i>sui generis</i>	75
2.2 Successione universale <i>sui generis</i> : profili critici	82
3. La diversa prospettazione degli effetti successori della cancellazione sul processo: la successione degli <i>ex soci</i> a titolo particolare	92
4. La critica alle tesi successorie: l'ultrattività del mandato alle liti	99
CAPITOLO III.....	105
GLI EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE IN AMBITO TRIBUTARIO: LA (ANOMALA) SOPRAVVIVENZA FISCALE QUINQUENNALE DELLE SOCIETÀ ESTINTE.....	105
1. Gli effetti fiscali della cancellazione <i>ante</i> D.Lgs. n. 175/2014: l'invalidità dell'atto e il difetto di <i>legitimatio ad causam</i> dell' <i>ex liquidatore</i>	105
1.1 Gli elementi legittimanti il “meccanismo successorio”: tra i requisiti di validità dell'atto impositivo e l'onere della prova dell'interesse a proseguire l'azione del Fisco.....	116
2. L'irretroattività della “sopravvivenza” quinquennale <i>ex art 28, comma 4,</i> D.Lgs. n. 175/2014	124
2.1 L'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo della novella	130
3. Modalità, tempi e luoghi delle notificazioni degli atti procedimentali e processuali: profili critici.....	135

3.1 La sopravvivenza fiscale implicita dei poteri dell'ex liquidatore della società cancellata	142
4. La validità ed efficacia dell'atto impositivo notificato alla società estinta: presupposto per l'azione di responsabilità ex art. 36, DPR n. 602/1973. Ratio della <i>fictio iuris</i>	146
4.1 La "nuova" responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci, ex art. 36, DPR n. 602/1973	151
5. La scadenza del quinquennio e la cessazione della <i>fictio iuris</i>	157
CONCLUSIONI	160
BIBLIOGRAFIA	164

INTRODUZIONE

La delicata e controversa questione circa l'individuazione della natura degli effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese è tema ampiamente dibattuto, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, da più di un secolo e mostra, oggi, tutta la sua complessità ed attualità in virtù delle novità introdotte dall'art. 28, D.Lgs., 21 novembre 2014, n. 175 (cd. “*decreto semplificazione fiscale*”).

È proprio il citato recente intervento normativo che ha suscitato l'interesse per il tema *de quo*; tema che si è sviluppato nel presente lavoro analizzando le conseguenze sostanziali e processuali derivanti dalla cancellazione-estinzione delle società sul piano civilistico e quelle connesse alla cancellazione, cui - come si vedrà - non sempre segue la definitiva ed irreversibile estinzione dell'ente, sul piano fiscale.

In particolare, il primo capitolo è dedicato alla ricostruzione dell'*excursus* normativo e della connessa e travagliata evoluzione giurisprudenziale che, dalla vigenza del codice di commercio del 1882 ad oggi, ha interessato il fenomeno della cancellazione-estinzione delle società.

Muovendo da un breve richiamo all'orientamento giurisprudenziale affermatosi in materia nel silenzio dell'allora codice di commercio, secondo cui l'ente poteva dirsi estinto solo ove alla procedura di liquidazione cd. formale si accompagnasse quella cd. sostanziale (ovvero, la definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti), si è evidenziato l'impatto che su tale ricostruzione interpretativa ha avuto, dapprima, l'introduzione del codice civile ed in specie, la disciplina dettata dall'art. 2456 c.c. e, poi, la riforma del diritto societario del 2003 e la novella di cui all'art. 2495 c.c..

Si è, quindi, descritto il “faticoso” passaggio dalla tesi della natura meramente “dichiarativa” di pubblicità della cancellazione a quella “costitutiva” dell'estinzione, suffragata dalla giurisprudenza di legittimità - assurta, poi, a diritto vivente - con il trittico di sentenze gemelle a SS.UU. del

22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062. Secondo l'affermata tesi costitutiva, la cancellazione dal Registro delle imprese comporta l'estinzione, *ipso facto*, delle società, indipendentemente dall'esistenza di sopravvenienze e/o sopravvivenze attive e/o passive e/o di contestazioni giudiziarie in corso.

Di qui, si sono esaminati i profili critici derivanti dall'affermazione del binomio "cancellazione-estinzione" delle società circa la sorte dei rapporti giuridici sostanziali pendenti, evidenziando la validità della soluzione offerta dalla Suprema Corte con il secondo trittico di sentenze gemelle del 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071, 6072, ovvero la tesi della cd. successione universale *sui generis* in capo agli *ex* soci di tutti i rapporti facenti capo originariamente alla società estinta.

Infine, si sono delineati gli effetti dirompenti che in un quadro di norme e principi, già colmo di dubbi, perplessità ed incongruenze, teoriche e pratiche, ha avuto l'introduzione dell'art. 28, D.Lgs. n. 175/2014 che, all'evidente scopo di favorire un unico creditore, l'Erario, ha sancito - tra le altre novità - la cd. "sopravvivenza" o "reviviscenza" quinquennale delle società cancellate, ai soli fini fiscali (e contributivi). Si sono messi in luce, in particolare, i principali dubbi di legittimità costituzionale della citata norma prospettati con riferimento agli artt. 3, 76 e 97 della Costituzione.

Delineati i profili di diritto sostanziale sul tema *de quo*, nel secondo capitolo si sono analizzate le principali questioni, teoriche ed applicative, che emergono in materia processuale.

Si sono evidenziate, *in primis*, le non poche criticità della tesi secondo la quale all'estinzione della società consegue la necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere per estinzione del processo, stante la perdita della capacità processuale della società e l'impossibilità di individuare un successore legittimato alla prosecuzione della causa.

Per contro, si è abbracciata la ricostruzione interpretativa offerta dalle citt. SS.UU. nn. 6070, 6071, 6072 del 2013 - avallata, poi, dalle pronunce della Corte Costituzionale n. 198/2013 e n. 53/2016 - secondo la quale, per

effetto della cancellazione-estinzione della società, la legittimazione processuale si trasferisce sempre “*automaticamente*” in capo agli *ex* soci, ai sensi dell’art. 110 c.p.c. con la conseguente applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 299 e ss. c.p.c. in tema di interruzione della causa e di prosecuzione o riassunzione della stessa dai o nei confronti degli *ex* soci, in qualità di successori.

In ultimo, si sono individuati i principali profili critici della non condivisibile dottrina che nel tentativo di “superare” le paventate problematiche derivanti dalla ricostruzione in termini “successori” delineata dalla giurisprudenza di legittimità *supra* richiamata, muovendo da una critica, talvolta alla natura “universale” del fenomeno successorio, talaltra alle premesse fondanti l’accoglimento di siffatta tesi, ha elaborato teorie che nell’un caso attribuiscono una diversa natura (in specie, particolare e non universale) alla successione degli *ex* soci, nell’altro negano *ab origine* il verificarsi di qualsivoglia fenomeno successorio (ritenendo applicabile il cd. principio dell’ultrattività del mandato alle liti).

Nel terzo capitolo l’indagine si è focalizzata sul tema degli effetti dell’estinzione delle società in materia tributaria, evidenziando, *in primis*, le non poche difficoltà che emergono in tale specifico settore dell’ordinamento giuridico, tanto sul piano sostanziale, in ragione della natura pubblicistica del credito vantato da o nei confronti dell’Erario e della peculiare disciplina normativa preordinata alla sua realizzazione, quanto sul piano processuale, atteso il carattere tipicamente impugnatorio del processo tributario.

L’analisi è stata condotta mettendo in luce i differenti effetti che derivano dalla cancellazione delle società dal Registro delle imprese a seconda che la stessa si sia verificata prima o dopo l’entrata in vigore del cit. art. 28, del decreto semplificazioni e, quindi, prima o dopo il 13 dicembre 2014.

La citata novella - per pacifica giurisprudenza, irretroattiva - sancendo il differimento quinquennale degli effetti estintivi di cui all’art. 2495 c.c., ai soli fini fiscali (e contributivi), ha finto con il segnare un vero e proprio

spartiacque “involutivo” nella disciplina degli effetti tributari dell’estinzione delle società, nonché un doppio binario, civilistico-fiscale, tutt’altro che teso alla “semplificazione” - come suggerirebbe la rubrica dell’intero decreto in cui la norma è contenuta - per le società cancellate a far data dal 13 dicembre 2014.

CAPITOLO I

EVOLUZIONE (O INVOLUZIONE) NORMATIVA E GIURISPRUDENZIALE SUGLI EFFETTI ESTINTIVI DELLA CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE. PROFILI SOSTANZIALI.

1. L'assenza della disciplina positiva nella vigenza del codice di commercio: il prevalente orientamento giurisprudenziale

Dalla vigenza del codice di commercio del 1882 ad oggi, la individuazione del *dies a quo* degli effetti dell'estinzione delle società ha sempre rappresentato una problematica di particolare complessità, che - come affermato da autorevole dottrina - “*non conosce tregua e si allarga e si complica in continuazione*”¹, in ragione del non semplice, ma quanto mai necessario, bilanciamento dei differenti interessi che, inevitabilmente, vengono coinvolti al momento del venir meno della società quale autonomo soggetto di diritto, distinto dai soci e titolare di proprie posizioni giuridiche attive e passive².

Nella fase finale della vita della società all'interesse dei soci - e dei creditori particolari di questi ultimi - ad una liquidazione quanto più proficua possibile, si contrappone, invero, quello dei creditori sociali teso alla realizzazione delle relative pretese creditorie insoddisfatte sul patrimonio della società, prima della cessazione della procedura di liquidazione³.

¹ Cfr. C. GLENDI, *E intanto prosegue la infinita “historia” dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributario, ma non solo)*, in *Riv. giur. trib.*, 2015, X, p. 767 e ss.

² Come osservava F. D'ALESSANDRO, *Società: Scioglimento e liquidazione*, in *Giur. mer.*, 1988, p. 438 e ss., “*se v'è una certa uniformità di vedute circa che cosa sia l'estinzione, per quanto invece attiene al problema di stabilire quando si verifichi l'estinzione stessa assistiamo ad una delle più nette e drammatiche divisioni*”.

³ Trattasi degli interessi dei soggetti coinvolti, in via principale, nella procedura liquidatoria, ai quali va ad aggiungersi un generale interesse pubblico “*a che la liquidazione abbia luogo ed abbia luogo speditamente*”, posto che “*la condizione in cui versa la società che, sciolta, non procede alla liquidazione o la cui liquidazione non segna progresso alcuno, costituisce*

Per questo motivo, riconoscere all'esito dell'*iter* procedimentale predisposto per l'estinzione della società efficacia costitutiva, indipendentemente dalla sopravvivenza o sopravvenienza di posizioni giuridiche attive o passive riferibili all'ente societario, pone, primo tra tutti, il problema di individuare idonei strumenti di tutela dei creditori sociali rimasti eventualmente insoddisfatti alla conclusione della prescritta fase⁴.

Riconoscere, invece, il prodursi degli effetti dell'estinzione della società in un momento successivo all'avvenuto compimento delle predette formalità - non individuabile *ex ante* - e coincidente, almeno teoricamente, con l'intervenuta definitività di ogni situazione giuridica astrattamente imputabile alla società, significa ammettere la possibilità di una reviviscenza *ad libitum* dell'ente societario con il conseguente venir meno di ogni possibilità di certezza dei rapporti giuridici coinvolti⁵.

La questione *supra* brevemente cennata non trovava alcuna soluzione normativa nella disciplina dettata dall'abrogato codice di commercio, che in materia si limitava a regolamentare, agli artt. 210-218, le varie fasi

una situazione irregolare che sarebbe interesse generale eliminare". Sul punto, cfr. G. NICCOLINI, *Interessi pubblici e interessi privati nella estinzione della società*, Milano, 1990, p. 24 e p. 43; M. PORZIO, *L'estinzione della società per azioni*, Napoli, 1959, p. 10.

⁴ La disciplina dello scioglimento e della conseguente estinzione delle società è attualmente dettata per tutte le società di capitali, in modo unitario, dagli artt. 2484 e ss. c.c. e si articola in una serie di fasi così sintetizzabili: verificarsi di una causa di scioglimento; iscrizione della relativa delibera assembleare nel Registro delle imprese; nomina dei liquidatori ed apertura della fase di liquidazione; redazione del bilancio finale di liquidazione e del relativo piano di riparto; cancellazione della società dal Registro delle imprese. Analoga è, poi, la procedura di scioglimento ed estinzione delle società di persone dettata, invece, dagli artt. 2272 e ss. c.c., nonché dall'art. 2323 e ss. c.c., con specifico riferimento alle s.a.s. Sul punto, per tutti, cfr. G.F. CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2017, p. 315 e ss.

⁵ Cfr. G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, in *Foro it.*, 1939, I, p. 1320 e ss., secondo cui: "da un lato, la tutela dei creditori sociali, porterebbe a ritenere la insopprimibilità dell'ente e la indisponibilità del suo patrimonio fin quando esistano debiti della società; dall'altro lato le esigenze della certezza giuridica e la considerazione dell'interesse dei soci impongono che non si possa mantenere in piedi indefinitamente la società, nel presupposto della possibile sopravvenienza di un creditore ignoto".

(intermedie) del procedimento di liquidazione degli enti societari, senza prevedere alcun formale adempimento (finale) di cancellazione della società⁶.

In assenza di una espressa previsione normativa, la giurisprudenza maggioritaria della Suprema Corte si orientò, inizialmente, nel senso di riconoscere nell'esito dell'*iter* liquidatorio, il verificarsi dell'estinzione dell'ente societario con tutte le conseguenze ad essa connesse: perdita della personalità/soggettività giuridica, perdita della *legitimatio ad causam* e *ad processum*, estinzione dei diritti e dei crediti, liberazione dei debitori⁷. Non mancarono, tuttavia, coeve, seppur sporadiche, pronunce tese ad un'interpretazione meno restrittiva dell'individuazione del momento a partire dal quale potessero prodursi gli effetti dell'estinzione della società⁸.

La tesi della sopravvivenza della società alla conclusione della fase di liquidazione - inizialmente minoritaria - si fece strada nella giurisprudenza di legittimità gradualmente⁹.

⁶ Talune scarse indicazioni circa l'effettiva estinzione della società al compimento delle operazioni di liquidazione prescritte potevano trarsi dall'art. 218 del cod. comm. che si riferiva alla società che avesse adempiuto tutte le formalità pubblicitarie legate alla liquidazione quale "*società cessata*". In particolare, il cit. art. 218 prevedeva che "*compiuta la liquidazione e la distribuzione o il deposito indicato nell'articolo precedente, i libri della società cessata devono essere depositati e conservati per cinque anni presso il tribunale di commercio*". Cfr., sul punto, A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, in *Riv. soc.*, 1968, p. 516 e ss.

⁷ Cfr. Cass., SS.UU., 28 luglio 1928, in *Giur. it.*, 1929, I, p. 575, per la quale "*compiuta la liquidazione di una società anonima e cessata definitivamente l'esistenza della medesima, con l'adempimento di tutte le formalità di legge, il liquidatore non ha qualità legale per continuare un giudizio, non più nell'interesse della società estinta, ma di terzi cessionari di diritto, o aventi causa, della società, dei quali il liquidatore non ha la rappresentanza*", nonché Cass., 23 luglio 1930, in *Rep. Foro it.*, 1930, voce *Società*, n. 408 per cui "*con la chiusura della liquidazione cessa la personalità giuridica di una società per azioni, onde si estinguono i diritti della società stessa e rimangono liberati i debitori*" e Cass., 30 luglio 1930, in *Giur. it.*, 1930, I, p. 1037 per cui, ancora, "*una società commerciale, che ha ultimato le operazioni della sua liquidazione, nei modi e sensi di legge, cessa di esistere*".

⁸ Cfr. Cass., 18 giugno 1926, in *Rep. Giur. it.*, 1927, voce *Società*, n. 130 secondo cui, pur se intervenuto lo scioglimento, l'ente sociale "*continua ad esistere sin tanto che il patrimonio, come attività individuata a sé stante continua a sussistere*" e Cass., 20 febbraio 1929, in *Foro it.*, 1929, I, 614. A tale impostazione aderì anche la giurisprudenza di merito, in particolare, cfr. App. Milano, 20 febbraio 1931, in *Foro it.*, 1931, I, p. 1314.

⁹ L'elaborazione giurisprudenziale dell'efficacia meramente presuntiva della conclusione della fase di liquidazione ai fini della estinzione della società non trovava ampia adesione

Inizialmente, infatti, fu circoscritta alle sole ipotesi di perdurante pendenza in capo all'ente liquidato dei rapporti processuali che lo coinvolgevano¹⁰. Successivamente, venne estesa anche ai casi in cui la società continuava ad agire nei confronti di terzi¹¹. Si arrivò, così, alla formalizzazione del principio - condiviso per più di un secolo, sebbene con sfaccettature diverse, dai Supremi Giudici - per cui la conclusione della fase di liquidazione non avrebbe potuto determinare il venir meno della società

nella dottrina che, in mancanza di una disciplina positiva esplicita sul punto, sosteneva l'esigenza di ancorare tale fenomeno ad un momento preciso ed insuperabile. Cfr. A. CANDIAN, *Ancora sul fallimento di società disciolte*, in *Riv. dir. comm.*, 1917, II, p. 498 e ss. che osservava come “*la vita sociale ha anch'essa termini di durata prestabiliti dalla legge, e il cui regolamento, la cui proroga o la cui riduzione sono sottratte all'arbitrio dei creditori: sottratti nel senso che la inerzia dei creditori non può bastare a protrarre indefinitamente le sorti della società in una condizione di incertezza non meno tollerabile per la società e per i soci che – e questo è il colmo – per i terzi*”; G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, cit., p. 1320 e ss. e F. CARNELUTTI, *In tema d'estinzione della società commerciale*, in *Foro it.*, 1940, V, p. 25 e ss., per i quali l'estinzione dell'ente andava ricondotta al momento di ripartizione del suo patrimonio tra i soci. *Contra*, A. SAFFRA, *Il fallimento delle società commerciali*, Firenze, 1897, p. 94 e ss.; U. NAVARRINI, *Sugli effetti della “chiusura” della liquidazione*, in *Giur. it.*, 1935, I, p. 806 e ss., per il quale “*la chiusura formale della liquidazione [è] senza significato se anche un solo creditore sia stato trascurato: la chiusura sarebbe soltanto apparente. Onde, anche in tal caso, il creditore pretermesso può agire contro la società e, se ricorrano gli estremi legali, farla fallire*”; M. STOLFI, *La liquidazione delle società commerciali*, Milano, 1938, p. 233 e ss.; M. GHINDI, *Estinzione e nullità delle società commerciali*, Padova, 1937, p. 69 e ss.

¹⁰ Cfr. Cass., 17 luglio 1935, n. 2816, in *Giur. it.*, 1936, I, p. 70; Cass., 17 luglio 1941, in *Foro it.*, 1942, I, p. 70 e Cass., 27 febbraio 1942, in *Dir. fall.*, 1942, II, p. 276 per cui “*la pendenza d'una lite promossa contro la società e non ancora definitiva prima della chiusura della liquidazione, impedisce la cessazione dell'ente sociale e della rappresentanza attiva e passiva del medesimo*”. Analogamente, Cass., 28 novembre 1934, in *Giur. it.*, 1935, I, 488 (e in massima, 806) con nota di U. NAVARRINI, *Sugli effetti della “chiusura” della liquidazione*, cit., p. 806, per la quale “*non può dirsi cessata la personalità dell'ente sociale, per essere dichiarata chiusa la liquidazione, mentre pendono contestazioni in giudizio con i creditori. In tale stato di cose possono altri creditori promuovere azioni contro la società*”. La pronuncia da ultimo richiamata afferma, invero, l'impossibilità di circoscrivere la sopravvivenza della società al solo diritto già dedotto nel processo pendente, poiché ammettere che una società esiste solo per determinati soggetti (i creditori già controparti nei processi pendenti) e non anche per altri (gli altri creditori sociali) rappresenterebbe una contraddizione giuridica.

¹¹ Cfr. Cass., 17 luglio 1941, n. 1948, in *Foro It.* 1942, I, p. 70 e Cass., 15 giugno 1939, n. 2034, in *Foro it.*, 1939, I, p. 1230 per cui “*ad integrare questa non corrispondenza (tra liquidazione formale e liquidazione sostanziale) non è sufficiente la preterizione di un creditore, ma è necessario che la società stessa, nonostante la formale chiusura della liquidazione, dimostri la sua vitalità continuando ad agire e litigare*”.

“estinta” laddove essa fosse risultata ancora titolare di rapporti sostanziali e/o processuali, attivi e/o passivi¹².

In definitiva, secondo l’unanime indirizzo della giurisprudenza di legittimità, vigente codice di commercio, il momento dell’estinzione della società andava individuato nella ripartizione delle attività e nel soddisfacimento delle passività (tutte), giacché se *“pur essendo state ripartite le attività, sussistevano ancora dei debiti, la società seguitava a sussistere fino all’integrale soddisfazione degli stessi”*, non potendosi e non dovendosi ritenere determinanti, ai fini dell’estinzione dell’ente societario, i soli adempimenti pubblicitari relativi al bilancio finale di liquidazione¹³.

2. L’impatto del codice civile: l’art. 2456 c.c. e “l’efficacia dichiarativa” della cancellazione della società dal Registro delle imprese

Con l’adozione del codice civile del 1942, il Legislatore nel probabile, ma mal riuscito, intento di risolvere le questioni sorte in riferimento all’individuazione del momento in cui una società liquidata potesse dirsi estinta, all’art. 2456 c.c. ha introdotto un adempimento conclusivo del

¹² Cfr. Cass., 9 giugno 1937, in *Giur. it.*, 1937, I, p. 813, per la quale: *“La chiusura della liquidazione di una società, seguita dagli adempimenti formali, produce la cessazione della personalità sociale purché la formale chiusura corrisponda all’effettivo stato reale delle cose. Non può dirsi cessata la personalità di una società di cui sia stata dichiarata chiusa la liquidazione nel caso in cui dopo tale chiusura venga a risultare l’esistenza di creditori che non parteciparono al riparto perché non invitati ad insinuare i loro crediti, o perché sconosciuti, o venga ad apprendersi l’esistenza di attività non comprese nella liquidazione o questa sia chiusa in tronco quando tutte le attività non erano state compiute”*. La tesi del verificarsi dell’estinzione della società soltanto a seguito della cessazione di tutti i rapporti giuridici derivanti dall’attività della stessa o ad essa connessi è rimasta sostanzialmente immutata fino all’entrata in vigore della riforma organica del diritto societario del 2003 (D.Lgs. n. 6/2003) che ha determinato un radicale mutamento dell’indirizzo giurisprudenziale culminato nel trittico di sentenze gemelle della Corte di Cassazione, SS.UU., del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, su cui si rinvia al successivo par. 4 del presente capitolo.

¹³ Cfr. Cass., 28 giugno 1937, n. 2147, in *Foro it.*, 1937, I, p. 1544 con nota di T. ASCARELLI, *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, per il quale *“non può postularsi la cessazione dell’ente sociale allorché la liquidazione sia stata chiusa in pendenza di un giudizio proposto da un creditore, il quale pertanto conserva il diritto di portare a termine il giudizio nei confronti della società rappresentata dal liquidatore”*.

procedimento di liquidazione, imponendo, in particolare, a carico dei liquidatori il *dovere* di richiedere la *cancellazione* della società dal Registro delle imprese una volta “*approvato il bilancio finale di liquidazione*” (comma 1)¹⁴.

Il Legislatore ha, poi, espressamente, disciplinato gli effetti di siffatta cancellazione rispetto ai creditori sociali rimasti insoddisfatti, stabilendo che: “*dopo la cancellazione della società 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*” (comma 2).

Detta norma, tuttavia, anziché colmare i dubbi e le incertezze sorti in materia nella vigenza del codice di commercio, data la sua generica e lacunosa formulazione, riaccese il dibattito interpretativo - invero mai sopito - che ha visto lungamente contrapporsi la giurisprudenza di legittimità, da un lato, e quella di merito e la dottrina prevalente, dall’altro, sulla questione del “quando dell’estinzione” della società, sebbene, questa volta, nella “nuova e diversa” accezione della contrapposizione tra tesi “dichiarativa” ovvero “costitutiva” dell’atto formale di cancellazione della società dal Registro delle imprese di cui al cit. art. 2456, comma 1, c.c..

¹⁴ Dell’intento del Legislatore di disciplinare gli effetti della cancellazione ed estinzione delle società liquidate se ne ha conferma dalla Relazione al c.c. in cui si legge: “*da ultimo si è ritenuto indispensabile regolare la cancellazione della società dal registro delle imprese traendo dalla pubblicità che in tal senso 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 alla concorrenza delle somme riscosse e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di essi*” (n. 997), oltre che, ancor più inequivocabilmente, dalla Relazione al progetto preliminare del c.c., ove si legge che: “*è sembrato non potesse ammettersi la riviviscenza della società, dato che ormai il contratto era sciolto ed il patrimonio liquidato*” (par. 37 e 74). Sul punto, cfr. M.C. LUPETTI, *Cancellazione dal Registro delle imprese e momento estintivo delle società di persone*, in *Società*, 2004, p. 469 e ss.. La disciplina dettata dall’art. 2456 c.c. (ora art. 2495 c.c.) - rubricato “*cancellazione della società*” - riguardava, specificamente, le s.p.a., ma tramite rinvio operato, ex artt. 2464 e 2497 c.c., veniva applicato anche alle altre tipologie di società di capitali (s.a.p.a. e s.r.l.); la cancellazione delle società di persone, invece, era e continua ad essere disciplinata dagli artt. 2312 c.c. (s.n.c.) e 2324 c.c. (s.a.s.).

Ed invero, nonostante un iniziale, parziale ripensamento degli approdi cui era giunta, la giurisprudenza della Suprema Corte - ignorando la novità della predetta disposizione normativa nell'esplicita previsione di un atto formale di cancellazione a chiusura della fase di liquidazione - diede seguito alla soluzione interpretativa già elaborata in precedenza, rilevando, in specie, l'efficacia meramente "dichiarativa di pubblicità" della cancellazione della società dal Registro delle imprese¹⁵. Siffatto adempimento formale doveva

¹⁵ Nella prima risalente pronuncia resa nel vigore della nuova disciplina, la Corte di Cassazione, ritornando in parte sui propri passi (cfr. Cass., 30 giugno 1950 n. 1705, in *Foro it.*, 1951, I, p. 323) affermò che "la chiusura della liquidazione, anche se seguita da tutti gli adempimenti formali, non produce l'estinzione della società, ove non corrisponda al reale stato delle cose per essere in corso contestazioni con i creditori: tuttavia nessuna nuova azione può essere proposta contro la società, ed i creditori rimasti insoddisfatti possono far valere i loro diritti solo nei confronti dei soci ed eventualmente dei liquidatori responsabili". In altro dire, l'ente societario continuava a vivere, pur dopo la sua cancellazione dal Registro delle imprese, ma limitatamente al rapporto processuale pendente, ovvero "per essere in corso contestazioni con i creditori". Tale statuizione rimase, tuttavia, isolata. La Suprema Corte diede, invero, continuità all'orientamento sino ad allora consolidatosi. Cfr., *ex multis*, Cass., 3 maggio 1952, n. 904, in *Foro it.*, 1952, I, p. 568, per la quale "da tale avviso non si discosta sostanzialmente l'indirizzo giurisprudenziale, delineatosi in passato e rimasto immutato sotto l'imperio del vigente codice, giacché per esso non si nega che la cancellazione della società dal registro delle imprese ne produca l'estinzione, ma soltanto, a temperamento e moderazione di tale automatismo, si richiede che alla situazione presuntiva di diritto, che con la cancellazione viene a crearsi, essendo essa provocata da una volontà unilaterale, corrisponda una realtà obbiettiva, coincida una verità effettiva delle cose, onde, se si addivenga all'adempimento di tale formalità quando sono ancora in corso contestazioni con uno o più creditori, l'adempimento formale non produce le conseguenze che gli vengono assegnate". Conformemente, Cass., 12 febbraio 1953, n. 351, in *Giust. civ.*, 1953, p. 553; Cass., 21 aprile 1956, n. 1222, in *Giust. civ. mass.*, 1956, p. 420; Cass., 31 gennaio 1957, n. 346, in *Giust. civ. mass.*, 1957, p. 142; Cass., 16 novembre 1960, n. 3071, in *Giust. civ.*, 1061, I, p. 237; Cass. 29 agosto 1963, n. 2376, in *Giust. civ. mass.*, 1963, p. 1115; Cass., 20 ottobre 1998, n. 10380, in *Giust. civ. mass.*, 1998, p. 2125; Cass., 14 maggio 1999, n. 4774, in *Giur. comm.*, 2001, II, p. 50; Cass. 29 maggio 1999, n. 5233, in *Giust. civ.*, 1999, I, p. 2965; Cass., 4 ottobre 1999, n. 11021 in *Giust. civ. mass.*, 1999, p. 2064; Cass., 1 luglio 2000, n. 8842 in *Giur. it. mass.*, 2000, p. 3; Cass., 2 agosto 2001, n. 10555, in *Giur. it. mass.*, 2001, p. 899. In dottrina, sulla continuità fra la giurisprudenza di legittimità precedente e quella successiva all'entrata in vigore del codice civile, cfr. G. FERRI, *La cancellazione della società dal registro delle imprese e l'art. 2456, 2° comma, cod. civ.*, in *Riv. dir. comm.*, 1975, II, p. 290 e ss.; G. MINERVINI, *La Fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, p. 1009 e ss.; A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, cit., p. 516 e ss.. Sul punto, taluna dottrina, in specie, cfr. F. GALGANO, *Società per azioni*, Bologna, 1974, ha rilevato che la Suprema Corte nell'affermare la piena conformità della tesi dichiarativa alla nuova disciplina

ritenersi inidoneo a determinarne, *ipso facto*, l'estinzione della società, qualora non fossero risultati esauriti tutti i rapporti giuridici (attivi e passivi) facenti capo ad essa, nonché tutte le eventuali contestazioni giudiziarie in corso¹⁶.

Non era, infatti, possibile ritenere che l'estinzione di un'impresa collettiva potesse dipendere esclusivamente dalla volontà dei soci e/o dei liquidatori e dalla formalizzazione della conclusione di un *iter* procedimentale - quello della liquidazione, appunto - non potendo un soggetto giuridico considerarsi estinto, ancorché cancellato dal Registro delle imprese, se non nel momento in cui non fosse più a lui imputabile alcun rapporto giuridico, perché esauritosi o divenuto definitivo.

In altro dire, la cancellazione dal Registro delle imprese, in quanto mero "atto formale", andava considerata quale condizione necessaria, ma non sufficiente, per l'estinzione della società.

La società, pur cancellata, continuava, quindi, a sopravvivere, fintantoché al procedimento formale di liquidazione non si fosse accompagnata la completa definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti – la c.d. "liquidazione sostanziale" - e ciò, al fine di garantire ai creditori sociali,

codicistica si fece portatrice di una "*interpretazione sostanzialmente abrogativa del sistema del codice civile*". Concorde anche F. D'ALESSANDRO, *Le società: scioglimento e liquidazione*, cit., p. 438, che riferisce di "*condanna all'immortalità (del)le persone giuridiche*".

¹⁶ In particolare, sull'irrelevanza dell'intervenuta cancellazione della società per i processi pendenti di cui la società è parte, cfr. Cass., 12 luglio 1951, n. 1930, in *Foro it.*, Rep. 1951, voce *Società*, n. 352; Cass., 11 febbraio 1961, n. 299, in *Giust. civ.*, 1961, I, p. 576 per cui "*se, nonostante la chiusura formale delle operazioni di liquidazione e la stessa cancellazione della società dal registro delle imprese, attuata su richiesta dei liquidatori, sopravvivano ancora rapporti di credito o di debito da definirsi con i terzi, se, in particolare, siano ancora pendenti contestazioni giudiziali con uno o più creditori o debitori della società, la società non si estingue ed il processo in corso, di cui sia parte la società stessa, prosegue nei confronti dei soggetti fisici (liquidatori) che già la rappresentavano in giudizio, e non può in tale ipotesi sorgere alcun problema di interruzione del processo, di successione di altri e diversi soggetti nello stesso e di riassunzione*"; nonché, ancora, Cass., 27 aprile 1961, n. 947, in *Dir. fall.* 1961, II, p. 902, che precisa, ulteriormente, che in detti casi "*il creditore può continuare a rivolgersi verso la società, agendo nei confronti dei suoi organi quali esistenti al momento della cancellazione (liquidatori) e questi possono agire contro chiunque per far valere le ragioni della società nelle contestazioni rimaste in sospenso*" e Cass., 18 gennaio 1963, n. 47, in *Foro it.*, 1963, I, p. 728.

tutti, indistintamente, la possibilità di poter agire sia nei suoi confronti che, successivamente, nei confronti del singolo socio (limitatamente alla somma assegnatagli in base al bilancio finale di liquidazione, se socio di società di capitali, o illimitatamente, se socio di società di persone) e/o dei liquidatori (se il mancato pagamento dei debiti fosse dipeso da loro colpa)¹⁷.

Secondo tale impostazione, la cancellazione generava solo una presunzione *juris tantum* di estinzione con la conseguenza che, ove successivamente ad essa fossero emersi rapporti di credito o di debito, ovvero contenziosi non ancora conclusi, doveva ritenersi sussistere una prosecuzione della capacità giuridica, oltre che sostanziale, anche processuale, in capo alla società cancellata ed al contempo il permanere della rappresentanza dell'ente nei medesimi organi che lo rappresentavano prima della formale cancellazione¹⁸.

¹⁷ Cfr. Cass., 4 ottobre 1999, n. 11021, cit., secondo cui, “*Posto che l’atto formale di cancellazione di una società commerciale (nella specie, società a responsabilità limitata) dal registro delle imprese non ne determina la 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, secondo comma, 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.*”

¹⁸ Cfr., *ex multis*, Cass. 19 giugno 1975, n. 2426, in *Foro it.*, 1975, I, p. 2737 e Cass., 3 aprile 1979, n. 1880, in *Foro it.*, 1979, I, p. 1786 secondo cui, “*Le società, sia personali che di capitali, non si estinguono in seguito alla formale cancellazione dal registro delle imprese, ma solo se sia avvenuta l’effettiva liquidazione di tutti i rapporti giuridici pendenti. Perché venga meno la presunzione che alla cancellazione della società dal registro delle imprese corrisponda la liquidazione di tutti i rapporti giuridici, è sufficiente l’esistenza di un rapporto creditorio verso la società*”; nonché Cass. 28 dicembre 1989, n. 5803 in *Società*, 1990, p. 471; Cass., 16 novembre 1996, n. 10065; Cass., 29 maggio 1999, n. 5233; Cass., 12 giugno 2000, n. 7972; Cass., 1 luglio 2000, n. 8842; Cass., 24 settembre 2003, n. 14147; Cass., 24 settembre 2003, n. 14147 cit.; Cass. 20 ottobre 2003, n. 1569. Con particolare riferimento al permanere della capacità processuale in capo alla società cancellata dal Registro delle imprese, cfr. Cass., 2 agosto 2001, n. 10555, cit., secondo cui, “*l’eventuale processo già iniziato proseguiva nei confronti o su iniziativa delle persone che già la rappresentavano in giudizio o dei soci, anche con riferimento alle fasi di impugnazione, ovvero negli eventuali procedimenti di esecuzione, relativi ai medesimi rapporti accertati con sentenza costituente titolo esecutivo a base dei crediti da esigere*”.

Diametralmente opposta, era, invece, la posizione assunta dalla giurisprudenza di merito e dalla dottrina maggioritaria, che muovevano dall'assunto per cui con il cit. art. 2456, comma 1, c.c., il Legislatore aveva inteso porre fine alla *querelle* sorta in riferimento all'individuazione del momento estintivo della società, stabilendo un adempimento formale - quello della cancellazione, appunto - che segnasse con certezza tale *dies a quo*¹⁹.

¹⁹ Per la giurisprudenza di merito, a titolo esemplificativo, cfr. Trib. Monza, 12 febbraio 2001, in *Giur. comm.*, 2002, II, p. 91 con nota di A. ZORZI; Trib. Vercelli, 05 luglio 2002, in *Società*, 2003, 2, p. 221 con nota di G. GUARNIERI, secondo cui, con riguardo alle società di persone, “*Ai sensi dell’art. 2312 c.c., per ottenere la cancellazione dal registro delle imprese di una società in liquidazione è necessario e sufficiente che si sia provveduto all’approvazione del bilancio finale di liquidazione, mentre invece non occorre che risulti l’effettiva definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti*”; nonché App. Milano, 29 novembre 2002, in *Società*, 2003, 6, p. 837 con nota di G. ZAGRA. Per la dottrina maggioritaria, cfr., in specie, G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc. dd. sopravvenienze*, cit., p. 1016 e ss.; T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità della società per azioni*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1952, p. 244 e ss.; A. FIORENTINO, *Sullo scioglimento e la liquidazione delle società commerciali*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1952, p. 401 e ss.; A. PAVONE LA ROSA, *Il registro delle imprese*, Milano, 1954, p. 410 e ss.; R. COSTI, *Le sopravvenienze passive dopo la liquidazione delle società per azioni*, in *Riv. dir. civ.*, 1964, I, p. 280 e ss.; A. GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1962, p. 558; A. SCHERMI, *Momento ed effetti dell’estinzione delle società*, in *Giust. civ.*, 1965, I, p. 937 e ss.; G. FRÈ, *Società per azioni*, in *Commentario al codice civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, Bologna-Roma, 1982, p. 908; G. FERRI, *Le società*, III ed., in *Trattato del diritto civile italiano*, diretto da F. VASSALLI, XIII, Torino 1987, p. 976 e ss.; M. SPERANZIN, *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, in *Giur. comm.*, 2000, II, p. 306 e ss.; G.F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, vol. 2: Diritto delle società*, Torino, 2002, p. 533 e ss. Parte minoritaria della dottrina ispirata - al pari della giurisprudenza di legittimità - dall’esigenza di garantire una maggiore tutela dei creditori sociali, sebbene non qualificabile come dichiarativa, sosteneva la tesi per cui la cancellazione avesse l’effetto (costitutivo) del venir meno non dell’esistenza della società, ma solo del grado di autonomia patrimoniale proprio della società iscritta nel Registro delle imprese, dipendendo l’esistenza della stessa dalla presenza di presupposti sostanziali. Cfr., G. OPPO, *Forma e pubblicità delle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1966, I, p. 168 e ss. secondo cui, “*in tutte le società soggette a registrazione, la pubblicità condiziona, così nel momento iniziale come nel momento finale non l’esistenza della società, la quale dipende da presupposti sostanziali, ma quel grado di autonomia che, nei diversi tipi sociali la legge collega all’osservanza della pubblicità*” per cui “*la cancellazione attuata senza che siano esauriti quei presupposti, sottrae in sé e per sé alla società questo specifico grado di autonomia; in sostanza la riduce a società non iscritta e quindi irregolare*”; A. DE MARTINI, *Sull’estinzione della personalità giuridica delle società commerciali*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1944, p. 110 e ss. il quale, in specie, restringe l’ambito delle ipotesi rilevanti ai fini dell’esclusione dell’avvenuta estinzione dell’ente alle sole sopravvenienze e/o sopravvenienze passive, sempre che queste non abbiano natura pretestuosa, o che non siano state soddisfatte per causa imputabile al creditore; G.

Per essi, non poteva, quindi, condividersi l'idea secondo la quale la cancellazione avesse il solo limitato effetto di rendere noto ed opponibili ai terzi l'avvenuta estinzione²⁰. D'altra parte, un'interpretazione coerente e sistematica del cit. art. 2456, comma 1, c.c. con l'art. 2331 c.c. - che attribuisce efficacia costitutiva della personalità giuridica all'iscrizione della società (per azioni) nel Registro delle imprese - consentiva, agevolmente, di riconoscere all'adempimento della cancellazione, al pari di quello dell'iscrizione, efficacia costitutiva²¹.

Secondo tale diversa impostazione interpretativa, dunque, l'adempimento pubblicitario compiuto dai liquidatori decretava - *ex se* - l'estinzione della società, senza che fosse necessario attendere la definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti²².

RACUGNO, *Brevi osservazioni in tema di estinzione delle società per azioni*, in *Giur. it.*, 1969, II, p. 715 e ss.

²⁰ Cfr. M. PORZIO, *L'estinzione della società per azioni*, cit., p. 204 e ss. per cui, "ritenere la cancellazione come una forma di pubblicità dichiarativa riporterebbe il problema del momento estintivo al primitivo stato di incertezza."; A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, cit., p. 516.

²¹ Cfr. M. PORZIO, *L'estinzione della società per azioni*, cit., p. 206; C. PUNZI, *Interruzione del processo ed estinzione delle società commerciali*, in *Riv. dir. civ.*, 1963, II, p. 285; A. FIORENTINO, *Sullo scioglimento e la liquidazione delle società commerciali*, cit., p. 401; A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, cit., p. 516.

²² La tesi dell'efficacia costitutiva dell'iscrizione della cancellazione veniva da taluni precisata ed attenuata in ragione di una ricostruzione della fattispecie estintiva come fattispecie a formazione progressiva in cui la cancellazione rappresentava solo l'elemento finale. Pertanto, seppure avvenuta con effetti costitutivi, la cancellazione non poteva dirsi definitiva ed irreversibile, giacché l'assenza di uno o più degli elementi costitutivi di siffatta fattispecie "progressiva" avrebbe potuto escludere l'effetto estintivo. Pur non essendo del tutto pacifica l'identificazione degli elementi costitutivi della fattispecie estintiva della società, si rimanda, sul punto, a G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc. dd. sopravvenienze*, cit., p. 1020; M. PORZIO, *L'estinzione della società per azioni*, cit., p. 233; A. PAVONE LA ROSA, *Il registro delle imprese*, cit., p. 427. Nell'esemplificazione delle circostanze che consentirebbero di ravvisare la fattispecie estintiva come incompleta, si veda, A. GRAZIANI, *Diritto delle società*, cit., p. 558 che faceva riferimento ad una "cancellazione non preceduta dalla nomina dei liquidatori, ovvero non preceduta dalla effettiva attuazione del procedimento di liquidazione con la formazione del bilancio finale e la relativa iscrizione"; nonché G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc. dd. sopravvenienze*, cit., p. 1039, che si riferiva, invece, alla mancata devoluzione dell'attivo al soddisfacimento del passivo noto, alla distribuzione del residuo ai soci, ovvero alla definizione dei processi pendenti.

L'inevitabile conseguenza della tesi dell'efficacia costitutiva era che, dopo la cancellazione della società, i creditori eventualmente insoddisfatti avrebbero potuto far valere le loro pretese soltanto nei confronti dei soci - limitatamente alle somme loro assegnate in base al bilancio finale di liquidazione o illimitatamente - e/o dei liquidatori - purché il mancato adempimento fosse dipeso da un loro comportamento colposo o doloso, ex art. 2456, comma 2, c.c. - e, giammai, nei confronti della società, ormai estinta, proprio per effetto dell'iscrizione della cancellazione nel Registro delle imprese.

3. La novella del 2003: l'art. 2495 c.c. e "l'efficacia costitutiva" della cancellazione della società dal Registro delle imprese

L'incertezza interpretativa sorta attorno all'efficacia - dichiarativa ovvero costitutiva - della cancellazione della società dal Registro delle imprese, indusse il Legislatore ad intervenire in materia con la riforma del diritto societario del 2003, modificando, per quel che qui interessa, le disposizioni contenute nel previgente art. 2456 c.c., il cui testo - con talune aggiunte e precisazioni - è stato trasmigrato nell'art. 2495 c.c.²³.

²³ Con il D.Lgs., 17 gennaio 2003, n. 6 - "*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366*" - pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22 gennaio 2003 ed entrato in vigore l'1 gennaio 2004, è stato riformato il libro V del codice civile, allo scopo di semplificare la disciplina delle società di capitali e delle società cooperative, introdurre modelli organizzativi flessibili e di valorizzare l'autonomia statutaria. Gli interventi di maggiore rilevanza hanno riguardato la disciplina del procedimento di liquidazione, talvolta con disposizioni di perfezionamento e di interpretazione autentica della disciplina previgente, con cui sono state, di fatto, codificate interpretazioni e prassi prevalenti (così, ad esempio in tema di obbligo di redazione del bilancio annuale di liquidazione), o anche interpretazioni che nel diritto vivente precedente erano minoritarie (così, ad esempio in tema di revoca della liquidazione), talaltra con disposizioni innovative, come nel caso del diritto di informazione dell'ingresso della società nella fase di liquidazione. Sul punto, cfr. G. NICCOLINI, *sub* art. 2495, in *Società di capitali*, a cura di G. NICCOLINI, A. STAGNO D'ALCONTRES, Napoli, 2004, p. 1840; M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito all'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, in *Riv. soc.*, 2004, p. 520 e ss.; A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, Milano, 2014, p. 46 e ss. La legge rimase pressoché immutata, invece, quanto alla disciplina delle fasi di chiusura della liquidazione. Per quest'ultima, l'art. 8, comma 1, lett. a) della Legge delega n. 366/2001 prevedeva,

In particolare, la disciplina contenuta nel novellato art. 2495 c.c. è rimasta immutata nella previsione di cui al primo comma che individua nella cancellazione della società dal Registro delle imprese ad opera dei liquidatori - che “devono” richiederla dopo aver “*approvato il bilancio finale di liquidazione*” - l’adempimento conclusivo del procedimento di liquidazione²⁴.

Il Legislatore della riforma si è limitato, invero, ad intervenire sul secondo comma della norma con l’inserimento dell’*incipit* iniziale “*ferma restando l’estinzione della società*” alla già vigente disposizione, ai sensi della quale “*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*”.

Realmente innovativa, è stata, invece, l’introduzione della disciplina della notificazione della *domanda* dei creditori sociali nei confronti dei soci e/o dei liquidatori, successivamente alla cancellazione della società, che, ai sensi dell’ultimo periodo del secondo comma del cit. art. 2495 c.c., “*se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l’ultima sede della società*”.

Pur lasciando ingiustificatamente irrisolte molte delle questioni, sia teoriche che pratiche, cui aveva dato origine l’originaria formulazione della norma contenuta nell’art. 2456 c.c., l’inciso aggiunto al comma 2 dell’art. 2495 c.c. avrebbe dovuto dirimere ogni dubbio ermeneutico sul tema degli

espressamente, che la riforma disciplinasse: “*gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese, il regime della responsabilità per debiti non soddisfatti, e delle sopravvenienze attive e passive*”; il successivo art. 9, comma 1, stabiliva, invece che: “*lett. 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*”.

²⁴ A differenza del previgente art. 2456 c.c., che si applicava alle società di capitali diverse dalle società per azioni ad opera dei rinvii disposti dalla legge, il novellato art. 2495 c.c., essendo stato inserito nel Libro V, Titolo V, Capo VIII, intitolato “*Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*”, riguarda, espressamente, tutte le società di capitali. Per le società cooperative, invece, la disciplina si ricava dall’art. 2519 c.c., che rinvia alle disposizioni sulla società per azioni in quanto compatibili.

effetti della cancellazione, riconducendo, senza possibilità di fraintendimenti, l'estinzione dell'ente societario all'avvenuta cancellazione, indipendentemente dalla sopravvenienza e/o sopravvivenza di attività e/o passività e di rapporti giuridici non ancora definiti ²⁵.

Ed invece, il contrasto interpretativo tra natura dichiarativa ovvero costitutiva della cancellazione non venne fugato nemmeno con la novella *supra* richiamata.

Sull'effettiva portata del nuovo contenuto dell'art. 2495 c.c., la dottrina sosteneva in maniera unanime - in continuità con quanto già rilevato nel vigore della previgente disciplina - che non poteva dubitarsi sul fatto che con essa si fosse stabilito, pacificamente, che dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese derivasse *ex nunc* l'estinzione irreversibile della stessa²⁶.

²⁵ La riforma non è intervenuta, nonostante la Legge delega espressamente lo prevedesse, su punti chiave della disciplina dell'estinzione delle società ed in specie, sul “*regime della responsabilità per debiti insoddisfatti*” e sulla “*sorte delle sopravvenienze attive e passive*”. Per le sopravvenienze passive può sostenersi che il Legislatore abbia ritenuto sufficiente la previsione di cui all'art. 2495, comma 2, c.c. che disciplina un'eventuale azione da proporre contro i soci o liquidatori. Per quelle attive è, invece, innegabile il *vulnus* normativo. Com'è stato osservato in dottrina, il principio affermato con la Legge di riforma del diritto societario, era stato “*in qualche modo preannunciato dalla sentenza della Corte costituzionale (n. 319 del 21.7.2000) sull'art. 10 L. fall.*”, così F. SANTAGADA, *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, Parte II, in *Giusto proc. civ.*, 2010, p. 592 e ss. Con la sentenza della Consulta n. 319/2000 - come evidenziato pure dalle SS.UU. della Cassazione con le sentenze del 22 febbraio 2010 nn. 4060, 4061 e 4062 su cui *infra* par.4 del presente capitolo - “*la Corte costituzionale ha rilevato come la lettura delle norme sugli effetti della pubblicità della cancellazione delle società espressione dell'allora diritto vivente, comportasse una chiara disparità di trattamento tra imprese individuali e imprese collettive ai fini della dichiarazione di fallimento, in quanto per l'imprenditore persona fisica la stessa era consentita entro un anno dalla cancellazione, mentre per le imprese collettive, rimaneva sempre incerto il momento della loro fine o estinzione, da cui far decorrere il termine di un anno entro cui, ai sensi dell'art. 10 previgente Legge Fallimentare, poteva essere dichiarato il loro stato di insolvenza*”.

²⁶ Cfr., fra gli altri, C. PASQUARIELLO, *sub art. 2495 c.c.*, in *Il nuovo diritto delle società. Commento sistematico al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 aggiornato al D.Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310* a cura di A. A. MAFFEI, Padova, 2005, p. 2281-2282; M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito all'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, cit., p. 517; M. VAIRA, *sub artt. 2492-2496 c.c.*, in *Il nuovo diritto societario. Commentario*, a cura di G. COTTINO, G. BONFANTE, O. CAGNASSO, P. MONTALENTI, Bologna, 2004, p. 2144 e ss.; R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, in *Giur. it.*, 2010, p. 1616 e ss.

Quanto alla posizione assunta dalla giurisprudenza, invece, dall'entrata in vigore della riforma del 2003, alle pronunce che - in un'ottica di continuità rispetto al precedente indirizzo maggioritario - riproponevano il consolidato principio della valenza solo presuntiva della cancellazione della società dal Registro delle imprese, cominciarono a contrapporsi altre che, invece, secondo una diversa e più attenta interpretazione, propendevano per l'efficacia costitutiva della cancellazione²⁷.

Tra queste ultime, emergevano, poi, ulteriori contrasti interpretativi in riferimento alla individuazione del campo di applicazione - temporale e soggettivo - della novellata disciplina.

²⁷ Per la giurisprudenza di legittimità ancorata al principio consolidatosi *ante* riforma del 2003, cfr., *ex multis*, Cass., 10 ottobre 2005, n. 19732; Cass., 15 febbraio 2006, n. 3279; Cass., 2 marzo 2006, n. 4652; Cass., 23 maggio 2006, n. 12114 per cui “*deve ribadirsi ulteriormente che alla cancellazione della società dal registro delle imprese, e comunque al suo scioglimento, non consegue anche la sua estinzione, che è determinata, invece, soltanto dalla effettiva liquidazione dei rapporti pendenti che alla stessa facevano capo, e dalla definizione di tutte le controversie giudiziarie in corso con i terzi per ragioni di dare ed avere*”; Cass., 15 gennaio 2007, n. 646; Cass., 5 dicembre 2007, n. 25363 per cui “*com'è noto, 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*”; Cass., 12 maggio 2010, n. 35001 per cui, ancora, *l'atto formale di cancellazione di una società dal registro delle imprese ... non determina l'estinzione della società ove non siano esauriti tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo a seguito della procedura di liquidazione, ovvero non siano definite tutte le controversie giudiziarie in corso con i terzi, e non determina, conseguentemente, in relazione a detti rapporti rimasti in sospeso e non definiti la perdita della legittimazione processuale della società e un mutamento nella rappresentanza sostanziale e processuale della stessa, che permane in capo ai medesimi organi che la rappresentavano prima della cancellazione*”. *Contra*, Cass., 28 agosto 2006, n. 18618, in *Società*, 2007, VIII, p. 967, con nota di S. PASCALI, *Fallimento di società di fatto: applicabilità e decorrenza del termine annuale ex art. 10 l.fall.*; nonché in *Giur. it.*, 2007, I, p. 117, con nota di A. BERTOLOTTI; in *Dir. fall.*, 2008, II, p. 245, con nota di C. CONEDERA, *La rilevanza dell'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese alla luce delle modifiche intervenute nell'art. 2495 cod. civ. e l'applicabilità dell'art. 10 legge fallimentare alle società di fatto*. Secondo la cit. sentenza “*ai sensi dell'art. 2495, co. 2, nel testo introdotto dall'art. 4 d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, ed entrato in vigore il primo gennaio 2004, la cancellazione dal registro delle imprese produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società, anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti*”. Conformemente, Cass., 18 settembre 2007, n. 19347, in *Foro it.*, 2008, I, p. 2953, con nota di A.M. PERRINO; Cass., 12 dicembre 2008, n. 29242.

Ed infatti, mentre alcune decisioni ritenevano che la nuova norma avesse natura interpretativa e fosse, quindi, retroattiva, altre decisioni - sia pur implicitamente - avevano adottato la tesi della natura innovativa della stessa²⁸. Del pari, mentre taluna giurisprudenza propendeva per l'applicabilità della novella anche alle società di persone, tal'altra la negava²⁹.

Detti significativi contrasti rimasero irrisolti fino al pronunciamento delle SS.UU. della Corte di Cassazione reso con il trittico di sentenze gemelle del 22 febbraio 2010 nn. 4060, 4061 e 4062.

4. Il *revirement* della giurisprudenza: Corte di Cassazione, SS.UU., 22 febbraio 2010, sentenze nn. 4060, 4061 e 4062

Alla luce di una siffatta disomogeneità di orientamenti interpretativi circa l'efficacia della cancellazione delle società dal Registro delle imprese, pur dopo la riforma del 2003, le sezioni I e III della Corte di Cassazione hanno rimesso gli atti al primo Presidente della Corte: *“perché valuti l'opportunità di sottoporre all'esame delle Sezioni Unite la questione relativa agli effetti della*

²⁸ Sulla natura interpretativa della norma, cfr. Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192, cit. e Cass., 12 dicembre 2008, n. 29242, cit. Quanto, invece, alla tesi della natura innovativa della novella, sebbene essa non sia stata mai esplicitata dalla giurisprudenza, emerge, implicitamente, con chiarezza, dalle sentenze che, all'indomani dell'entrata in vigore della nuova disposizione, hanno fatto applicazione del diritto vigente *ratione temporis* alle società di capitali cancellate anteriormente alla riforma. Cfr., Cass., 21 agosto 2004, n. 16500; Cass., 11 maggio 2005, n. 9917; Cass., 29 novembre 2005, n. 26044; Cass., 2 marzo 2006, n. 4652, cit.; Cass., 23 maggio 2006, n. 12114, cit.; Cass., 15 gennaio 2007, n. 646, cit.; Cass., 5 giugno 2008, n. 14882; Cass. 27 ottobre 2008, n. 25819; Cass. 17 dicembre 2008, n. 29464.

²⁹ L'applicabilità della norma anche alle società di persone è stata affermata per la prima volta da Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192, in *Società*, 2009, VII, p. 877 con nota di S. RONCO, *Cancellazione dal Registro ed estinzione della società di persone*, secondo cui: *“La natura meramente ricognitiva dell'inciso contenuto nella norma 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”*. Conformemente, Cass., 30 settembre 2009, n. 21000 e Cass., 13 novembre 2009, n. 24037. *Contra*, la giurisprudenza di merito, in specie, Trib. Napoli, 14 novembre 2008; Trib. Prato, 6 agosto 2009, in *Società*, 2010, V, p. 565 con nota di V. SALAFIA, *Estensione alle società di persone del nuovo art. 2495 c.c.*; nonché Trib. Napoli, 26 aprile 2010.

*cancellazione di società di capitali e di persone dal registro delle imprese, al fine di dirimere il contrasto giurisprudenziale manifestatosi tra contrapposti indirizzi interpretativi*³⁰.

Su tale questione si sono, dunque, pronunciate le SS.UU. della Suprema Corte che, con il trittico di sentenze gemelle del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, attraverso una ricostruzione precisa e dettagliata dell'*excursus* interpretativo formatosi sino ad allora, hanno decretato il definitivo superamento del pregresso orientamento della giurisprudenza di legittimità, consolidatosi *ante* riforma del 2003 che attribuiva efficacia dichiarativa alla cancellazione della società dal Registro delle imprese³¹.

³⁰ Cfr., Cass., 9 aprile 2009, n. 8665 e Cass., 15 settembre 2009, n. 19804.

³¹ Le tre sentenze citate, sebbene riguardino tipi societari differenti, nella specie, una società in nome collettivo (la n. 4060), una società a responsabilità limitata (la n. 4061), una società cooperativa (la n. 4062), si prestano ad essere trattate congiuntamente, giacché identico è il nucleo della motivazione in esse enunciato. Il che consente di condurre un unico ragionamento che porta ad asserire conclusioni conformi per tutti i tipi di società aventi forma commerciale, siano esse di persone - e quindi dotate di soggettività imperfetta - oppure di capitali o mutualistiche e, pertanto, qualificate come persone giuridiche. Differente è, invece, il caso delle società semplici, per le quali l'iscrizione ha efficacia diversa a seconda dell'oggetto perseguito: talvolta dichiarativa (se l'attività prescelta è agricola o ittica) talaltra divulgativa, ossia di mera pubblicità-notizia, su cui, cfr. G. COTTINO, M. SARALE, R. WEIGMANN, *Società di persone e consorzi*, in *Tratt. Dir. Comm.*, diretto da G. COTTINO, III, Padova, 2004, p. 24. In particolare, cfr. Cass., SS.UU., 22 febbraio 2010, n. 4060, in *Foro it.*, 2011, I, p. 1499; in *Società*, 2010, VIII, p. 1010, con nota di D. DALFINO, *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*; in *Giur. it.*, 2010, VIII, p. 1610, con nota di R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, cit.; in *Strumentario avv.*, 2010, VI, p. 24, con nota di F. BALDI, *La cancellazione dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione*; Cass., SS.UU., 22 febbraio 2010 n. 4061, in *Foro it.*, 2011, I, p. 1498; in *Nuova giur. civ.*, 2010, II, p. 260, con nota di M. DE ACUTIS, *Le sezioni unite e il 2° comma dell'art. 2495 c.c., ovvero tra obiter dicta e contrasti (forse) soltanto apparenti*; Cass., SS. UU., 22 febbraio 2010, n. 4062, in *Foro it.*, 2011, I, p. 1498; in *Notariato*, 2010, IV p. 368, con nota di C. MAZZÙ, *Variazioni sul tema della soggettività giuridica: l'estinzione delle società*; in *Riv. giur. trib.*, 2010, p. 390, con nota di B.R. BRIANTE, *Effetti e decorrenza della cancellazione dal registro delle imprese di tutte le società*; in *Dir. banc.*, 2010, I, p. 325, con nota di A. NIGRO, *Ancora sulla cancellazione ed estinzione delle società: verso l'epilogo della "storia infinita" ?*; in *Corr. trib.*, 2010, XXXVI, p. 1301, con nota di M. BRUZZONE, *Per le SS.UU. la cancellazione estingue tutte le società*; in *Corr. giur.*, 2010, p. 1006, con nota di M. PEDOJA, *Fine della "immortalità": per le sezioni unite la cancellazione della società dal registro delle imprese determina la sua estinzione*; in *Giur. comm.*, 2010, II, p. 698, con nota di L. ROSSANO, *La cancellazione dal registro delle imprese e la società di persone*.

La soluzione fornita dalle citt. SS.UU. muove da una puntigliosa rivendicazione della correttezza della scelta ermeneutica dei Giudici di legittimità che in maniera unanime nella vigenza della previgente disciplina dettata dall'art. 2456 c.c. sosteneva la prosecuzione della capacità giuridica e della soggettività delle società commerciali dopo la cancellazione dal Registro delle imprese, in difetto dell'esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo ad essa³².

A dire dei Supremi Giudici, infatti, il previgente consolidato indirizzo interpretativo si giustificava, da un lato, in ragione della (allora) mancata previsione normativa dell'estinzione della personalità giuridica delle società di capitali e della capacità e soggettività giuridica delle società commerciali di persone, quale effetto della cancellazione e, dall'altro, per l'espressa previsione normativa della possibilità di azione dei creditori sociali anche contro i liquidatori, ma solo ove, l'inadempimento fosse dipeso da colpa loro imputabile e, quindi, solo per responsabilità extracontrattuale e non per la loro presumibile qualità di successori della società cancellata.

³² Nelle citt. SS.UU. della Suprema Corte viene ampiamente chiarito che il previgente consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità si giustifica, da un punto di vista formale, sulla base di quanto indicato nella Relazione al libro del lavoro del codice civile sul neo istituito Registro delle imprese (punti nn. 98 e ss.), ove si afferma, in specie, che lo stesso (art. 2188 c.c. e ss., come modificati dalla L., 29 dicembre 1993, n. 580 istitutiva del predetto Registro presso le Camere di commercio, sotto la vigilanza del giudice delegato) ha avuto lo scopo “*di attuare un sistema completo ed organico di pubblicità legale, idoneo a portare a conoscenza del pubblico l'organizzazione dell'impresa, le sue vicende e le sue trasformazioni*” (n. 99) e che l’ “*iscrizione ha normalmente efficacia dichiarativa. Eccezionalmente, e solo in quanto la legge espressamente lo dichiara, come avviene ad. es. per la costituzione delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata e delle cooperative, la iscrizione ha efficacia costitutiva*” (n. 100), e “*crea la presunzione juris et de jure “che i fatti iscritti siano noti a tutti*” (n. 100). Da un punto di vista sostanziale, invece, sostenere il permanere di una personalità o soggettività giuridica attenuata, a seconda che si trattasse di società di capitali o commerciali di persone, nonché il persistere di una capacità processuale limitata di tutte le società commerciali la cui iscrizione era stata cancellata dal Registro delle imprese, significava favorire e garantire il ceto creditorio, che nell'attività di recupero dei relativi crediti non sarebbe stato costretto ad agire contro una pluralità di soci con le incertezze derivanti, oltre che dalla loro individuazione, anche dal riconoscimento di una posizione peggiore rispetto a quella dei creditori particolari dei soci medesimi.

Pur senza delegittimare la precedente linea interpretativa, le SS.UU. della Corte di Cassazione mostrano di prendere piena coscienza del fatto che la tradizionale dicotomia tra efficacia dichiarativa e costitutiva della cancellazione deve ormai fare i conti con la disciplina di cui al novellato art. 2495 c.c., sicché non può più essere giustificato alcun legame con il passato modello di efficacia meramente presuntiva; e ciò, tanto più dopo il forte monito della Corte Costituzionale del 21 luglio 2000, n. 319, intervenuta in tema di dichiarazione di fallimento dell'imprenditore cessato³³.

Ed infatti, detta pronuncia, da leggere in relazione alla precedente sentenza della Corte Costituzionale del 12 marzo 1999, n. 66, sebbene resa in materia fallimentare, ha stabilito che con la cancellazione deve

³³ Le citt. SS.UU. della Suprema Corte rilevano, in particolare, il non trascurabile impatto che sulla questione degli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese ha avuto la sentenza della Corte Costituzionale, 21 luglio 2000, n. 319 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 10 del R.D., 16 marzo 1942, n. 267 (*Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, della amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa*), nella parte in cui non prevedeva che il termine di un anno dalla cessazione dell'esercizio dell'impresa collettiva per la dichiarazione di fallimento della società decorresse dalla cancellazione della società stessa dal Registro delle imprese. Il Giudice delle leggi giunge a tale conclusione dopo aver rilevato come la lettura delle norme sugli effetti della pubblicità della cancellazione delle società, espressione dell'allora diritto vivente, secondo cui la cancellazione non determinava, *ex se*, l'estinzione della società, comportasse una chiara disparità di trattamento tra imprese individuali e imprese collettive, ai fini della dichiarazione di fallimento, in quanto, mentre per l'imprenditore persona fisica la stessa era consentita entro un anno dalla cancellazione, per le imprese collettive rimaneva sempre incerto il momento della loro estinzione da cui far decorrere il termine di un anno entro cui, ai sensi del cit. art. 10, poteva essere dichiarato il loro stato di insolvenza. In conclusione, per effetto dell'intervento della Consulta, così come per l'imprenditore individuale la cancellazione costituiva il momento finale dell'attività d'impresa e quello di decorrenza del termine di un anno di cui all'art. 10 allora vigente, allo stesso modo, per le società commerciali, con o senza personalità giuridica, la cancellazione doveva determinare l'inizio del termine di decadenza, non potendo avere alcuna rilevanza l'esistenza di sopravvenienze o sopravvivenze attive e passive e la pendenza di processi per poter escludere, ai fini del fallimento, la loro estinzione. Cfr. Corte Costituzionale, 21 luglio 2000, n. 319, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2000, VI, p. 1276, con nota di V. DE SENSI, *Illegittimità costituzionale del fallimento in estensione e del fallimento delle società commerciali cessate*; in *Corr. giur.*, 2000, IX, p. 1174 con nota di F. FRUMIGLI, *Repetita iuvant: la consulta ancora sui limiti temporali al fallimento in estensione*; in *Dir. fall.*, 2000, II, p. 665, con nota di G. RAGUSA MAGGIORE, *Una sentenza attesa da tempo e che riconduce nei giusti termini la disciplina del fallimento delle società e dei soci illimitatamente responsabili*; in *Foro it.*, 2000, I, p. 2723 con nota di M. FABIANI; in *Giur. comm.*, 2002, II, p. 563, con nota di A. ZORZI, *Decorrenza e natura del termine annuale ex art. 10 l. fall. per l'imprenditore individuale*.

presumersi il venir meno “*della qualifica di impresa dei soggetti operanti in forma societaria*”, nonché per le imprese collettive “*la fine della loro personalità o soggettività coincidente con la misura della capacità giuridica delle società non persone giuridiche*”³⁴.

Non a caso, quindi, per i Giudici di legittimità in commento, l’anno successivo alla citata sentenza della Corte Costituzionale n. 319/2000, all’art. 8, comma 1, lett. a) della Legge delega n. 366/2001 per la riforma delle società di capitali fu data chiara indicazione al Legislatore delegato di “*disciplinare gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*”.

Ed il Legislatore, proprio nel rispetto dei limiti della predetta delega, ha novellato il comma 2 dell’art. 2495 c.c. con l’inserimento dell’inciso iniziale - “*ferma restando l’estinzione della società*” - introducendo, così, per la prima volta nell’ordinamento la previsione dell’effetto costitutivo dell’estinzione della cancellazione delle società di capitali dal Registro delle imprese, al pari

³⁴ La sentenza della Corte Costituzionale del 12 marzo 1999, n. 66 nell’affrontare il tema dei limiti temporali della fallibilità, ai sensi dell’art. 147 del R.D., 16 marzo 1942, n. 267 (L. Fall.), dei soci illimitatamente responsabili che abbiano perduto detta qualità, aveva invano sollecitato i Giudici di legittimità a fissare, anche per le imprese collettive, una data certa quale *dies a quo* di decorrenza del termine annuale per dichiarare il fallimento di cui all’allora vigente art. 10 L. Fall., facendolo decorrere come per le imprese individuali dalla cancellazione dell’iscrizione della società dal Registro delle imprese, al fine di garantire la certezza dei rapporti e la tutela dell’affidamento dei terzi. Cfr. Corte Costituzionale, 12 marzo 1999, n. 66, in *Foro it.*, 1999, I, p. 1382; in *Giust. civ.*, 1999, I, p. 1561 con nota di M. COSTANZA; in *Nuove Leggi civ. comm.*, 1999, p. 1028, con nota di V. DE SENSI, *Il fallimento in estensione dell’ex socio e gli artt. 10 e 11 della legge fallimentare: una recente interpretazione adeguatrice da parte della Corte Costituzionale*; in *Dir. fall.*, 1999, II, p. 235, con nota di A. DI MAJO, *Fallimento dell’ex socio e limite temporale nelle società di persone*; in *Giur. comm.*, 1999, II, p. 497, con nota di F. MELONCELLI, *L’albero di Porfirio e il limite temporale del fallimento dell’ex socio e del socio di società trasformata*. In dottrina è stato osservato che “*senza valorizzare l’intervento della Corte costituzionale, sarebbe stato arduo il definitivo (a questo punto) abbandono dell’indirizzo opposto, benché esso implichi l’avallo della precarietà elevata a sistema, consentendo che la pendenza dei rapporti pregressi posterghi sine die l’estinzione effettiva della società cancellata*”, cfr. C. MAZZÙ, *Variazioni sul tema della soggettività giuridica: l’estinzione delle società*, cit., p. 368.

di quanto già disposto per la loro nascita, ai sensi dell'art. 2331, comma 1, c.c.³⁵

Quanto alla dibattuta questione dell'applicabilità *ratione temporis* del novellato art. 2495, comma 2, c.c., le SS.UU. del 2010, respingendo la tesi che attribuiva a detta norma carattere meramente interpretativo e ricognitivo della previgente disciplina, affermano il carattere di *ius superveniens* ultrattivo della novella, rilevando come la stessa sia produttiva di effetti estintivi nuovi e non sia quindi applicabile retroattivamente³⁶.

Depongono in tal senso - secondo l'interpretazione fornita dai Supremi Giudici - la tutela dell'affidamento dei cittadini in rapporto agli effetti della loro conoscenza dell'iscrizione della cancellazione che, all'epoca in cui la stessa avvenne, non poteva escludere, in ragione dell'allora diritto vivente, la continuazione dell'esistenza in vita della società, nonché la regola cardine di cui agli artt. 10 e 11 delle preleggi e 73 Cost., per cui la norma dispone solo per il tempo a venire, ha cioè efficacia ultrattiva e non retroattiva, salvo che la legge non disponga esplicitamente il contrario e salvo a volerne riconoscere una natura interpretativa; circostanze che qui non ricorrono, non essendo

³⁵ Il medesimo effetto costitutivo è stato attribuito, per effetto della riforma del 2003, anche alla pubblicità prescritta per le delibere aventi ad oggetto le modifiche statutarie, stabilendo l'art. 2436, comma 5, c.c. che “*la deliberazione (delle modificazioni statutarie) non produce effetti se non dopo l'iscrizione*”.

³⁶ La prevalente giurisprudenza di legittimità che all'indomani della riforma del 2003 aveva abbracciato la tesi della efficacia costitutivo-estintiva della cancellazione della società dal Registro delle imprese, attribuiva al cit. art. 2495, comma 2, c.c. natura interpretativa, affermandone, quindi, la retroattività. Secondo tale impostazione, infatti, rappresentando la citata disposizione l'esplicazione di un principio già contenuto nel previgente art. 2456, comma 2, c.c., doveva potersi senz'altro affermare l'applicabilità della nuova disciplina anche alle cancellazioni avvenute anteriormente alla riforma. Di conseguenza, le società cancellate dal Registro delle imprese, prima dell'entrata in vigore della novella, dovevano considerarsi estinte a decorrere dalla data di iscrizione della relativa cancellazione dal Registro delle imprese, con la sola salvezza dei rapporti già esauriti e degli effetti irreversibilmente prodottisi. Cfr. la giurisprudenza *sub* nota 28, nonché Cass., 15 settembre 2009, n. 19804, in *Nuova giur. comm.*, 2010, I, p. 396, nella controversia poi decisa dalle SS.UU., 22 febbraio 2010, n. 4061; per la giurisprudenza di merito, cfr. Trib. Treviso, 19 febbraio 2009, in *Società*, 2010, III, p. 355, con commento di G. ZAGRA, *Effetti irreversibili della cancellazione di società di capitali dal registro delle imprese*.

ravvisabili né sulla base della lettera della delega né sulla base del dato normativo novellato³⁷.

Diversamente opinando, si sarebbe determinato, quindi, un illegittimo superamento per il passato dell'allora consolidato diritto vivente.

In definitiva, secondo l'interpretazione fornita dalle SS.UU. del 2010, la data di entrata in vigore del novellato art. 2495 c.c., l'1 gennaio 2004, rappresenta uno spartiacque temporale tale per cui tutte le società cancellate dal Registro delle imprese prima di detta data - per le quali un tempo si sarebbe potuto dubitare della relativa effettiva estinzione - devono considerarsi estinte, per presunzione assoluta, a decorrere da tale momento; mentre, per tutte le società la cui cancellazione è stata o verrà disposta successivamente a tale data, l'estinzione coincide con la data in cui, di volta in volta, viene realizzato l'adempimento della relativa formalità pubblicitaria³⁸.

4.1 Applicabilità della tesi dell'efficacia estintiva della cancellazione alle società di persone

La questione relativa all'applicabilità o meno dell'efficacia estintiva della cancellazione dal Registro delle imprese di cui al novellato art. 2495, comma 2, c.c. anche alle società commerciali di persone è stata positivamente

³⁷ Sulla inidoneità dell'*iter* logico-giuridico alla base della decisione assunta dai Supremi Giudici nel sancire il carattere di norma innovativa dell'art. 2495, comma 2, c.c., cfr. R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, cit., p. 1610, in specie, nota 5, secondo cui: "Non si comprende il richiamo all'ultimo comma dell'art. 223 bis disp. trans. c.c. e "ai profili processuali dell'articolo", che la motivazione effettua per negare il carattere interpretativo del nuovo art. 2495 c.c. rispetto alla disciplina previgente. L'altra norma evocata, l'art. 218 disp. trans. c.c., afferma che le società in liquidazione alla data del 1° gennaio 2004, di entrata in vigore della riforma, sono liquidate secondo le leggi anteriori; si potrebbe pensare che queste ultime comportino altresì che la loro cancellazione conservi un valore di presunzione relativa, non già assoluta. Peraltro, numerose sentenze recenti della Cassazione si sono mostrate inclini ad attribuire un valore interpretativo anche per il passato alla norma contenuta nel vigente art. 2495 c.c., pur quando la vicenda estintiva riguardava una società di persone."

³⁸ I principi espressi dalle SS.UU. del 2010 sono stati confermati e ribaditi dalla successiva e più recente giurisprudenza di legittimità, su cui, *ex multis*, Cass., 15 ottobre 2014, n. 21848 Cass., 19 dicembre 2016, n. 26196; Cass., 28 dicembre 2017, n. 31037; Cass., 26 settembre 2018, n. 22970.

risolta dalle citt. SS.UU. della Suprema del 22 febbraio 2010 nn. 4060, 4061 e 4062³⁹.

I Supremi Giudici muovono dalla considerazione che al novellato art. 2495, comma 2, c.c. deve riconoscersi un “... *effetto espansivo che impone un ripensamento della pregressa giurisprudenza anche per le società commerciali di persone, in adesione ad una lettura costituzionale della norma*” e proseguono rilevando che, se per effetto della nuova disciplina viene meno la personalità giuridica delle società di capitali, assente nelle società di persone, che sono dotate di una ridotta capacità, “... *deve logicamente presumersi che venga meno anche detta ridotta capacità delle società di persone*”.

Si tratta, in specie, per tutte e tre le sentenze, di *obiter dicta*, onde la Corte non sembra aver offerto siffatta soluzione interpretativa - pur meritevole di accoglimento - sulla base di argomentazioni del tutto chiare, coerenti ed esaustive⁴⁰.

Ed infatti, se da un lato, i Supremi Giudici si premurano di mantenere ferma la distinzione tra natura costitutiva della cancellazione dell'iscrizione nel Registro delle imprese delle società di capitali e cooperative e natura

³⁹ Sull'estensibilità degli effetti di cui all'art. 2495, comma 2, c.c. anche alle società di persone, si era già espressa la Suprema Corte, *in primis*, Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192 cit. - cui le SS.UU. del 2010 rinviano, affermando, espressamente, di condividerla per la parte in cui riconosce l'*effetto espansivo* del novellato art. 2495, comma 2, c.c. - nonché Cass., 13 novembre 2009, n. 24037 cit., e parte di quella di merito, in specie, Trib. Torino, 12 gennaio 2007, in *Foro it.*, 2007, II, p. 262. In dottrina, sono di quest'avviso, indipendentemente dalla riforma, G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, a cura di C. ANGELICI e G. FERRI, Torino, 2006, p. 255; F. GALGANO, *Le società in genere. Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da A. CICU, F. MESSINEO, L. MENGONI, continuato da P. SCHLESINGER, Milano, 2007, p. 394 e ss.; G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, II, 7 ed., Torino, 2009, p. 125, nonché A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, cit., p. 533.

⁴⁰ Si osservi, al riguardo, che la sentenza n. 4060/2010 concerne una società di persone (in specie, una s.n.c.), ma poiché la cancellazione di questa era avvenuta prima dell'1 gennaio 2004, data individuata dalla Corte come il momento a decorrere dal quale anche le cancellazioni antecedenti hanno efficacia estintiva, una volta risolto in senso negativo l'applicabilità *ratione temporis* della norma, non sarebbe stato in questo caso necessario affrontare il problema dell'efficacia della cancellazione per le società di persone, perché trattasi, ad ogni modo, di società estinta a partire dalla data di entrata in vigore della riforma.

dichiarativa della stessa con riferimento alle società (commerciali) di persone, dall'altro, quasi a voler superare tale distinzione, estende alle società di persone le medesime conclusioni cui perviene in ordine alle società di capitali, facendo, quindi, derivare dalla cancellazione anche di queste ultime l'effetto estintivo immediato dell'ente⁴¹.

In particolare, la lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2495, comma 2, c.c. con gli artt. 2312 e 2324 c.c. e l'intento di evitare differenze di regime a seconda del tipo sociale e soddisfare l'esigenza di tutela e l'affidamento dei terzi creditori, hanno indotto le SS.UU. del 2010 a stabilire che dall'efficacia dichiarativa - superabile quindi con la prova contraria - della

⁴¹ La tesi che la pubblicità in sede di cancellazione delle società di persone avesse efficacia solo dichiarativa era stata autorevolmente affermata già da G. FERRI, *sub* art. 2247-2324, *Delle società*, in *Commentario* a cura di A. SCIALOJA, G. BRANCA, Bologna – Roma, 1957, p. 457 e ss. per il quale “*la pubblicità serve cioè a rendere opponibile ai terzi l'estinzione verificatasi, ... ma la pubblicità non vale a far considerare estinta una società, né la mancata cancellazione vale nelle società di persone a far considerare esistente una società estinta*”. Per la dottrina successiva, cfr. R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, cit., p. 1610 per cui “*Teoricamente la distinzione fra i due effetti della pubblicità è netta: se essa ha valore costitutivo, la società (o la sua vicenda modificativa o estintiva) non sorge nemmeno fra le parti in mancanza dell'iscrizione; se invece l'efficacia è dichiarativa, gli atti o fatti già esplicano i loro effetti sia fra le parti sia nei riguardi di quei terzi dei quali l'imprenditore dimostri la presa di conoscenza (art. 2193 c.c). È però chiaro che, in ambedue i casi, l'iscrizione segna anche l'opponibilità dell'informazione a tutti i terzi, compresi quelli che pur avendo potuto consultare il registro, non lo abbiano fatto. Ed è proprio sotto questo profilo, della conoscibilità equiparata alla conoscenza da parte dei terzi, che i due tipi di pubblicità si sovrappongono per taluni loro effetti.*” Per D. DALFINO, *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*, cit., p. 1004, al fine di estendere gli effetti estintivi della cancellazione anche alle società commerciali di persone “*sarebbe stato sufficiente insistere sulla comunanza di ratio tra gli art. 2495, comma 2 (e prima l'art. 2456, comma 2), 2312 e 2324 c.c. (avvalorata dalla comune interpretazione offerta, sia pure al fine di trarne conseguenze opposte, dall'orientamento tradizionale, nella vigenza della disciplina anteriore alla riforma) e sull'inidoneità dell'inciso più volte menzionato (“ferma restando l'estinzione della società”), contenuto soltanto nella prima di tali norme, a determinare una diversità di effetti, anche in considerazione della impossibilità per il legislatore delegato di sconfinare rispetto ai principi e ai criteri direttivi contenuti nella legge delega n. 366 del 2001, limitati alle società di capitali*”. Cfr. anche V. SALAFIA, *Estensione alle società di persone del nuovo art. 2495 c.c.*, cit., p. 568; G. NICCOLINI, *La liquidazione volontaria delle società tra passato e presente*, in *Liquidazioni aziendali* a cura di S. ADAMO, G. NICCOLINI, Torino, 2010, p. 38; M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, cit., p. 514, nota 1. In senso contrario, cfr. A. MIRENDA, *Verso l'eutanasia surrettizia della società di persone*, in *Giur. mer.*, 2009, VI, p. 1583 e ss.

cancellazione delle società di persone dal Registro delle imprese scaturisce, per il tramite dell'opponibilità ai terzi, il medesimo regime previsto per le società di capitali, vale a dire l'immediata ed irreversibile estinzione dell'ente, fermo restando il *discrimen* temporale rappresentato dall'1 gennaio 2004⁴².

4.2 Questioni irrisolte: la sorte dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo alla società cancellata-estinta

Le citate SS.UU. del 2010, sebbene abbiano posto fine all'annoso contrasto interpretativo sorto circa gli effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese, affermando, in via definitiva, il binomio *cancellazione-estinzione* - tanto con riferimento alle società di capitali quanto a quelle di persone - hanno lasciato, tuttavia, irrisolte una serie di problematiche in ordine agli effetti che ne derivano sui rapporti sostanziali e processuali ancora pendenti alla data dell'avvenuta *cancellazione-estinzione*.

Una volta realizzatasi l'estinzione della società, quale soggetto autonomo di diritto, per effetto della cancellazione della medesima, sorgono inevitabili interrogativi cui l'art. 2495, comma 2, c.c., attesa la sua lacunosa formulazione, non consente di fornire adeguate risposte.

Le principali problematiche concernono la individuazione: a) della natura della responsabilità degli *ex* soci, nonché degli *ex* liquidatori rispetto ai

⁴² Nelle sentenze nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010, si legge, in specie, che “*per queste ultime (società di persone), come la loro iscrizione nel registro delle imprese ha natura dichiarativa, anche la fine della loro legittimazione e soggettività è soggetta a pubblicità della stessa natura, desumendosi l'estinzione di esse dagli effetti della novella dell'art. 2495 sull'intero titolo V del Libro quinto del codice civile dopo la riforma parziale di esso, ed è evento sostanziale che la cancellazione rende opponibile ai terzi (art. 2193 c.c.) negli stessi limiti temporali indicati per la perdita della personalità delle società oggetto di riforma*”. Per una critica all'efficacia dichiarativa attribuita alla cancellazione delle società di persone dal Registro delle imprese, cfr. A.M. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, in *Riv. dir. comm.*, 2011, I, p. 699 e ss. secondo cui “*è soprattutto la mancata equivalenza, quanto alla cancellazione di società personali in liquidazione, tra iscrizione del fatto nel registro e prova della conoscenza del fatto da parte dei terzi, al fine della opponibilità del fatto medesimo a questi ultimi, che induce a negare alla cancellazione in discorso quella natura di pubblicità ad efficacia dichiarativa, che la richiamata giurisprudenza afferma, sembra, in termini funzionalmente travisati, differenziando indebitamente sul punto società di persone e società di capitali.*”

residui passivi della società, limitandosi il cit. art. 2495, comma 2, c.c. a disporre che i creditori sociali insoddisfatti possono far valere il loro credito nei confronti degli *ex* soci, entro i limiti di quanto da essi ottenuto all'esito della liquidazione, ovvero nei confronti degli *ex* liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa; *b*) della sorte delle sopravvenienze e/o sopravvivenze attive, sulle quali il Legislatore tace; *c*) della sorte di eventuali contenziosi pendenti, potendosi verificare la cancellazione-estinzione dell'ente nelle more di un giudizio in corso di causa, ossia prima dell'adozione della sentenza dei Giudici aditi, oppure successivamente alla sentenza di primo o secondo grado, ponendo in questi casi seri dubbi circa la individuazione del soggetto legittimato a stare in giudizio e del soggetto da o contro il quale la sentenza emessa nei confronti dell'ente (ormai estinto) possa essere impugnata.

Prima del noto intervento delle SS.UU. della Suprema Corte, che con il tritico di sentenze gemelle del 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071, 6072 chiariscono - non senza sollevare dubbi e perplessità circa la validità delle soluzioni adottate - la sorte delle problematiche *supra* cennate, su di esse giurisprudenza e dottrina continuavano ad esprimersi in maniera piuttosto contrastante⁴³.

⁴³ Cfr., *infra* par. 5 del presente capitolo e par. 2 del capitolo 2 per i riferimenti sulle citate sentenze. Si menzionano, qui, solo le ordinanze di rimessione alle SS.UU. e le *questioni di massima di particolare importanza* ad esse sottoposte: Cass., 18 giugno 2012, n. 9943, sulla individuazione della “*sorte dei rapporti processuali pendenti nel momento in cui una società (nella specie una società di persone) venga cancellata dal registro delle imprese*”, in *Corr. giur.*, 2012, p. 1185 con nota di A. TEDOLDI, *Cancellazione di società dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle SS.UU. e alla consulta (con una proposta di immortalità relativa ad effetti meramente processuali)*; in *Foro it.*, 2012, I, p. 3070, con nota di D. LONGO; Cass., 10 agosto 2012, n. 14390 sulla “*questione concernente l'attribuzione dei rapporti pendenti al momento dell'estinzione della società, ma che siano stati trascurati nella liquidazione, e la legittimazione processuale a dedurli in giudizio*”; Cass., 28 settembre 2012, n. 16606 sulla individuazione della “*sorte delle sopravvenienze attive scoperte dopo la cancellazione di una società dal registro delle imprese o dei residui patrimoniali attivi non liquidati prima della cancellazione, con l'ulteriore interrogativo, specifico dei giudizi per equa ripartizione promossi a norma della L. n. 89 del 2001, consistente nello stabilire se il diritto in tale sede azionato possa dirsi sussistente nel patrimonio sociale ab initio, e quindi*

Ora - senza alcuna pretesa di esaustività - nell'intento qui perseguito di fornire una ricostruzione del complesso quadro normativo e giurisprudenziale in materia di effetti sostanziali della cancellazione-estinzione delle società - strumentale all'analisi condotta nei successivi capitoli del presente lavoro, circa gli effetti processuali e le ripercussioni in ambito tributario della cancellazione-estinzione delle società - si delineeranno, brevemente, le differenti tesi fornite dagli interpreti sulle questioni non affrontate dall'intervento nomofilattico del 2010 e che, come si è anzidetto, hanno reso necessario un nuovo ed ulteriore intervento delle SS.UU., dopo appena tre anni.

In particolare, quanto al titolo della responsabilità degli *ex* soci e degli *ex* liquidatori, mentre nei confronti di questi ultimi è stato pressoché unanime l'indirizzo interpretativo che ha riconosciuto in capo ad essi una responsabilità di natura extracontrattuale, la cui fonte risiede nell'aver liquidato e cancellato la società con colpa e/o con dolo, prima che la stessa avesse pagato tutti i suoi debiti, diverse e controverse sono state le tesi sostenute circa la natura della responsabilità degli *ex* soci per i debiti della società estinta⁴⁴.

Due sono state le principali tesi elaborate sul punto.

La prima muove dall'assunto per cui con l'estinzione della società non si estinguono anche le obbligazioni che ad essa facevano capo, estendendosi

già al tempo della cancellazione dal registro, o se invece si configuri come una mera pretesa, rispetto alla quale sarebbe da valutare il significato della sopravvenuta decisione della società di farsi cancellare dal registro delle imprese.”

⁴⁴ Cfr., tra gli altri, M. PORZIO, *L'estinzione delle società per azioni*, cit., p. 217, per il quale si tratterebbe di una responsabilità per lesione del credito dei terzi; F. DI SABATO, *Istituzioni di diritto commerciale*, Milano, 2004, p. 501 e ss., F. FIMMANÒ e L. TRAVERSA, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società di capitali alla luce della riforma*, in *Riv. not.*, 2004, I, p. 698 e ss.; G. SUCCI e M.M. PRATELLI, *Questioni in tema di riparto dell'attivo nella liquidazione di società di capitali*, in *Società*, 2004, X, p. 1229 e ss.; F. DIMUNDO, *sub art. 2495, La riforma del diritto societario*, in AA.VV., *Gruppi, trasformazione, fusione e scissione, scioglimento e liquidazione, società esterea*, a cura di G. LO CASCIO, Milano, 2003, p. 220. Per una differente posizione, sebbene prima dell'entrata in vigore del codice civile, cfr. F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciale*, cit., p. 26 e ss., secondo cui la responsabilità dei liquidatori, pur presupponendo la colpa, sarebbe parimenti responsabilità contrattuale; nonché F. BONELLI, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985, p. 303.

queste ultime sui soci nella loro qualità di successori della medesima⁴⁵. Tra i sostenitori di detta tesi vi è stata una netta contrapposizione fra chi ha ritenuto si trattasse di successione a titolo universale, chi di successione a titolo particolare, chi, ancora, di successione *tout court*⁴⁶.

La seconda sostiene, al contrario, che con l'estinzione dell'ente si estinguono anche le obbligazioni societarie che ad esso facevano capo, sicché i soci diventano destinatari di una nuova e autonoma azione da parte dei creditori sociali che, secondo alcuni, ha la sua ragion d'essere nella responsabilità per arricchimento senza giusta causa, *ex art. 2041 c.c.*, secondo altri, nella responsabilità per indebito oggettivo, *ex artt. 2033 e 2280 c.c.*⁴⁷.

⁴⁵ Cfr., per la giurisprudenza di legittimità, Cass., 5 novembre 2010, n. 22548, Cass., 3 novembre 2011, n. 22863; Cass., 9 novembre 2012, n. 17637, in *Società*, 2012, p. 1354.

⁴⁶ Per la tesi della successione a titolo universale, cfr., tra gli altri, M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito all'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, cit., p. 533; F. SANTAGADA, *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, cit., p. 597. Per la tesi della successione a titolo particolare, cfr. A. SCHERMI, *Momento ed effetti dell'estinzione delle società*, cit., p. 957; D. DALFINO, *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, cit., p. 1013, che afferma che "ammesso, in ogni caso, che si tratti di operazione che rinviene la propria fonte in un meccanismo di tipo derivativo-successorio ... (si tratterà di successione) non a titolo universale pro quota nel patrimonio della società ... ma a titolo particolare". Sostiene, invece, la tesi della successione *tout court*, A. ZORZI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese, estinzione della società e tutela dei creditori sociali*, in *Giur. comm.*, 2002, II, p. 91 e ss. secondo cui la tesi della successione universale porterebbe a risultati inaccettabili per quanto riguarda i contratti sociali in essere al momento della cancellazione dell'ente. Secondo l'A., infatti, "se davvero gli ex soci della società estinta fossero successori universali di questa, dovrebbe ammettersi il loro subentro nei contratti che prima vedevano parte la società cancellata; risultato che - all'evidenza - non può risultare convincente."

⁴⁷ Già prima dell'entrata in vigore del codice civile, sostenevano la tesi della responsabilità per arricchimento senza giusta causa, G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, cit., p. 1320 e F. CARNELUTTI, *In tema d'estinzione della società commerciale*, cit., p. 30. Nello stesso senso, dopo l'adozione del codice civile, cfr. L. COVIELLO JR., *Osservazioni in tema di estinzione delle persone giuridiche*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1949, p. 803 e ss.; M. DOSSETTO, *Problemi in tema di liquidazione di società*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, II, p. 151 e ss.; G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc. dd. sopravvenienze*, cit., p. 1009 e ss., secondo cui, in particolare, "non può dubitarsi della vicenda cui vanno incontro i debiti sociali (eventualmente insoddisfatti) in conseguenza della estinzione della società: essi si estinguono per estinzione del soggetto non accompagnata da successione. E così si spiega anche l'attribuzione *ex lege* ai creditori sociali di mere azioni di arricchimento nei confronti dei soci, dopo l'estinzione della società. Invero, dopo codesta estinzione, si è in presenza non più di creditori sociali in senso proprio, ma di ex titolari di crediti nei confronti della

Tra le tesi minoritarie e più risalenti vi è, poi, quella che ha ritenuto che la responsabilità dei soci deriverebbe dalla originaria responsabilità conseguente al rapporto sociale, che diverrebbe diretta e principale solo al venir meno del “*diaframma*” della persona giuridica cancellata e, quella secondo cui la responsabilità degli *ex* soci deriverebbe dalla loro posizione di garanti dei debiti contratti dalla società partecipata, poi estintasi⁴⁸.

Quanto alla sorte delle sopravvenienze e/o sopravvivenze attive, l’art. 2495, c.c. nulla dispone⁴⁹. Per esse si è diffusa la tesi secondo la quale, nel caso in cui queste fossero consistite in beni, si sarebbe instaurato un regime di comunione ordinaria, *ex artt.* 1100 e ss. c.c., tra gli *ex* soci, mentre nel caso in

società, estintisi per causa non soddisfattoria, e con conseguente arricchimento dei soci”. Tale tesi è stata ripresa, più di recente, da L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, I, p. 10001, secondo il quale è indubbio che, in tale fattispecie, ricorra l’ “arricchimento”, inteso sia in termini d’incremento patrimoniale che di risparmio di spesa per i soci, così com’è strutturalmente presente l’impoverimento, inteso come depauperamento patrimoniale del creditore. Del resto, è “*la stessa previsione normativa a stabilire ex lege nella fattispecie quell’indispensabile ed immanente nesso di correlazione (diretta) tra l’uno e l’altro elemento, che così naturalmente trova fondamento nella complessiva disciplina della liquidazione e dello scioglimento del contratto sociale.*” Per la tesi della responsabilità per indebito oggettivo, cfr. A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, cit., p. 516 e ss., secondo cui, “*nel caso in cui alcuni creditori siano stati preferiti avverrà che nel bilancio finale risulterà che i soci hanno diritto alla distribuzione di somme, che non potrebbero essere distribuite stante il divieto di cui all’art. 2280 c.c., e conseguentemente i liquidatori effettueranno un pagamento che trova solo formalmente il suo titolo giuridico nel contratto sociale e la determinazione quantitativa nel bilancio finale di liquidazione*”.

⁴⁸ Per la prima tesi, cfr. T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità della società per azioni*, cit., p. 244 e ss. Per la seconda, cfr., M. PORZIO, *La cancellazione*, in AA.VV., *Il nuovo diritto delle società*, diretto da P. ABBADESSA e G.B. PORTALE, IV ed., Torino, 2007, p. 94 e ss., ove l’A. afferma che “*il debito insoddisfatto è e rimane un debito della società, da essi (i soci) garantito*”, mostrando di aver mutato il proprio pensiero in ordine al titolo della responsabilità dei soci, in un primo momento giustificato in ragione della successione universale degli *ex* soci alla società estinta; M. PALANDRI, *Effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1948, III, p. 551 e ss.

⁴⁹ Con l’espressione sopravvivenze e sopravvenienze attive si designano quelle posizioni giuridiche attive facenti capo alla società cancellata che non trovano corrispondenza nel bilancio finale di liquidazione, pur se già sorte al momento dell’estinzione della società (c.d. sopravvivenze), oppure perché sorte in un momento successivo alla chiusura della liquidazione (c.d. sopravvenienze). Il Legislatore non si occupa della sorte delle eventuali sopravvivenze e/o sopravvenienze attive, nonostante ciò fosse stato espressamente richiesto dall’art. 8, comma 1, lett. a) Legge delega n. 366 del 2001 che imponeva di “*disciplinare gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese, il regime della responsabilità per debiti non soddisfatti, e delle sopravvenienze attive e passive*”.

cui si fosse trattato di crediti, vi sarebbe stata una situazione di solidarietà attiva tra questi ultimi⁵⁰.

Sulla natura del titolo d'acquisto da parte degli *ex* soci di detti residui attivi, al pari di quanto già *supra* delineato in riferimento alle differenti tesi circa la natura della responsabilità degli stessi per gli eventuali residui passivi, si è ritenuto secondo taluni che si trattasse di fenomeno successorio, ora a titolo universale, ora a titolo particolare⁵¹; per altri che si venisse a determinare una comunione ordinaria tra gli *ex* soci quale effetto dello stesso contratto sociale⁵²; o, ancora, - in via analogica rispetto a quanto stabilito per

⁵⁰ Per la tesi che postula l'instaurarsi di un regime di comunione ordinaria, cfr. Cass., 15 ottobre 2012, n. 17637, cit.; Cass., 23 luglio 2012, n. 12796, in *Foro it.*, *Rep.* 2012, voce *Società*, n. 535. Per quella di merito, cfr. Trib. Treviso, 19 febbraio 2009, cit.; Trib. Milano, 17 maggio 2010, p. 6444, in banca dati *Dejure*; Trib. Bologna, 8 ottobre 2010, in *Società*, 2011, p. 271, con nota di E.E. BONAVERA, *Sopravvenienze attive di società estinta in seguito alla cancellazione dal Registro delle imprese*. In dottrina, G. POSITANO, *L'estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, in *Quaderni di Giur. comm.*, n. 352, Milano, 2012, p. 92; F. DI SABATO, *Istituzioni di diritto commerciale*, cit., p. 357; M.S. SPOLIDORO, *Seppellimento prematuro. La cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese ed il problema delle sopravvenienze attive*, in *Riv. soc.*, 2004, IV, p. 823; R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, cit., p. 1618; L. COVIELLO JR., *Osservazioni in tema di estinzione delle persone giuridiche*, cit., p. 803 e ss.; A. GRAZIANI, *Diritto delle società*, cit., p. 559 e ss.; A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, cit., p. 516 e ss.; A. SCHERMI, *Momento ed effetti dell'estinzione delle società*, cit., p. 937 e ss.; M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, cit., p. 514 e ss. Per la tesi secondo la quale vi sarebbe stata una situazione di solidarietà attiva tra i soci, cfr. M. PORZIO, *La cancellazione*, cit., p. 91.

⁵¹ Cfr. M. PORZIO, *L'estinzione della società per azioni*, cit., p. 215, per il quale si tratterebbe di una successione a titolo universale in un patrimonio sociale; F. SANTAGADA, *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, cit., p. 597, per la quale "è possibile ricostruire il rapporto che si instaura tra società e soci, in seguito alla divisione del patrimonio sociale, in termini di successione universale, rinvenendosene nella specie gli effetti caratteristici: la responsabilità per i debiti del soggetto venuto meno e l'unità della vicenda traslativa". *Contra*, L. COVIELLO JR., *Osservazioni in tema di estinzione delle persone giuridiche*, cit., p. 820; A. SCHERMI, *Momento ed effetti dell'estinzione di società*, cit., p. 937, per i quali si tratterebbe di successione a titolo particolare.

⁵² Cfr., T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità della società per azioni*, cit., p. 251, che afferma che "nell'ipotesi di persistenza o sopravvenienza di attività non mi sembra si possa parlare di successione, ma solo di un effetto dell'originario rapporto sociale. Il trasferimento dei beni in sede di riparto della società al socio (come la responsabilità di questo a tenore del 2456 e 2312 o il suo diritto sui beni sociali trascurati nel riparto) è la conseguenza del rapporto sociale".

le persone fisiche, ex artt. 528 e ss., c.c. - che fosse ravvisabile l'applicabilità dell'istituto dell'eredità giacente⁵³. Infine, vi è stato chi basandosi sulla "valenza omnicomprensiva" del bilancio di liquidazione, che considererebbe - implicitamente - anche le eventuali sopravvenienze e/o sopravvivenze, ha ritenuto detto bilancio titolo idoneo a far emergere la comunione degli ex soci sulle stesse⁵⁴.

Quanto, infine, agli effetti sui rapporti processuali pendenti della cancellazione-estinzione delle società, rinviando al capitolo 2 del presente lavoro per l'esame dettagliato della questione, si menzionano, qui, per mera compiutezza espositiva, le differenti tesi che, prima dell'intervento delle SS.UU. del 2013, si erano poste sulla questione.

Anche qui, le ricostruzioni proposte rispecchiano tendenzialmente le differenti posizioni assunte in relazione al titolo della responsabilità degli ex soci per i debiti sociali non soddisfatti. Così, la dottrina prevalente si è espressa nel senso del riconoscimento dell'operare del meccanismo della successione universale nel processo, di cui all'art. 110 c.p.c., fondata sull'applicabilità del meccanismo interruzione-riassunzione del processo, ex artt. 299 e ss. c.p.c.⁵⁵. Talaltra dottrina ha, invece, riconosciuto l'operare del meccanismo della successione a titolo particolare, di cui all'art. 111 c.p.c.⁵⁶.

⁵³ Cfr. V. SALAFIA, *Sopravvenienza di attività dopo la cancellazione della società dal Registro imprese*, in *Società*, 2008, VII, p. 929 e ss.

⁵⁴ Cfr. A. RUOTOLO, *Società cancellata dal registro delle imprese e sopravvenienze attive*, in AA. VV., *Consiglio nazionale del notariato. Studi e materiali*, Milano, 2006, p. 1058 e ss., per il quale "è la stessa approvazione del bilancio finale di liquidazione a consentire l'imputazione dei beni ai soci (atto certamente traslativo)".

⁵⁵ Cfr. M. SPERANZIN, *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, cit., p. 306; Id., *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, cit., p. 514 e ss.; F. SANTAGADA, *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, cit., p. 596 e ss.; C. CONEDERA, *La rilevanza dell'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese alla luce delle modifiche intervenute nell'art. 2495 cod. civ., e l'applicabilità dell'art. 10 legge fallimentare alle società di fatto*, cit., p. 245 e ss.

⁵⁶ Cfr. D. DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, Torino, 2002, p. 393. La tesi viene poi riproposta dall'A. in *Le Sezioni unite e gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*, cit., p. 1004 e ss.

Vi è stato poi chi ha escluso la possibilità di prosecuzione dell'originario processo in ragione della perdita della capacità processuale della società-parte e chi ha sostenuto la necessità della chiusura del processo con una declaratoria della cessazione della materia del contendere⁵⁷.

5. Le soluzioni offerte dalla Corte di Cassazione, SS.UU., 12 marzo 2013, sentenze nn. 6070, 6071, 6072 sugli effetti sostanziali della cancellazione - estinzione

Le SS.UU. della Corte di Cassazione con le tre coeve sentenze del 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071, 6072, muovendo dall'assunto posto dalle precedenti SS.UU. del 2010, per cui, ai sensi del novellato art. 2495, comma 2, c.c., deve ritenersi che la cancellazione dal Registro delle imprese comporta l'estinzione, *ipso facto*, della società, indipendentemente dall'esistenza di sopravvenienze e/o sopravvivenze attive e/o passive, passano ad affrontare le questioni lasciate da queste irrisolte, circa la sorte dei rapporti facenti capo alla società cancellata-estinta non definiti nella fase della liquidazione⁵⁸.

⁵⁷ Per la prima tesi, cfr. R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, cit., p. 1617. Per la seconda, cfr. C. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, IX, p. 749.

⁵⁸ Cass., SS.UU., 12 marzo 2013, n. 6070, in *Foro it.*, 2014, I, p. 228, con nota di A. PROTO PISANI, *Note sulla estinzione delle società per azioni, processi pendenti*; in *Foro it.*, 2013, I, p. 2189, con note di A. NIGRO, *Cancellazione ed estinzione delle società: una parola definitiva dalle sezioni unite*, e di D. LONGO, *Ancora sugli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese: chiarimenti o nuove incertezze?*; in *Società*, 2013, V, p. 536, con note di F. FIMMANÒ, *Le sezioni unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, e di G. GUIZZI, *Le sezioni unite, la cancellazione delle società e il "problema" del soggetto: qualche considerazione critica*; in *Azienda & Fisco*, 2014, II, p. 30, con nota di S. D'ANDREA, *Cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese: effetti sui rapporti attivi e passivi*; in *Corr. giur.*, 2014, p. 252, con nota di M. SPERANZIN, *Successione dei soci ed iscrizione nel registro delle imprese del fatto estintivo della società*; in *Corr. giur.*, 2013, V, p. 691, con nota di C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*; in *Giusto proc. civ.*, 2013, III, p. 767, con note di D. DALFINO, *Cancellazione della società e rapporti pendenti*, e di F. TEDIOLI, *Le sezioni unite si pronunciano sugli effetti processuali dell'estinzione della società: una soluzione convincente?*; Cass., SS.UU., 12 marzo 2013, n. 6071, in *Giur. it.*, 2013, IV, p. 858, con nota di G. COTTINO, *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle sezioni unite*; in *Dir. fall.*, 2013, II, p. 528, con nota di R. TISCINI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sua estinzione - Le sezioni unite chiudono il cerchio*;

Trattasi in specie dei rapporti non definiti perché trascurati (*sopravvivenze*) o, perché, venuti ad esistenza solo dopo la chiusura del procedimento liquidatorio (*sopravvenienze*), su cui la Suprema Corte ha esaminato, dapprima, i profili di diritto sostanziale per poi trarne le conseguenze sul piano processuale⁵⁹.

La Corte evidenzia, *in primis*, come il dato testuale dell'art. 2495, comma 2, c.c. consente di escludere la tesi secondo cui con l'estinzione della società, per effetto della cancellazione, si estinguono anche i debiti ancora insoddisfatti, stabilendo detta norma - espressamente - che i creditori sociali "*non soddisfatti*" possono rivalersi nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, ovvero nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa⁶⁰.

Così, i Supremi Giudici giungono ad affermare che, mentre per i liquidatori è prevista una responsabilità che "*deve intendersi per risarcimento dei danni*", nei riguardi dei soci opera un fenomeno di tipo successorio, "*sia pure sui generis ... che è variamente disciplinato dalla legge a seconda del diverso regime di responsabilità da cui, pendente societate, erano caratterizzati i pregressi rapporti sociali*"⁶¹.

Cass., SS.UU., 13 marzo 2013, n. 6072, in *Foro it.*, 2013, I, p. 2189; in *Riv. not.*, 2013, p. 953; in *Dir. e prat. trib.*, 2013, II, p. 20945, con nota di C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*.

⁵⁹ Per i profili processuali, cfr. *infra* par. 2 del capitolo 2.

⁶⁰ Analoga disposizione è dettata dagli artt. 2312, comma 2, c.c. e 2324 c.c., rispettivamente, per le società in nome collettivo e per le società in accomandita semplice.

⁶¹ La responsabilità dei liquidatori rappresenta un'ipotesi di lesione del diritto di credito che si ravvisa laddove gli stessi abbiano effettuato il riparto del "residuo" attivo tra i soci, pur essendo consapevoli - ovvero dovendolo essere, sulla base della diligenza professionale - dell'esistenza di passività non soddisfatte anche solo potenziali. I liquidatori di una società cancellata dal Registro delle imprese possono essere chiamati a rispondere nei confronti dei creditori sociali insoddisfatti, laddove questi ultimi dimostrino l'esistenza, nel bilancio finale di liquidazione, di una massa attiva dagli stessi distribuita ai soci, oppure che la mancanza di tale massa attiva sia imputabile alla loro negligenza od inottemperanza ai doveri imposti dalla natura e dalle finalità del procedimento di liquidazione. Una specifica ipotesi di responsabilità dei liquidatori verso i creditori sociali è sancita dall'art. 2491 c.c. che si riferisce al caso in cui i liquidatori non hanno richiesto ai soci i versamenti ancora dovuti ed hanno distribuito acconti senza che si verificassero le condizioni previste dalla norma. Cfr.,

In altro dire, le obbligazioni di cui i soci, in qualità di successori *latu sensu* della società estinta, possono essere chiamati a rispondere, all'indomani dell'estinzione della società di cui erano parte, non si configurano come nuove obbligazioni, ma si identificano con quelle che facevano capo originariamente alla società estintasi, conservandone la medesima causa e natura giuridica, e di tali obbligazioni i soci-successori ne rispondono, illimitatamente o nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, a seconda che si tratti di soci illimitatamente o limitatamente responsabili *manente societate*⁶².

La *ratio* alla base della ricostruzione di siffatto fenomeno in termini successori, come *supra* rappresentato, è da ravvisare - per quanto si legge nelle pronunce in commento - in primo luogo, nel fatto che il diritto del creditore non può venir meno definitivamente a causa della cancellazione del debitore.

Diversamente opinando, si finirebbe, invero, con il consentire al debitore di disporre unilateralmente del diritto altrui, il che è tanto più inammissibile in un contesto normativo ove non viene riconosciuto al creditore la legittimazione a proporre reclamo contro il bilancio finale di

sul punto, M. PORZIO, *La cancellazione*, cit., p. 95; E. SCIMEMI, *I poteri dei liquidatori di società di capitali nella distribuzione dell'attivo*, in *Società*, 2008, III, p. 299 e ss.; F. FIMMANÒ, *Le sezioni unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, cit., p. 536.

⁶² Sul punto, osserva criticamente, G. GUIZZI, *Le sezioni unite, la cancellazione delle società e il "problema" del soggetto: qualche considerazione critica*, cit., p. 561, che la soluzione proposta dalla Cassazione è carente da un punto di vista sistematico. Ed infatti, l'affermazione per cui in virtù del meccanismo successorio il debito di cui i soci sono chiamati a rispondere "*non si configura come un debito nuovo (...) ma si identifica con il medesimo debito che faceva capo alla società, conservando la propria causa e la propria natura giuridica*", è difficilmente conciliabile con la contestuale osservazione dei Supremi Giudici secondo cui resterebbe in ogni caso fermo il diritto del socio di opporre al creditore agente la limitazione di responsabilità caratterizzante la propria posizione nella società estinta. Secondo l'A. "*Quest'affermazione finisce, infatti, per condurre a una sostanziale disapplicazione del principio generale dettato ex art. 2740 c.c., giacché a differenza di quel che sarebbe accaduto prima della cancellazione della società dove tale principio si sarebbe conservato naturalmente operante - appunto nel senso che la società evidentemente rispondeva illimitatamente per l'adempimento - tale esito viene vanificato nell'ipotesi successoria conseguente alla cancellazione, nonostante la pure postulata premessa per cui il successore subentra nella medesima situazione soggettiva passiva del dante causa.*"

liquidazione della società debitrice, il cui deposito prelude alla cancellazione⁶³.

In secondo luogo, sarebbe stato lo stesso Legislatore a fornire “*indizio*” nel senso di una siffatta ricostruzione, laddove all’art. 2495, ultimo periodo del comma 2, c.c. dispone che la domanda proposta dai creditori insoddisfatti nei confronti dei soci possa essere notificata entro un anno dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese, presso l’ultima sede legale di questa, analogamente, quindi, a quanto previsto dall’art. 303, comma 2, c.p.c., che consente, entro l’anno dalla morte della parte (persona fisica), di notificare l’atto di riassunzione agli eredi nell’ultimo domicilio del defunto.

Quanto, poi, alla sorte delle sopravvenienze e sopravvivenze attive, la Suprema Corte muove dall’assunto, indiscutibile, di cui danno espressamente atto le tre sentenze, che di esse “*il legislatore ne tace*”.

In riferimento ad esse, i Supremi Giudici distinguono tra “*mere pretese*” e “*crediti controversi ed illiquidi*”, da un lato, e “*beni e diritti non conosciuti o trascurati al tempo della liquidazione*”, dall’altro.

Quanto ai primi, viene statuito che la scelta della società di cancellarsi dal Registro delle imprese, senza tener conto delle “*mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio*” o dei diritti di credito controversi e/o illiquidi, ma dei quali il liquidatore aveva conoscenza, deve intendersi come tacita manifestazione della volontà di rinunciare alla relativa pretesa creditoria⁶⁴.

In tal caso, infatti, la scelta del liquidatore di procedere, comunque, alla cancellazione della società dal Registro delle imprese, senza prima aver svolto

⁶³ L’art. 2492, comma 3, c.c., prevede solo in favore dei soci la facoltà di proporre reclamo avverso il bilancio finale di liquidazione “*nei novanta giorni successivi all’iscrizione dell’avvenuto deposito*”.

⁶⁴ Cfr. già Cass., 16 luglio 2010, n. 16758, nonché, più di recente, Cass., 21 gennaio 2014, n. 1183, in *Giur. comm.*, 2015, II p. 253, con nota, peraltro non adesiva, di A. ZORZI, *L’estinzione delle società di capitali: la sorte di “mere pretese” e “crediti illiquidi*”. Nella sentenza da ultimo citata, la Corte si è allineata, richiamandola espressamente, alla pronuncia delle SS.UU., 12 marzo 2013, n. 6072.

alcuna attività diretta all'accertamento o alla liquidazione del credito (incerto e/o illiquido), può ragionevolmente interpretarsi come un'univoca manifestazione di volontà di rinuncia allo stesso, nell'intento di privilegiare una più rapida conclusione del procedimento estintivo⁶⁵.

In riferimento, invece, ai “*beni e diritti non conosciuti o trascurati al tempo della liquidazione*”, escluso che l'accertamento di tali residui o sopravvenienze attive valga come presupposto per la revoca della cancellazione della società dal Registro delle imprese, ex art. 2191 c.c., la Corte rileva come anche in questo caso operi un meccanismo di tipo successorio, analogo a quello innanzi descritto per i residui passivi.

Conseguentemente, estinta la società, si instaura tra i soci-successori “*che della società costituiscono il sostrato personale*” e ai quali, quindi, venuta meno la società quei diritti o quei beni appartengono, un regime di contitolarità o di comunione indivisa, onde anche la relativa gestione seguirà il regime proprio della contitolarità o della comunione, ex art. 1100 e ss. c.c., in proporzione alle quote di riparto di ciascun socio.

In definitiva, il punto focale, su cui ruota tutta la motivazione, identica nelle tre decisioni delle SS.UU. del 2013, sta nell'inquadramento della fattispecie (cancellazione-estinzione delle società) in termini di un fenomeno

⁶⁵ Aderiscono a tale impostazione, C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, cit., p. 702, secondo cui, in tal modo, si produrrebbe l'effetto di responsabilizzare i soci che delibereranno l'estinzione della società soltanto dopo avere concretizzato tutte le possibili “potenziali” situazioni giuridiche attive; R. TISCINI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sua estinzione - Le sezioni unite chiudono il cerchio*, cit. *Contra*, cfr. G. COTTINO, *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle sezioni unite*, cit., p. 864, per cui questa tesi lascia il liquidatore “*arbitro della sorte dei rapporti inevasi e, impegnando i soci, della selezione di quelli da perdere o da giocare nella buca della memoria*”; D. DALFINO, *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*, Torino, 2017, p. 27 e ss., il quale dopo aver sottolineato “*l'evanescenza della distinzione tra “mera pretesa” e diritto di credito*” fatta propria dalla Corte, sostiene che la tesi della rinuncia alle mere pretese finisce per arrecare pregiudizio: a) ai creditori sociali; b) ai creditori particolari del socio; c) ai soci. I primi e i secondi “*perdono l'opportunità di vedere rimpinguato il patrimonio del proprio debitore e così le chance di soddisfazione del proprio credito*”, i terzi “*perdono l'opportunità di vedere rimpinguato il proprio patrimonio, sia pure pro quota*”.

successorio, sia pure *sui generis*, che dall'estinzione della società cancellata dal Registro delle imprese deriverebbe, in ogni caso, a carico e/o a favore dei soci della società estinta, non a titolo particolare, bensì a titolo universale, sebbene siffatta universalità risulti variamente dimensionata in relazione al regime di responsabilità vigente *pendente societate*⁶⁶.

⁶⁶ I principi affermati dalle SS.UU. del 2013 sono stati ribaditi dalla successiva e più recente giurisprudenza di legittimità, su cui, cfr., *ex multis*, Cass., 19 ottobre 2016, n. 21105; Cass., 09 ottobre 2017, n. 23625, Cass., 05 luglio 2018, n. 17641. Per una critica all'impostazione in chiave successoria fornita dalla Suprema Corte, quanto ai profili di diritto sostanziale, cfr. G. GUIZZI, *Le sezioni unite, la cancellazione delle società e il "problema" del soggetto: qualche considerazione critica*, cit., p. 536 e ss., secondo cui il ragionamento della Cassazione muove "da una premessa che riprende le idee espresse, in molteplici interventi dedicati al tema della personalità giuridica, da Tullio Ascarelli più di sessant'anni fa" circa l'idea che la struttura societaria sia solo uno schermo giuridico di supporto ad un'aggregazione operativa per il conseguimento di determinati fini, venuta meno la quale i soci tornano ad essere i contitolari delle situazioni giuridiche attive e passive che facevano capo alla società e che vi sia una costante tendenza a ricercare un punto di riferimento soggettivo, pur quando l'ordinamento non ne contempra affatto la necessità. Il riferimento è a T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità delle società per azioni*, cit., p. 248 ss.; Id., *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica*, già in *Riv. dir. comm.*, 1954 e poi in *Saggi di diritto commerciale*, Milano, 1955, p. 129 e ss. Secondo l'A. è evidente che il ragionamento della Corte "per quanto comprensibile - ... - non sia però dei più lineari, e soprattutto implichi diverse forzature se ci si colloca da un angolo visuale di stretto diritto sostanziale, pertanto, la cancellazione andrebbe ricostruita in termini di vicenda che determina l'estinzione della società come soggetto, per dare, però, ingresso, "senza soluzione di continuità, a un diverso congegno tecnico che conserva l'insieme delle attività non liquidate e delle sopravvenienze attive come patrimonio autonomo su cui dovranno continuare a trovare soddisfazione le passività non integralmente soddisfatte così come le eventuali passività sopravvenute." Una simile soluzione si mostrerebbe più funzionale ad assicurare il risultato di una maggiore protezione delle ragioni creditorie, "perché in tal modo, imponendosi al gestore di quel patrimonio il realizzo delle sopravvenienze attive con distribuzione di quanto ricavato prioritariamente ai creditori rimasti insoddisfatti, si mantiene comunque fermo il principio per cui ciò che spetta al socio è solo l'eventuale residuo netto della liquidazione." Tale impostazione è stata da altri condivisa, cfr., in specie, C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 20945 che precisa che gli artt. 2495, comma 2, c.c., 2312, 2322 c.c. "trovano la loro ragion d'essere quali disposizioni che, dopo l'estinzione della società cancellata dal registro delle imprese, proprio in conseguenza della mancanza di un qualsivoglia subentro successorio di questi soggetti al soggetto estinto, regolano situazioni particolari di responsabilità per soci e altri soggetti in conseguenza della mancata soddisfazione di chi ne avrebbe avuto diritto all'atto della liquidazione estintiva, secondo una gamma di misure e di forme strettamente correlate alle posizioni che tutti costoro hanno nei diversi tipi di partecipazione societaria contemplati dall'ordinamento." Per cui, secondo l'A. maggiormente rispondete alla *ratio* di cui alle citate norme è la soluzione che nega l'effetto successorio e che vede in tali disposizioni "la disciplina di eventuali emergenze postliquidative, solo sul versante di residuali responsabilità tra i soggetti coinvolti a vario titolo nella liquidazione stessa e, per

5.1 La cancellazione “d’ufficio” della cancellazione

In ultimo, merita menzione la “soluzione” offerta dalle SS.UU. del 2013, circa la possibilità di ricorrere alla cancellazione d’ufficio (o cd. revoca) della pregressa iscrizione della cancellazione della società dal Registro delle imprese, *ex art. 2191 c.c.*, quale strumento per poter riportare in vita società estinte.

La questione della possibile reviviscenza della società per effetto della “*cancellazione della cancellazione*” si è posta, invero, allorquando, a meno di due mesi dalle pronunce del 22 febbraio 2010 (le nn. 4060, 4061 e 4062), con le quali è stata consacrata la definitiva - e sembrava potesse dirsi - anche irreversibile estinzione della società, per effetto della sua cancellazione, le SS.UU., con le sentenze del 9 aprile 2010, nn. 8426 e 8427, tornano a pronunciarsi sul tema, mostrando un’inversione di rotta sull’assunto della “irreversibilità” dell’estinzione, sia pur con un ragionamento molto articolato e non privo di dubbi e di incertezze interpretative⁶⁷.

Con le citt. pronunce dell’aprile del 2010, i Giudici di legittimità, dando per scontato che la cancellazione della società dal Registro delle imprese possa essere a sua volta cancellata d’ufficio, ai sensi dell’art. 2191 c.c., ove il Giudice del registro accerti che la iscrizione della cancellazione “estintiva” sia

l’eventualità, solitamente infrequente, di rimanenze attive affidandosi ad una ben possibile gestione del patrimonio adespota.”

⁶⁷ Cfr., Cass., SS.UU., 9 aprile 2010, n. 8426, in *Boll. trib.*, 2010, p. 1335, con nota di G. SELICATO, *Estinzione e reviviscenza di società cancellate dal registro delle imprese tra certezza dei rapporti giuridici e tutela del credito erariale*; in *Notariato*, 2010, p. 639, con nota di M.S. SPOLIDORO, *Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle sezioni unite*; in *Giur. comm.*, 2011, II, p. 887, con nota di A. ZORZI, *Cancellazione ed estinzione della società tra problemi di diritto intertemporale, questioni di giurisdizione fallimentare, cessazione dell’impresa e fusione per incorporazione*; in *Giust. civ.*, 2011, I, p. 735, con nota di P. CRISCIUOLI e G. GRIMALDI, *La cancellazione delle società (e le sopravvenienze attive)*; Cass., SS.UU., 9 aprile 2010, n. 8427 in banca dati *Dejure*. Trattasi di sentenze che affrontano il caso di società a responsabilità limitata che, dopo la cancellazione volontaria, avevano trasferito la propria sede all’estero. Tali cancellazioni erano state successivamente cancellate dal Giudice del registro, *ex art. 2191 c.c.*, con il conseguente assoggettamento a fallimento delle società in quanto nuovamente iscritte e “*ridotate*” di personalità giuridica. In buona sostanza, il trasferimento della sede veniva considerato un evento tale da far presumere la prosecuzione implicita dell’attività, così da legittimare il provvedimento del Giudice.

avvenuta senza che esistessero “*le condizioni richieste dalla legge*”, giungono ad affermare che siffatta revoca della cancellazione ha efficacia dichiarativa e, pertanto, comporta l’opponibilità ai terzi della insussistenza delle condizioni in forza delle quali è precedentemente avvenuta la cancellazione e, quindi, la “*inesistenza della estinzione*” vincibile con la prova contraria della effettiva cessazione dell’attività d’impresa, da parte di chi abbia “*interesse a riaffermare la fine dell’impresa collettiva*”.

Così, seppur il ragionamento condotto dai Giudici di legittimità è riferito ad una casistica assai peculiare, ovvero la natura fittizia del trasferimento all’estero di società a responsabilità limitata e la continuazione dell’attività in Italia, sono state messe in discussione le precedenti statuizioni del 2010⁶⁸.

Se da un lato, infatti, si ribadisce l’efficacia estintiva della cancellazione, dall’altro, si riconosce che, qualora sopraggiunga il decreto di cancellazione della cancellazione, *ex art. 2191 c.c.*, la società deve considerarsi nuovamente “*in vita*”, salva prova contraria.

Ciò posto, le SS.UU. dell’aprile del 2010 non fanno alcun cenno al criterio positivo con il quale si sarebbero dovuti stabilire i casi in cui si sarebbe potuta applicare la revoca della cancellazione, onde evitare - per esigenze di certezza del diritto - che al Conservatore ed al Giudice del registro venissero riconosciuti dei poteri, quali quello di effettuare una valutazione di merito e di legalità sostanziale della vicenda estintiva, che gli artt. 2189 e 2191 c.c. non sembrano affatto riconoscere. Il rischio sarebbe stato, infatti, quello di attribuire all’art. 2191 c.c. la natura di strumento meramente discrezionale ed arbitrario per riportare, *ad libitum*, in vita società ormai “defunte”, qualora vi fossero state sopravvenienze e/o sopravvivenze attive e/o passive, superando e vanificando, così, quanto espressamente disposto dal Legislatore con l’art.

⁶⁸ Cfr. M.S. SPOLIDORO, *La cancellazione delle società davanti alle Sezioni unite*, in *Notariato*, 2010, VI, p. 643 e ss., che osserva come le sentenze di febbraio non siano conciliabili con le due pronunciate rese in aprile.

2495, comma 2, c.c. e ripristinando, quindi, la tesi della cd. “liquidazione sostanziale” affermatasi *ante* riforma del 2003.

La funzione attribuita al Conservatore ed al Giudice del registro è, infatti, quella di effettuare un controllo limitato alla sola regolarità formale dell’iscrizione della cancellazione e, quindi, alla sussistenza delle condizioni prescritte dalla legge per ogni tipo di iscrizione nel Registro delle imprese (così, ad esempio, l’adozione della delibera di scioglimento della società e quella di approvazione del bilancio di finale di liquidazione)⁶⁹.

Ebbene, le SS.UU. del 2013, dopo aver rilevato che le citate sentenze nn. 8426 e 8427 del 2010 si erano limitate a sancire la possibilità che si addivenisse anche d’ufficio alla “*cancellazione della pregressa cancellazione*” della società dal Registro delle imprese “*con la conseguente presunzione che la società non abbia mai cessato medio tempore di operare e di esistere*”, hanno poi più puntualmente stabilito le condizioni per poter ricorrere a siffatto strumento.

A dire dei Supremi Giudici, infatti, la rimozione della cancellazione può avvenire solo sulla base della prova di un fatto “*dinamico*” ravvisabile nella circostanza per cui “*la società abbia continuato in realtà ad operare - e dunque ad esistere - pur dopo l’avvenuta cancellazione dal registro*” e non di un fatto statico, quale potrebbe essere la persistenza o la scoperta di rapporti giuridici non definiti facenti capo alla società, “*perché ciò - afferma*

⁶⁹ Cfr. F. FIMMANÒ, *Le sezioni unite pongono la “pietra tombale” sugli “effetti tombali” della cancellazione delle società di capitali*, cit., p. 536, secondo cui “*del resto se il Conservatore avesse il potere-dovere di controllare l’esistenza di tali passività prima di procedere alla cancellazione, almeno ex actis, non si spiegherebbe la disposizione di cui all’art. 2490, comma 6, c.c., a tenore della quale la cancellazione della società è disposta d’ufficio laddove per oltre tre anni consecutivi non sia stato presentato il bilancio di esercizio. In questa ipotesi, infatti, la cancellazione avviene a prescindere dalla disamina della posizione debitoria della società stessa, in ossequio ad una mera esigenza di efficienza del traffico giuridico-economico. Per questo, l’ufficio del Registro delle imprese dovrà limitarsi al controllo della regolarità formale e cioè di esistenza, veridicità e tipicità dell’atto e non dei fatti e contegni presupposti.*”

chiaramente la Corte - *condurrebbe in sostanza ad un risultato corrispondente alla situazione preesistente alla riforma societaria del 2003*⁷⁰.

A ben vedere, quindi, pur riconoscendo la possibilità di ricorrere alla cancellazione d'ufficio della cancellazione, limitatamente ai casi in cui la società non abbia di fatto cessato di svolgere la propria attività, assumendo nuovi debiti e generando nuovi rapporti, i Giudici di legittimità hanno, comunque, contribuito a far emergere nuove incertezze interpretative sulla sorte dei residui attivi e passivi dell'ente societario, dapprima, cancellato ed estinto e poi, se del caso, "risorto"⁷¹.

6. Il recente intervento normativo: l'art 28, D.Lgs. n. 175/2014.

Profili di illegittimità costituzionale

È in questo quadro di norme e principi - come visto, già colmo di dubbi, perplessità ed incongruenze, teoriche e pratiche - che va ad inserirsi, in maniera dirompente, l'art. 28, D.Lgs., 21 novembre 2014, n. 175 che, all'evidente scopo di tutelare un creditore in particolare, l'Erario, ha apportato significative modifiche alla disciplina degli effetti derivanti dalla cancellazione delle società dal Registro delle imprese, generando, come si vedrà, non poche difficoltà di coordinamento e di inquadramento delle

⁷⁰ La soluzione adottata dalle SS.UU. in commento si uniforma alla speciale disciplina dettata in materia fallimentare, ove le sopravvenienze attive e passive o la pendenza di processi non incidono sulla decorrenza del termine annuale entro il quale è possibile dichiarare il fallimento di un'impresa cancellata, *ex art. 10, comma 1, L. fall.* La presunzione di estinzione può essere superata, *ex art. 10, comma 2, L. fall.*, solo ove il creditore provi che la società ha continuato ad esercitare l'attività d'impresa. In questa fattispecie, al pari di quella esaminata dalla Suprema Corte, l'estinzione non è, quindi, impedita dall'esistenza di un debito o di un rapporto giuridico pregresso non definito.

⁷¹ Cfr. F. FIMMANÒ, *Le sezioni unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, cit., p. 536, secondo cui, i provvedimenti delle SS.UU. del 2013 *"non ci chiariscono se la cancellazione della società di capitali possa essere cancellata nel caso in cui il soggetto continua ad operare. Ed in realtà non ci chiariscono se la persona giuridica può risorgere, glissando forse, da un lato, per non evidenziare la discontinuità degli orientamenti, dall'altro, per lasciare una porta aperta a interventi repressivi di abusi particolarmente evidenti dell'istituto della cancellazione."*

previsioni di cui alla citata novella con l'impianto normativo e giurisprudenziale preesistente⁷².

In particolare, al precipuo fine di evitare che le azioni di recupero poste in essere dai creditori di tributi e contributi potessero essere vanificate dalla cessazione delle società debtrici, il comma 4 del menzionato articolo ha stabilito che *“Ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l’estinzione della società di cui all’articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese.”*⁷³

⁷² Il D.Lgs., 21 novembre 2014, n. 175 (cd. “decreto semplificazioni”) emanato a seguito della Legge, 11 marzo 2014, n. 23 (cd. “Delega fiscale”) è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale alla Serie Generale n. 277 del 28 novembre 2014 ed è entrato in vigore il 13 dicembre 2014. Singolare è la rubrica del cit. art. 28 *“Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia tributaria”*, norma che come sin da subito evidenziato in dottrina, cfr. M. SPERANZIN, *La cancellazione dal registro delle imprese dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili societari*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2015, VI, p. 1040 e ss. è *“di indubbia rilevanza applicativa”* ed *“ha già in fase di redazione, ma ancor più dopo la sua pubblicazione ed entrata in vigore (prevista per il 13 dicembre 2014), sollevato un amplissimo dibattito e presenta aspetti di interesse innanzitutto dal punto di vista del diritto societario.”* Del resto, diversamente non poteva essere, atteso che detta norma è stata inserita *tout court* nel cit. decreto semplificazione per coprire un *vulnus* lasciato dal vecchio testo in materia di appalti, originariamente collocato, ma poi stralciato, dall’art. 28, la cui rubrica è stata, quindi, ribattezzata come anzidetto: *“Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia tributaria”*. Cfr. sul punto C. GLENDI, *E intanto prosegue la infinita “historia” dell’estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributario, ma non solo)*, cit., p. 772.

⁷³ Per chiarezza espositiva, si riportano, di seguito, le “correzioni” dei refusi contenuti nell’art. 28, D.Lgs. n. 175/2014, apportate dalla Cassazione, 2 aprile 2015, n. 6743, in *Foro it.*, 2015, I, p. 1530, che ha precisato *“Con riguardo al contenuto della norma, va innanzitutto osservato che possono essere agevolmente superate in via interpretativa alcune difficoltà derivanti dall’imprecisione o dall’equivocità della formulazione della disposizione. In particolare, appare un mero refuso l’uso della scorretta espressione “cancellazione del Registro delle imprese” in luogo di quella corretta, cioè “cancellazione dal Registro delle imprese”. Altro refuso si rileva nel “dei”, in luogo di “relativi a”, che collega grammaticalmente gli “atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione” con “tributi e contributi, sanzioni e interessi”. Inoltre, per “atti di (...) contenzioso” debbono intendersi gli atti del processo, perchè, nell’impreciso lessico della Legge di Delegazione n. 23 del 2014 (alla cui stregua, come è noto, deve procedersi nell’interpretazione dei decreti legislativi di attuazione), si intende per “contenzioso tributario” il “processo tributario” e la “tutela giurisdizionale” (espressioni usate promiscuamente nella rubrica e nel testo dell’art. 10 della legge di delegazione). Infine, nell’espressione “l’estinzione della società di cui all’art. 2495 c.c.”, il “di cui” va ovviamente riferito all’estinzione (e non alla società).”*

Così, la norma ha introdotto una *fiction iuris*, in virtù della quale la società viene tenuta in vita per il quinquennio successivo alla cancellazione dal Registro delle imprese, al solo scopo di risultare destinataria di atti impositivi, di liquidazione e di riscossione da parte delle Amministrazioni creditrici⁷⁴.

In altro dire, l'effetto estintivo della cancellazione non è eliminato: civilisticamente, esso continua a prodursi in maniera piena ed immediata per effetto stesso della cancellazione; per tutto ciò che attiene, invece, alla validità ed efficacia di determinati atti tributari e contributivi, il predetto effetto si produce solo a decorrere dal compimento del quinto anno dalla richiesta di cancellazione.

Sempre al fine di agevolare l'accertamento, la liquidazione e la riscossione di tributi e contributi, il successivo comma 5, del cit. art. 28, ha apportato rilevanti modifiche all'art. 36, DPR n. 602/1973, che in ambito tributario costituisce uno strumento di tutela e garanzia rafforzata dell'interesse del Fisco, giacché prevede obblighi e responsabilità diverse per liquidatori, amministratori e soci, che - sebbene nei limiti di quanto più innanzi verrà precisato - rispondono in proprio delle imposte dovute e non pagate *“con le attività della liquidazione”* delle società soggette ad IRES.

Quanto alla responsabilità patrimoniale diretta dei liquidatori di società di capitali che omettono di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte

Cfr. sul punto, G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2015, VI, p. 1050 e ss., che evidenzia come *“Raramente si è avuto l'occasione di leggere una norma di legge scritta in modo così sciatto e approssimativo. Valga, in tal senso, quella sorta di “velo pietoso” che lo stesso Giudice di legittimità ha steso sullo scempio alla grammatica italiana fatto dal legislatore dell'art. 28. Ciò che peraltro costituisce il minore dei problemi della norma in commento; se infatti non si travalica la sua riferibilità testuale alla sola sorte degli atti impositivi, in termini di loro validità, estraendo da essa (anche) una disciplina della soggettività, l'art. 28 finisce per essere inutile proprio rispetto ai suoi concreti effetti giuridici.”*

⁷⁴ Si precisa che la norma non riguarda solo i rapporti detenuti con l'Agenzia delle Entrate, posto che riferendosi a tributi e contributi, riguarda anche l'Agenzia delle Dogane, l'Inps, nonché gli Enti locali.

dovute “*per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori*”, la novella ha introdotto una particolare presunzione legale relativa - suscettibile di essere vinta con onere della prova a carico liquidatori - in virtù della quale l’Amministrazione finanziaria può sostenere l’esistenza di una responsabilità dei liquidatori per il solo fatto - negativo - del mancato pagamento di tributi dovuti dall’ente in liquidazione, ancorché nei limiti dell’imposta che avrebbe dovuto trovare capienza nei residui attivi.

Quanto alla responsabilità dei soci o associati che opera nei limiti delle somme e/o dei beni ricevuti nel corso della liquidazione o nel corso dei due periodi precedenti la messa in liquidazione, fatte salve ulteriori responsabilità, la norma in commento ha previsto che il valore del denaro e/o dei beni ricevuti, salvo prova contraria, si presuma proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato.

Infine, l’ultimo comma dell’art. 28, D.Lgs. n. 175/2014, nel sopprimere dall’art. 19, D.Lgs. n. 46/1999 - che limita l’oggetto delle responsabilità ivi contenute alle sole maggiori imposte sui redditi della società - il richiamo testuale all’art. 36, DPR n. 602/1973, ha, implicitamente esteso la responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci delle società soggette ad IRES a tutti i tributi, anche indiretti, e non più solo all’IRES.

Ora, aldilà delle numerose criticità sollevate dalla norma in questione, devono evidenziarsi i diversi profili di illegittimità costituzionale della norma prospettati subito dopo l’entrata in vigore della medesima⁷⁵.

⁷⁵ Le diverse problematiche poste dall’art. 28, D.Lgs. n. 175/2014, che ha, invero, generato nuovi contrasti interpretativi, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, in tema di cancellazione – estinzione delle società, saranno analizzate nel dettaglio al capitolo 3 del presente lavoro. Sui profili di illegittimità costituzionale della norma, cfr. Cass., 2 aprile 2015, n. 6743, cit., oltre che in *Foro it.*, 2015, I, p. 1530; in *Corr. trib.*, 2015, XXI, p. 1626, con nota di G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo “pro futuro” - il commento*; in *Riv. giur. trib.*, con nota di C. GLENDI, *E intanto prosegue la infinita “historia” dell’estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributario, ma non solo)*, cit., p. 772; in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, p. 1009, con nota di V. FICARI, *La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza “retroattiva” ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese* e di G. NICCOLINI, *I disagi del diritto commerciale di fronte all’art. 28, comma 4, D.Lgs. 21*

In particolare, i principali dubbi di legittimità costituzionale sono sorti, con riferimento agli artt. 3 e 76 della Costituzione, manifestando la norma profili di disparità di trattamento e regole esulanti dai principi imposti dalla legge delega.

Sotto il primo profilo, si è ritenuto che il *favor* per il Fisco comporti una disparità di trattamento “esterna”, con riferimento, cioè, alla posizione di tutti gli altri creditori sociali, ed una “interna”, che si configura, allorquando la posizione creditoria è assunta dalla società cancellata nei riguardi del Fisco.

Mentre, infatti, all’Amministrazione viene espressamente consentito di continuare ad interloquire con il soggetto ormai estinto - per effetto della *fictionis iuris* - tutti gli altri creditori sociali rimasti insoddisfatti all’esito della liquidazione sono costretti a rivolgersi agli *ex* soci e/o ai liquidatori, dal momento che per essi la società cancellata è definitivamente morta, con tutte le difficoltà pratiche che ciò comporta.

Quanto, invece, all’eventuale credito tributario vantato dalla società cancellata nei riguardi del Fisco, l’art. 28, D.Lgs. n. 175/2014 nulla dispone circa la possibilità di promuovere eventuali azioni di rimborso, riferendosi alla norma alla sopravvivenza quinquennale della società, ai fini fiscali, solo per il lato “passivo” dei rapporti con l’Amministrazione⁷⁶.

novembre 2014, n. 175 in materia di cancellazione delle società dal registro delle imprese; in Fisco, 2015, XVII, p. 1982, con nota di M. ZANNI, Irretroattiva la norma sulla resurrezione delle società cancellate dal registro delle imprese; in Fisco, 2015, XVIII, p. 1751, con nota di D. DEOTTO, Non si può essere “un pò morti”: quindi una società estinta non può mai stare in giudizio. Cfr. anche D. DEOTTO, Decreto semplificazioni: l’ “inferno fiscale quinquennale” delle società estinte, in Fisco, 2015, I, p. 37; A. CIRILLO e C. ATZENI, La responsabilità fiscale della società estinta, in Bil. e redd. d’impresa, 2015, VII, p. 47, L.P. MURCIANO, Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell’estinzione delle società: brevi riflessioni, in Dir. e prat. trib., 2016, I, p. 10165.

⁷⁶ Contrario alla tesi della profilata illegittimità costituzionale per violazione dell’art. 3 è G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit., p. 1051 e ss., secondo cui, per un verso, il cit. art. 28 risponde ad una precisa e coerente *ratio*: “consentire cioè all’Erario l’accertamento del presupposto impositivo in capo alla società, non tanto ai fini del soddisfacimento delle relative posizioni creditorie, quanto per la precostituzione della condizione per l’esecuzione delle stesse in capo ai soggetti obbligati di cui al citato art. 36”, il che consentirebbe di superare “l’ostacolo di una adombrata ipotesi di disuguaglianza “esterna”, cioè fra creditori in dipendenza del relativo

Sotto il secondo profilo, molti aspetti rilevano l'eccesso rispetto alla delega contenuta nella L. 11 marzo 2014, n. 23, agli artt. 1 e 7⁷⁷.

Ed infatti, nella disposizione di delega non v'è traccia alcuna dell'attribuzione al Legislatore delegato di un incarico ad intervenire in merito alla decorrenza degli effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese - che andasse ad incidere, perdipiù, solo sul versante fiscale e previdenziale - né circa la responsabilità dei soggetti coinvolti nella liquidazione⁷⁸.

titolo, di natura tributaria o meno"; per altro verso, la posizione deteriore della società cancellata creditrice rispetto al Fisco beneficiato dall'art. 28, troverebbe piena giustificazione nella natura volontaria della cancellazione, che, in relazione alle "mere pretese" o ai "crediti non iscrivibili in bilancio", si risolve in una rinuncia, in linea con quanto enunciato dalle SS.UU. del 2013.

⁷⁷ Sul piano sistematico, il Decreto semplificazioni è stato emanato, innanzitutto, a fronte della delega contenuta nell'art. 7 della Legge n. 23/2014 ("Delega fiscale") che richiedeva al Governo di procedere "a) alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue; b) alla 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; c) alla revisione, a fini di semplificazione, delle funzioni dei sostituti d'imposta e di dichiarazione, dei centri di assistenza fiscale, i quali devono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzativa, e degli intermediari fiscali, con potenziamento dell'utilizzo dei sistemi informatici, avendo anche riguardo ai termini dei versamenti delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche." Inoltre, il decreto semplificazioni ha posto a fondamento di quanto in esso disposto, l'art. 1 della cit. L. n. 23/2014 che delega il Governo all'adozione di decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale nel "rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212".

⁷⁸ Cfr. Cass., 2 aprile 2015, n. 6743, cit., che evidenzia, anche se solo in via incidentale, come "gli art. 1 (relativo al rispetto sia degli artt. 3 e 53 Cost., sia del diritto dell'Unione Europea, sia della L. n. 212 del 2000) e art. 7 (relativo all'eliminazione e revisione degli adempimenti dell'amministrazione finanziaria superflui o che diano luogo a duplicazioni, o di scarsa utilità ai fini dell'attività di controllo o di accertamento, o comunque non conformi al principio di proporzionalità; nonché revisione delle funzioni dei centri di assistenza fiscale, i quali debbono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzative) ... da un lato, sembrano non consentire di introdurre (sia pure temporaneamente, per alcuni rapporti e nei soli confronti di determinati enti, anche diversi dall' "amministrazione finanziaria") una disciplina degli effetti estintivi delle società nuova e differenziata a seconda dei creditori e, dall'altro, rendono difficile far rientrare la notificazione di un atto impositivo o di riscossione ad una società estinta tra gli "adempimenti superflui", passibili di "revisione" e di eliminazione, menzionati dalla suddetta legge di delegazione". Sul punto, cfr. L.P. MURCIANO, *Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell'estinzione delle società:*

Peraltro, ad onta delle intenzioni indicate nella rubrica della norma (*semplificazione*), l'intervento del Legislatore delegato non ha riguardato la revisione di alcun adempimento superfluo, né dell'Amministrazione, né tantomeno del contribuente, così come invece esplicitamente richiesto dal cit. art. 7, L. n. 23/2014.

Al contrario, la norma, da un lato, ha imposto alla parte pubblica attività che, nella loro sostanza, possono essere considerate, a ben vedere, inutili ed inutilmente affaticanti, dall'altro, ha ampliato la responsabilità dei soggetti coinvolti nel capitale (soci) o nella gestione liquidatoria delle società estinte.

Il Legislatore ha operato, quindi, aldilà dei limiti imposti dalla delega⁷⁹.

Ulteriori profili di illegittimità costituzionale dell'art. 28, D.Lgs. n. 175/2014, emergono in relazione all'art. 97 Cost., giacché la riforma non solo non ha raggiunto lo scopo di semplificare l'azione amministrativa, ma al contrario, ha finito per costringere l'Amministrazione ad attività di mera apparenza, prive per definizione di ogni possibilità di risultare efficaci ed

brevi riflessioni, cit., p. 10165, secondo cui, un'implicita conferma dell'eccesso di delega si ricaverebbe dall'art. 28, comma 6, che prevede che le disposizioni dei commi precedenti non possono importare nuovi obblighi di dichiarazione. Detta disposizione, secondo l'A. "*pare quasi un'excusatio non petita, che in tanto può spiegarsi, in quanto si presupponga il rischio che il nuovo assetto normativo possa non indurre affatto fenomeni di semplificazione, ma anzi rendere necessari nuovi obblighi di dichiarazione, evidentemente incompatibili con le finalità della delega.*"

⁷⁹ Cfr., V. FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini accertamento* (art. 28, commi 4 e 6), in AA.VV., *Commento al Decreto sulle semplificazioni* (D.Lgs. n. 175 del 2014) a cura di S. MULEO, Torino, 2015, p. 129 e ss.. Secondo l'A. "*in nulla dunque, (né lessicalmente, né funzionalmente) la semplificazione poteva essere intesa come attribuzione sia di poteri di accertamento tributario non esistenti per pregresse limitazioni temporali sia di nuove garanzie patrimoniali del credito erariale.*" *Contra*, cfr. G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazioni": profili tributari*, cit., p. 1052, secondo cui escluso che il cit. art. 28 possa farsi rientrare nelle previsioni dell'art. 7, L. n. 23/2014, la norma parrebbe potersi comunque "*salvare*", ove la si riconduca ai principi e criteri direttivi dell'art. 1, comma 5, sulla "*uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento alla solidarietà, sostituzione e responsabilità*".

efficienti, nonché in relazione all'art. 3 della Cost. con riferimento al principio di ragionevolezza⁸⁰.

Sul punto è stato, invero, osservato, che l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 nel disporre la “sopravvivenza o reviviscenza” della società per i cinque anni successivi alla sua cancellazione rinvia al compimento del quinto anno il prodursi di tutti gli effetti di cui all'art. 2495 c.c. e, dunque, anche di quelli disciplinati dal comma 2, relativi alla responsabilità dei soci e dei liquidatori per le obbligazioni tributarie e contributive (relativi interessi e sanzioni) della società estinta⁸¹.

Ora, aldilà dell'arbitrarietà della scelta della durata del periodo di sopravvivenza della società cancellata, che non può non rilevare sotto il profilo della violazione del principio di ragionevolezza di cui al cit. art. 3 della Cost., ciò che viene in rilievo, in riferimento alla prospettata illegittimità incostituzionale della norma per violazione del principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione, ex art. 97 della Cost., è che il Legislatore

⁸⁰ Cfr. L.P. MURCIANO, *Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell'estinzione delle società: brevi riflessioni*, cit., p. 10165, per cui, l'art. 28, comma 4, prevede che, la società “potrà senz'altro essere astrattamente considerata come la legittima destinataria di un avviso d'accertamento, ai fini delle imposte, o di un atto di liquidazione di contributi previdenziali, ma solo secondo un meccanismo che indirizza quell'avviso o quell'atto ad un mero simulacro di soggettività e non ad un reale centro di imputazione di diritti e di obblighi. L'Agenzia delle entrate o l'Ente Previdenziale o l'Ente locale potranno bensì agire nei confronti della società estinta, per affermare le proprie pretese. La loro azione si tradurrà, tuttavia, in una mera affermazione, destinata a rimanere priva di ogni conseguenza fattuale. Quell'affermazione sarà ridotta, in buona sostanza, all'emanazione di un provvedimento amministrativo, volto alla costituzione (o alla ricognizione) di un'obbligazione non suscettibile di essere adempiuta, perché riferita ad un soggetto che, ex lege, non può disporre di un patrimonio e che di fatto non ne dispone.”

⁸¹ Riferiscono di “sopravvivenza”, fra gli altri, G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit., p. 1050; G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, I, p. 47; A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, in *Fisco*, 2015, XXIX, p. 2843 e ss.; C. GLENDI, *E intanto prosegue la infinita “historia” dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributario, ma non solo)*, cit., p. 767 e ss.. Riferiscono, invece, di “riviviscenza o reviviscenza”, fra gli altri, D. DEOTTO, *Accertamento: Scritti di resistenza tributaria*, Milano, 2015, p. 223; A. CIRILLO e C. ATZENI, *La responsabilità fiscale della società estinta*, cit., p. 47; A. RUSSO, *Esclusa la retroattività della norma sulla reviviscenza delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Fisco*, 2015, IX, p. 890 e ss.

della riforma nulla ha disposto quanto alla individuazione dei presupposti necessari, affinché sorga la responsabilità di cui all'art. 2495, comma 2, c.c., ed al momento in cui essa possa essere attivata. Né tantomeno, si è preoccupato di chiarire se l'art. 36, DPR n. 602/1973 - sul quale pure è intervenuto - valga, come sostenuto dall'opinione prevalente, solo con riferimento ai crediti che siano già stati fatti oggetto di riscossione, al momento dell'estinzione dell'ente, ovvero possa operare anche in sede di accertamento del tributo.

Il che, quindi, induce a ritenere che all'esito dell'accertamento emesso a carico della società "sopravvissuta" ai fini fiscali, si potrebbe raggiungere il paradossale effetto per cui l'obbligazione non sarebbe suscettibile di essere adempiuta, non solo perché riferita ad un soggetto (la società estinta) che, *ex lege*, è svuotato di qualsivoglia consistenza patrimoniale, ma anche perché non potrà nemmeno affermarsi la responsabilità che il cit. art. 2495, comma 2, c.c. pone a carico dei soci, che abbiano ritratto utilità in sede di bilancio finale di liquidazione, e dei liquidatori, che abbiano agito con colpa o dolo, giacché detta responsabilità presuppone l'estinzione dell'ente.

In tale circostanza, potrà, infatti, operare solo la responsabilità che grava sui soci e sui liquidatori, ai sensi del cit. art. 36, DPR n. 602/1973 - che prescinde dal verificarsi della cancellazione della società - sebbene, nel limitato ambito delle procedure di riscossione (e non anche di accertamento) con conseguenti aggravii e complessità procedurali a carico dell'Amministrazione procedente.

In definitiva, dovrebbe auspicarsi un intervento declaratorio dell'illegittimità costituzionale dell'art. 28, D.Lgs. n. 175/2014, non solo perché adottato in difetto di delega e, dunque, in violazione dell'art. 76 Cost., ma anche perché gravemente lesivo dei principi consacrati negli artt. 3 e 97 Cost., e, conseguentemente, un più attento intervento del Legislatore in materia di effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese con una "definitiva presa di posizione" circa la natura dichiarativa o

costitutiva della estinzione che vada nella stessa direzione in ambito civilistico, fiscale e previdenziale.

Con l'introduzione della cd. "sopravvivenza" o "reviviscenza" quinquennale delle società cancellate, ai soli fini fiscali e contributivi di cui al cit. art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 - norma che, lo si ribadisce, pare totalmente disancorata dal complesso reticolo ordinamentale di riferimento - viene riportata in vita, per via normativa, quell'interpretazione giurisprudenziale maturata prima della riforma del diritto societario del 2003 ed ampiamente e chiaramente superata dall'interpretazione fornita dalle SS.UU. della Suprema Corte con le citate pronunce del 2010 (nn. 4060,4061 e 4062) e del 2013 (nn. 6070, 6071 e 6072), che negava che la cancellazione di una società commerciale - di persone o di capitali - dal Registro delle imprese potesse essere causa della sua estinzione, fintantoché non si fossero definiti tutti i rapporti giuridici pendenti⁸².

Questa volta, però, per mere esigenze di gettito erariale, l' "efficacia dichiarativa" - per espressa previsione normativa (involutiva) - acquisirebbe valore solo ed esclusivamente per taluni (prescelti) soggetti creditori (Amministrazioni dello Stato) e per taluni rapporti (passivi) facenti capo alla società cancellata.

⁸² Cfr., G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014, sub art. 28*, in AA.VV., *Commento al Decreto sulle semplificazioni (D.Lgs. n. 175 del 2014)* a cura di S. MULEO, Torino, 2015, p. 140 e ss. In particolare (p. 143, nota 12), l'A. rileva come "la soluzione adottata dal comma 4 dell'art. 28 D.Lgs. n. 175/2014 produce gli stessi effetti pratici delle indicazioni giurisprudenziali precedenti alle già citate sentenze Cass., sez. un., n. 4060, 4061 e 4062/2010."

CAPITOLO II

L'ESTINZIONE DELLE SOCIETÀ CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE E LE RICADUTE SULLO SVOLGIMENTO DEL PROCESSO: SUCCESSIONE UNIVERSALE *SUI GENERIS*

1. La tesi della impossibilità di individuare un successore legittimato alla prosecuzione del processo: la necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere

Come si è innanzi ampiamente rilevato, sin dalla vigenza del codice di commercio, la disciplina positiva si è dimostrata incapace di offrire, sul piano sostanziale, un adeguato bilanciamento tra le due contrapposte esigenze che gravitano intorno alla vicenda estintiva dell'ente societario: quella di tutelare i creditori sociali rimasti insoddisfatti, da un lato, e quella di garantire gli interessi degli *ex* soci e di preservare la certezza dei rapporti giuridici, dall'altro.

Tuttavia, è quello processuale il campo in cui la scarna e poco chiara normativa dettata in materia si è dimostrata particolarmente inidonea a soddisfare siffatta esigenza di bilanciamento, dstando le maggiori perplessità ed i più accesi contrasti giurisprudenziali e dottrinari.

Tante e rilevanti sono, invero, le questioni teoriche ed applicative che si pongono nel caso in cui la società si estingue pendente un processo che la vede parte.

Le principali attengono alla necessità di stabilire se in tale circostanza il processo debba definitivamente concludersi o debba, al contrario, proseguire e, ove si accoglie la tesi della prosecuzione, se la società cancellata ed estinta possa, ovvero debba, continuare ad essere parte di quel giudizio, sino alla sua "naturale" conclusione o se occorre individuare nuovi e diversi soggetti a ciò legittimati.

Prima della riforma del 2003, valorizzando le ragioni del ceto creditorio, tali questioni venivano risolte a monte. L'unanime giurisprudenza

di legittimità riconosceva, infatti, in capo alla società cancellata dal Registro delle imprese la prosecuzione della propria capacità processuale sino alla conclusione di tutti i giudizi in corso di causa al verificarsi della “cancellazione” e ciò in coerenza con l’affermata tesi della cd. liquidazione sostanziale per cui l’estinzione dell’ente si sarebbe dovuta procrastinare fino alla cessazione di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi ad esso facenti capo⁸³.

Dopo il rivoluzionario intervento delle più volte citate SS.UU. del 2010, che hanno espressamente sancito l’efficacia costitutiva della cancellazione, diverse e molteplici sono state le soluzioni prospettate circa gli effetti processuali derivanti da siffatto fenomeno estintivo.

Una prima tesi - quella dell’estinzione cd. liquidatoria - ponendosi in estrema opposizione con quanto sino ad allora affermato dalla prevalente giurisprudenza, ritiene che la cancellazione-estinzione dell’ente societario determini la perdita della capacità processuale dello stesso con la duplice conseguenza dell’impossibilità per la società ormai estinta di proseguire il processo - sia come parte attorea che come convenuta, sia in primo grado che in fase di impugnazione - e dell’impossibilità di individuare un successore a ciò legittimato, nelle persone degli *ex* soci, *ex* liquidatori o degli *ex* amministratori⁸⁴.

⁸³ L’irrelevanza della cancellazione della società per i processi in corso, in accordo con la posizione allora dominante della giurisprudenza della Suprema Corte, è stata sostenuta dalla dottrina minoritaria, che, tuttavia, giungeva ad un tale risultato attraverso due distinti argomenti. Secondo taluni, l’estinzione della società era subordinata alla definizione di tutti i rapporti giuridici in corso, anche processuali, sicché sino alla definizione dei giudizi pendenti, la fattispecie estintiva non poteva dirsi perfezionata. Cfr., per tutti, G. MINERVINI, *La Fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, cit., p. 1038. Altri, invece, affermavano l’operare nel caso in esame del principio della c.d. *perpetuatio iurisdictionis*, in forza del quale per il creditore-attore la cancellazione della società sarebbe risultata influente, nel senso che essa non avrebbe impedito al giudice adito di pronunciare sulla domanda originariamente proposta. Cfr., per tutti, T. ASCARELLI, *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, cit., p. 1544.

⁸⁴ Questa tesi muovendo dall’assunto per cui “successione” e “liquidazione” sono fenomeni tra loro rigidamente alternativi - il primo implica la sopravvivenza del rapporto, pur soggettivamente modificato, il secondo sancisce, al contrario, l’estinzione dello stesso,

Il venir meno della legittimazione processuale della società per effetto della sua estinzione e la impossibilità di individuare un soggetto che subentri ad essa nei giudizi pendenti, comporta, secondo tale interpretazione, la necessità di chiudere il processo con una declaratoria di cessazione della materia del contendere, non potendo aver luogo alcuna interruzione dello stesso, mancando ogni fenomeno successorio e a titolo universale, *ex art. 110 c.p.c.*, e a titolo particolare, *ex art. 111 c.p.c.*, che la legittimerebbe⁸⁵.

correlata al venir meno del titolare originario di esso - sostiene che nessun argomento in favore della tesi successoria può essere dedotto dalla modifica apportata con la riforma del 2003 al testo dell'art. 2495, comma 2, c.c. Cfr. C. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, cit., p. 749; Id. *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese. Un problema senza fine?*, in *Corr. giur.*, 2013, I, p. 7 e ss.; F. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, in *Giusto proc. civ.*, 2011, IV, p. 1227; Id., *Le Sezioni unite si pronunciano sugli effetti processuali dell'estinzione della società: una soluzione convincente?*, cit., p. 385; A. QUERCI, *A oltre due anni dalle sentenze delle sezioni unite che hanno segnato la definitività dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese: questioni aperte e dubbi irrisolti, intorno al "requiem"*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, I, p. 171 e ss.; R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, cit., p. 1616; M. VAIRA, *sub artt. 2492-2496 c.c.*, in *Il nuovo diritto societario. Commentario*, cit., p. 2144; C. PASQUARIELLO, *sub art. 2495 c.c.*, in *Il nuovo diritto delle società. Commento sistematico al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 aggiornato al D.Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310*, cit., p. 2281-2282, 2292; G. NICCOLINI, *La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali*, in *La riforma delle società. Profili della nuova disciplina* a cura di S. AMBROSINI, Torino, 2003, p. 193. Per la giurisprudenza di merito, cfr. App. Napoli, 6 maggio 2005, in *Impresa comm. ind.*, 2006, p. 1782 con nota di M.C. BALDISSEROTTO; App. Napoli, 28 maggio 2008, n. 2057, in *Giur. merito*, 2008, p. 3174 e in *Giur. merito*, 2009, p. 2479 ss., con nota di M. FRANCHI, *L'efficacia della cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese dopo la riforma del 2003*; Trib. Milano, 20 ottobre 2011, in *Società*, 2012, p. 294, con nota di V. SALAFIA, *Estinzione della sanzione amministrativa ex D.Lgs. 231 per estinzione della società*.

⁸⁵ Cfr., C. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, cit., p. 752, che, preso atto che "non v'è successione a titolo universale, e gli ex soci non possono considerarsi eredi delle società estinte, né tali possono ritenersi i loro ex amministratori e/o ex liquidatori" e che "nei confronti di costoro neppure appare configurabile una successione a titolo particolare, difettando qualsivoglia fattispecie traslativa di diritti ed obblighi in capo ad essi a seguito e per effetto dell'estinzione della società", conclude che "la formula terminativa specifica più appropriata è dunque quella della declaratoria di giuridica inesistenza ovvero di cessazione della materia del contendere" che "ha natura assolutamente pregiudiziale rispetto ad ogni altra questione pur astrattamente configurabile". Così, pure, F. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, cit., p. 1227 e nota 68, secondo cui "L'intervenuta cessazione della materia del

Il che porta con sé, quale naturale conseguenza, quella della giuridica inesistenza ed improduttività di ogni effetto, “*anche interruttivo e/o impeditivo di prescrizione e/o decadenze*” di “*tutti gli atti del processo, compresi quelli introduttivi del giudizio, ma anche, naturalmente quelli degli eventuali gravami*”⁸⁶.

Ciò posto, il creditore-parte di un processo che per effetto della cancellazione della società-controparte si estingue - non potendo proseguire la causa “originaria” nei confronti di alcuno, non essendo ravvisabile alcuna successione nei debiti sociali - non resta, secondo la tesi in argomento, privo di tutela, potendo, invero, intraprendere una nuova, diversa ed autonoma azione nei confronti degli *ex* soci o degli *ex* liquidatori, ai sensi dell’art. 2495, comma 2, secondo periodo, c.c.⁸⁷.

Il cit. art. 2495, nella sua formulazione *post* riforma del 2003, nel disporre che la cancellazione dal Registro delle imprese determina l’estinzione della società, al tempo stesso, collegherebbe all’evento menomativo il sorgere di una nuova e diversa azione esperibile non già nei confronti della società, in quanto ormai cessata, bensì nei confronti dei soggetti (*ex* soci ed *ex* liquidatori) che a vario titolo hanno contribuito alla “morte” della stessa⁸⁸.

contendere, derivante dall'intrasmissibilità del diritto controverso, può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.”

⁸⁶ Cfr., C. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, cit., p. 752, secondo cui, in particolare, tali effetti deriverebbero dal fatto che “*non v'erano ab origine o sono venuti meno nel corso del processo il soggetto e con esso l'oggetto del processo*”.

⁸⁷ Cfr. C. GLENDI, *Cancellazione della società, attività impositiva e processo tributario*, cit., p. 751; G. NICCOLINI, *La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali*, cit., p. 193, per il quale estinta la società, 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 percepite*”; R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, cit., p. 1617, secondo cui, l’estinzione dell’ente sociale determinerebbe la perdita della capacità processuale, con la conseguente necessità per il creditore-attore di “*cominciare nuove liti non più contro la società ormai scomparsa, ma contro i singoli soci e anche contro i liquidatori, se neglienti*”.

⁸⁸ Cfr. C. GLENDI, *Cancellazione della società, attività impositiva e processo tributario*, cit., p. 751 che chiarisce che l’azione proponibile dai creditori è nuova perché ciò si evince in

Quanto alla natura giuridica dell'azione da promuovere nei riguardi degli *ex soci*, una parte della dottrina sostiene che essa ha la sua ragion d'essere nella responsabilità per arricchimento senza giusta causa, *ex art. 2041 c.c.*, mentre altra parte sostiene che essa dipende dalla responsabilità per indebito oggettivo, *ex artt. 2033 e 2280 c.c.* ⁸⁹.

Indipendentemente dalla natura che le si intende attribuire, la nuova controversia promossa dai creditori nei riguardi di uno o più degli *ex soci*, ovvero degli *ex liquidatori negligenti*, rispetto all'azione originaria contro la società, ha *“fattispecie costitutiva, causa petendi, obiettivo conseguibile, modalità di attivazione e di gestione ... profondamente diverse”* ⁹⁰.

modo *“chiaro e netto”* dal disposto normativo, che stabilisce che la *“domanda”*, cioè, indubitabilmente, la *“nuova domanda”*, si propone entro un anno dalla cancellazione presso l'ultima sede della società.

⁸⁹ Cfr., la dottrina *sub nota* 46 e 47, nonché F. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, cit., p. 1240 e ss., secondo cui, in specie, *“tra le due opzioni (arricchimento senza causa e ripetizione da indebito) è preferibile la seconda, perché la responsabilità del socio è commisurata a quanto indebitamente percepito e non all'arricchimento conseguito”*. Pertanto, l'azione nei riguardi degli *ex soci* *“si prescrive in dieci anni”* e tale *“prescrizione decorre dalla cancellazione dal registro delle imprese, data in cui, per il terzo, nasce la possibilità di far valere le proprie ragioni verso i soci”*.

⁹⁰ Per i creditori sociali insoddisfatti non vi è alcun obbligo di citare nel nuovo giudizio, intrapreso dopo l'estinzione della società, tutti gli *ex soci*, giacché non esiste alcun litisconsorzio necessario. Cfr. sul punto, T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità della società per azioni*, cit., p. 251, nota 13; A. MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, cit., p. 565. Posto che tale azione può essere promossa anche nei riguardi di un unico socio, fermo il limite di quanto da questi percepito dalla liquidazione, secondo la dottrina prevalente, il socio cui la domanda è rivolta risponde per l'intero credito vantato, ossia solidalmente con gli altri soci, *ex art. 1292 c.c.* e non *pro quota*. Cfr., M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito all'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, cit., p. 541; T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità della società per azioni*, cit., p. 251, nota 13; C. PASQUARIELLO, *sub art. 2495 c.c.*, in *Il nuovo diritto delle società. Commento sistematico al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 aggiornato al D.Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310*, cit., p. 2288. Una tale interpretazione consente ai creditori sociali di ottenere una celere e completa soddisfazione e non li espone al rischio di sopportare l'insolvenza di uno dei soci, fermo poi il diritto del socio che ha pagato l'intero dell'azione di regresso nei confronti degli altri per le quote di loro spettanza. Secondo altri, invece, ciascun socio risponde unicamente in proporzione a ciò che ha ricevuto dalla liquidazione, non potendo considerarli *“condebitori”* dell'originaria obbligazione della società, ma titolari di una nuova e diversa obbligazione. Cfr., G. MINERVINI, *La Fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, cit., p. 1020; R. COSTI, *Le sopravvenienze passive dopo la*

A ben vedere, la soluzione innanzi prospettata rivela molteplici profili di criticità⁹¹. Primo fra tutti, l'assenza di tutela della certezza dei rapporti giuridici.

In secondo luogo, non è difficile osservare come l'equivalenza "estinzione della società/estinzione del processo", innanzi prospettata, rimetta, irragionevolmente, alla mera e sola volontà della società la possibilità di incidere unilateralmente sulle sorti del processo con conseguente violazione del diritto di difesa della controparte⁹².

È, invero, illogico - oltre che lesivo del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. e contrario al principio della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, comma 2, Cost. - ritenere possibile che il processo di cui è parte una società, che decide *ad libitum* di cancellarsi dal Registro delle imprese, debba necessariamente chiudersi, costringendo il soggetto che da quel processo intende ottenere il riconoscimento di un proprio diritto a ricominciare da capo, con una nuova e diversa azione nei riguardi degli *ex soci* o *ex*

liquidazione delle società per azioni, cit., p. 282; G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, cit., p. 1326; G. FRÈ, *Società per azioni*, in *Commentario al codice civile*, cit., p. 906; F. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, cit., p. 1243. Secondo l'A. da ultimo richiamato "proprio perché non si tratta di continuare un processo già iniziato, ma di promuoverne uno nuovo e di "formulare nei confronti dei vari soci domande diverse in funzione delle diverse somme da ciascuno di essi apprese", non è possibile riassumere il processo in cui la società estinta era parte, né effettuare una notifica "impersonale e collettiva" agli *ex soci*".

⁹¹ Per una approfondita analisi circa i profili critici di tale tesi, cfr. D. DALFINO, "Venir meno" della società e processi pendenti, in *Società*, 2014, XI, p. 1226.

⁹² Sul punto, cfr. F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, vol. I, Milano, 2011, p. 366 e ss., secondo cui tale teoria sarebbe estremamente draconiana, perché la società avrebbe la facoltà di scomparire all'improvviso, alla bisogna, costringendo gli interessati a proporre una nuova azione, con conseguente perdita degli effetti sostanziali della domanda già svolta nei confronti della società estinta e "spreco di attività processuale". Cfr. anche A. ZORZI, *L'estinzione delle società: la portata dell'art. 2495 c.c. e i risvolti processuali della cancellazione dal registro delle imprese*, in *Ric. giur.*, 2013, p. 173, secondo cui tale tesi offre "una soluzione che, opinabile dal punto di vista teorico, è insostenibile dal punto di vista degli effetti pratici e degli incentivi offerti a chi usa delle strutture societarie per l'esercizio dell'impresa, dato che si consentirebbe ai soci di sfuggire a qualsiasi decisione sfavorevole con la semplice cancellazione dal registro delle imprese; né l'eventuale responsabilità di soci e liquidatori può avere sempre funzione di deterrente e garanzia per i terzi."

liquidatori, sia che si tratti di azione da arricchimento senza giusta causa sia che si tratti di azione per ripetizione di indebito⁹³.

Inoltre, quanto alla paventata “chiarezza” dell’art. 2495, comma 2, ultimo periodo, su cui si fonda l’idea che i creditori insoddisfatti per effetto dell’estinzione del processo hanno, in ogni caso, la possibilità di ottenere il riconoscimento dei propri diritti, intraprendendo una nuova e diversa azione, vi è da dire che, sul punto, la norma si presenta tutt’altro che chiara ed esaustiva.

A ben vedere, infatti, essa è redatta non in funzione della sorte dei processi pendenti al verificarsi della cancellazione-estinzione della società, bensì della proposizione di domande *ex novo* e, quindi, verosimilmente, dell’iniziativa che i creditori sociali intendono rivolgere nei confronti dei nuovi e diversi soggetti legittimati.

La norma si limita ad individuare un meccanismo agevolativo (anche se lacunoso) per cui il “luogo” di notificazione della nuova domanda, sebbene rivolta a soggetti diversi dalla società estinta, “*se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l’ultima sede della società*”, senza null’altro aggiungere e/o precisare circa le modalità di individuazione dei soggetti nei cui confronti rivolgere la “*nuova domanda*”⁹⁴.

⁹³ Cfr. G. POSITANO, *L’estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, cit., p. 114, secondo cui la tesi dell’estinzione del processo per effetto dell’estinzione della società viola oltre che il diritto di difesa di cui all’art. 24 Cost., anche il principio di ragionevole durata del processo, ex art. 111 Cost., in ragione del fatto che la cancellazione volontaria è un evento rimesso alla determinazione unilaterale della società, parte in giudizio, e comporta un conseguente ingiustificato sacrificio per il creditore controparte. L’introduzione di una nuova e diversa azione da parte dei creditori insoddisfatti nei confronti degli *ex* soci comporta nuovi ed ulteriori oneri ed il rischio di non riuscire nemmeno a reiterare le prove già espletate nella originaria causa intrapresa nei riguardi della società.

⁹⁴ Basti pensare al fatto che essendo la società cancellata ed estinta, non vi sarà “*nel luogo dell’ultima sede della società*” alcun rappresentante o soggetto incaricato alla ricezione degli atti, con la conseguente inapplicabilità dell’art. 145 c.p.c.

2. La tesi della successione nel processo degli *ex* soci: Corte di Cassazione, SS.UU., 12 marzo 2013, sentenze nn. 6070, 6071, 6072

La tesi dell'estinzione liquidatoria *supra* descritta non ha trovato accoglimento nella giurisprudenza di legittimità che, chiamata a pronunciarsi sulle conseguenze processuali (oltre che sostanziali) dell'asserita efficacia estintiva della cancellazione delle società dal Registro delle imprese, con le citt. sentenze, a SS.UU., del 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072, ha aderito all'opposta teoria dell'estinzione cd. successoria⁹⁵.

In particolare, dopo aver ricondotto la fattispecie *de qua* - dal punto di vista sostanziale - ad un fenomeno successorio, sia pure *sui generis*, perché di ampiezza differente a seconda del tipo di società e della conseguente responsabilità dei soci per i debiti di questa, le citt. SS.UU., spostando l'attenzione sul piano processuale, sposano, coerentemente con quanto affermato in premessa, la tesi - prevalente in dottrina - della successione nel processo, a titolo universale, degli *ex* soci in applicazione dell'art. 110 c.p.c..

La citata disposizione contempla, infatti, la successione nel processo oltre che in caso di “*morte*” di una delle parti anche per “*qualsiasi altra causa*” per la quale una parte venga meno. Ed è, quindi, in questa categoria che - ritengono i Supremi Giudici - deve essere ricompreso il fenomeno dell'estinzione dell'ente collettivo.

Fin qui, la ricostruzione interpretativa fornita dalle citt. SS.UU. del 2013 sembra porsi in linea con quanto già rilevato da altre - di poco precedenti - pronunce dei Supremi Giudici, che pure avevano ricollegato il fenomeno dell'estinzione della società a quello della successione degli *ex* soci nel processo, a titolo universale⁹⁶.

⁹⁵ Per i riferimenti delle citt. SS.UU. del 2013, cfr. nota 58.

⁹⁶ Ci si riferisce, in specie, a Cass., 16 maggio 2012, n. 7676, in banca dati *Dejure*; Cass., 16 maggio 2012, n. 7679, in *Foro it.*, 2012, I, p. 3059 e a Cass., 9 novembre 2012, n. 19453, in *Società*, 2013, I, p. 81, con nota di V. CARBONE, *Cancellazione dal registro e legittimazione del liquidatore*.

Tuttavia, la soluzione offerta dalle sentenze in commento presenta delle profonde differenze rispetto a quella già in precedenza prospettata⁹⁷.

Ed infatti, le SS.UU. del 2013, sebbene riconoscono che la responsabilità dei soci per le obbligazioni della società estinta sia limitata “*a quanto riscosso a seguito della liquidazione*”, ovvero illimitata, a seconda del tipo di società cui essi hanno partecipato, giungono a sostenere che siffatto meccanismo successorio opera - anche per le società di capitali e per i soci accomandanti delle s.a.s. - indipendentemente da qualsiasi attribuzione patrimoniale essi abbiano ricevuto in base al bilancio finale di liquidazione.

Sicché, per effetto della cancellazione-estinzione della società, la legittimazione processuale - oltre che il connesso rapporto sostanziale - si trasferisce sempre “*automaticamente*” in capo agli *ex* soci, riflettendosi il limite di responsabilità di cui all’art. 2495, comma 2, c.c., solo sull’interesse ad agire del creditore (*ex art. 100 c.p.c.*), che, ad ogni buon conto, potrebbe avere interesse ad adire il Giudice anche solo per ottenere il semplice accertamento del proprio credito, al fine dell’escussione di garanzie⁹⁸.

⁹⁷ Del resto, dalle citt. SS.UU. del 2013 emerge chiaramente l’intento dei Supremi Giudici di non voler dar seguito a quanto era stato affermato dalla precedente giurisprudenza di legittimità in tema di successione nel processo degli *ex* soci delle società estinte. In esse si legge, chiaramente, che: “*D’altro canto, alla tesi - pure in sé certamente plausibile - che limita il descritto meccanismo successorio all’ipotesi in cui i soci di società di capitali (o il socio accomandante della società in accomandita semplice) abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, ravvisandovi una condizione da cui dipenderebbe la possibilità di proseguire nei confronti di detti soci l’azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società (tesi propugnata da Cass. 16 maggio 2012, nn. 7676 e 7679, nonché da Cass. 9 novembre 2012, n. 19453), sembra da preferire quella che individua invece sempre nei soci coloro che son destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata ma non definiti all’esito della liquidazione (anche, come si dirà, ai fini processuali), fermo però restando il loro diritto di opporre al creditore agente il limite di responsabilità cui s’è fatto cenno.*”

⁹⁸La precedente - non accolta - giurisprudenza di legittimità muove dall’assunto per cui la successione dei soci nel processo, *ex art. 110 c.p.c.* prescinde del tutto dall’eventualità di una loro successione (universale o meno) nei diritti sostanziali sottesi. L’unica circostanza rilevante, ai fini dell’applicazione della disciplina di cui al cit. art. 110 c.p.c. è, infatti, la previa estinzione della società parte nel processo pendente. Ciò in quanto siffatta norma si occupa semplicemente di individuare un soggetto che prende il posto della parte originaria “*venuta meno*” in corso di causa, cui imputare gli effetti degli atti processuali, indipendentemente dal subentro del successore universale, nella posizione giuridica

Le conseguenze - tutt'altro che "scontate" - di una tale ricostruzione interpretativa sono ben delineate ed ampiamente argomentate nelle pronunce in commento⁹⁹.

Innanzitutto, si chiarisce che dal momento in cui si verifica l'estinzione per effetto della sua cancellazione dal Registro delle imprese, la società - in quanto soggetto inesistente - non può ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio.

Pertanto, ove l'evento estintivo si verifica nel corso di un giudizio in cui la società è parte, si applicano le disposizioni dettate dagli artt. 299 e ss. c.p.c. in tema di interruzione della causa e di prosecuzione o riassunzione della stessa dai o nei confronti degli *ex soci*, in qualità di successori a titolo universale¹⁰⁰.

sostanziale oggetto del giudizio. Cfr. F.P. LUISO, "Venir meno" della parte e successione nel processo, in *Riv. dir. proc.*, 1983, p. 207; Id., *Diritto processuale civile*, vol. I, cit., p. 357 ss. secondo cui "Lo scopo dell'art. 110 c.p.c. è di far sì che si abbia la prosecuzione del giudizio, posto che nessuna sentenza, né di merito né di rito, è possibile ove nel processo non vi siano almeno due parti contrapposte". Pertanto, se è vero che la successione del socio nel processo *ex art. 100 c.p.c.* prescinde dal subentro del medesimo nel diritto sostanziale sotteso e controverso, il socio non può essere considerato un successore universale della società, alla stregua di quanto accade per gli eredi del *de cuius*. Lo diventerebbe solo nella specifica ipotesi in cui abbia riscosso delle somme in base al bilancio finale di liquidazione. Conseguentemente, secondo tale ricostruzione interpretativa, la riscossione di somme in sede di liquidazione non costituisce soltanto il limite di responsabilità del socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per la sua successione (in termini di legittimità processuale passiva) nel processo instaurato originariamente avverso la società.

⁹⁹ Cfr. C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, cit., p. 691, secondo i quali "Le conseguenze processuali dell'estinzione e della successione, già sul piano sostanziale, degli *ex soci* sono, a questo punto, in buona parte piuttosto scontate".

¹⁰⁰ Sulla applicabilità dell'istituto dell'interruzione del processo di cui all'art. 299 c.p.c. nella fattispecie *de qua*, cfr. R. TISCINI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sua estinzione - Le sezioni unite chiudono il cerchio*, cit., p. 528, secondo la quale l'effetto interruttivo non si può escludere "ogni qualvolta si scrutini - nel caso concreto - che l'evento causativo di interruzione sia stato "voluto" dal soggetto interessato"; nonché C. PUNZI, *Interruzione del processo ed estinzione delle società commerciali*, cit., p. 291 e G. CALIFANO, *L'interruzione del processo civile*, Napoli, 2004, p. 122, nel senso che ciò che rileva non è che l'atto sia o meno volontario, quanto "che tra gli eventi potenzialmente interruttivi non appaia alcun comportamento che potrebbe essere strumentalmente posto in essere all'unico fine di determinare [...] l'interruzione del giudizio".

Ove, invece, il giudizio si sia svolto senza interruzione o perché l'evento estintivo non è stato dichiarato o perché si è verificato quando ormai non era più possibile farlo constatare o, ancora, perché è sopravvenuto dopo la pronuncia della sentenza che ha concluso il grado precedente di giudizio e durante la pendenza del termine d'impugnazione, in ragione del predetto fenomeno successorio, l'eventuale impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata dai o nei confronti degli *ex* soci succeduti alla società ormai estinta.

L'eventuale impugnazione che non sia promossa da o nei confronti della "*giusta parte*", gli *ex* soci della società estinta, deve essere dichiarata inammissibile¹⁰¹.

Per le SS.UU. del 2013 non può, invero, ritenersi meritevole di accoglimento quel filone interpretativo - minoritario - della giurisprudenza di legittimità per il quale, ove la cancellazione-estinzione della società si verifica nel passaggio al grado di giudizio successivo e siffatto evento non sia stato fatto constatare nei modi prescritti dall'art. 300 c.p.c., l'impugnante, può validamente notificare il gravame alla società estinta presso il procuratore costituito nel grado precedente, ai sensi dell'art. 330 c.p.c.. Così, il giudizio d'impugnazione potrebbe correttamente instaurarsi, senza soluzione di

¹⁰¹ L'impugnazione diretta all'ente estinto (al pari di quella da esso proveniente) è inammissibile e non affetta da mera nullità. In tal caso, infatti, non vi è un'incertezza sull'identità della parte destinataria dell'atto (circostanza in cui ricorrerebbe l'ipotesi di nullità *ex* art. 163 e ss. c.p.c.), ma l'erronea individuazione del soggetto legittimato a proseguire o subire (nonché promuovere) l'iniziativa giudiziale. Pertanto, secondo le pronunce del 2013 in commento, "*ove tale possibilità di assumere la veste di parte faccia difetto, si è in presenza di un giudizio (o grado di giudizio) che, per l'inesistenza di uno dei soggetti del rapporto processuale che si vorrebbe instaurare, si rivela strutturalmente inidoneo a realizzare il proprio scopo: donde l'inammissibilità dell'atto che lo promuove.*" *Contra*, Cass., 10 maggio 2013, n. 11136, in *Foro it.*, Rep. 2013, nonché in dottrina, R. TISCINI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sua estinzione - Le sezioni unite chiudono il cerchio*, cit., p. 528.

continuità, in forza della situazione processuale cristallizzatasi nel grado precedente¹⁰².

Contrariamente alla soluzione innanzi prospettata, le SS.UU. del 2013 valorizzano il “*principio generale, condiviso dalla giurisprudenza di gran lunga maggioritaria*” per cui il giudizio di impugnazione deve essere sempre promosso dai o nei confronti dei soggetti legittimati, ovvero delle “*giuste parti*”, giacchè quando si conclude un grado di giudizio e se ne apre un altro, le parti tornano nella situazione iniziale in cui si trova l’attore che, prima di proporre la domanda, deve appurare l’esistenza del proprio contraddittore e devono, quindi, adeguarsi ad eventuali mutamenti della realtà¹⁰³.

¹⁰² Questa è la tesi prospettata da Cass., 18 giugno 2012, n. 9943, cit., che ha rimesso la questione alle SS.UU. *de quibus*, ritenendo che tale soluzione non fosse incompatibile con l’automatismo estintivo ravvisato dalle precedenti SS.UU. nn. 4060,4061 e 4062 del 2010. Analogamente, Cass., 30 marzo 2001, n. 4741; Cass., 22 marzo 2007, n. 6948 e Cass., 5 luglio 2007, n. 15234, in *Riv. canc.*, 2007, p. 566. Queste pronunce in applicazione del principio della “*stabilizzazione*” processuale, coltivato dalla giurisprudenza per ogni fattispecie assimilabile alla successione universale *mortis causa*, ritengono che l’omissione della dichiarazione e della notificazione dell’evento estintivo contemplate dall’art. 300 c.p.c. “*stabilizza*”, rispetto alla controparte e al giudice, la posizione formale del soggetto estinto, come se esso ancora esistesse, rendendo ultrattivo il mandato alle liti, anche ai fini dell’impugnazione passiva.

¹⁰³ Cfr. Cass., SS.UU., 28 luglio 2005, n. 15783, in *Foro it.*, 2006, I, p. 131 con note di P.C. RUGGIERI, *Eventi interruttivi del processo e notificazione di atti di impugnazione alle parti legittimate; l’attesa svolta delle sezioni unite*, e R. CAPONI, *In tema di autonomia e certezza nella disciplina del processo civile*; Cass., 8 giugno 2007, n. 13395; Cass., SS.UU., 16 dicembre 2009, n. 26279, in *Foro it.*, 2010, I, p. 56 con osservazioni di R. CAPONI; Cass., SS.UU., 18 giugno 2010, n. 14699; Cass., 7 gennaio 2011, n. 259 e Cass., 11 marzo 2011, n. 5883, in *Giusto proc. civ.*, 2011, p. 801, con nota di F.S. DAMIANI, *Riflessioni in tema d’impugnazione proposta nei confronti della parte deceduta* (Cass. n. 259/2011 anche in *Foro it.*, 2011, I, p. 2808, con nota redazionale di M. D’AMBROSIO ed osservazioni di R. CAPONI); Cass., 13 maggio 2011, n. 10649; Cass., 20 settembre 2011, n. 19122, in *Foro it.*, 2012, I, p. 2108, con nota di F.S. DAMIANI, *In tema di effetti prodotti dagli eventi interruttivi mai dichiarati sulla notifica dell’impugnazione, della sentenza e del precetto*; Cass., 8 febbraio 2012, n. 1760, Cass., 3 agosto 2012, n. 14106. Il principio che può univocamente ricavarsi dalle citate pronunce è quello per cui l’ultrattività del mandato alle liti opera solo nella fase processuale in cui l’evento si è verificato, esauritosi il quale, la legittimazione attiva e passiva compete solo alle parti reali e viventi. La tesi, così accolta dalla giurisprudenza di legittimità, è stata prospettata in dottrina da G. LASERRA, *La notificazione della sentenza dopo fatti interruttivi non seguiti da mutamento delle parti nel processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1962, p. 657 e ss.

Le SS.UU. chiariscono, in particolare, che il disposto dell'art. 330 c.p.c., che per esigenze di stabilità del processo ne consente la prosecuzione anche se sia venuta meno la parte, concerne, infatti, la sola fase processuale in cui si è verificato il mutamento della situazione soggettiva e non anche il passaggio dall'uno all'altro grado del processo, non essendo siffatta norma suscettibile di interpretazione estensiva.

La diversa soluzione prospettata a garanzia della stabilità processuale non può trovare, quindi, giustificazione nella tutela dell'affidamento del creditore sulla persistenza del sodalizio in mancanza della dichiarazione da parte del procuratore di estinzione della società per intervenuta cancellazione.

Del resto, non può, né deve ritenere particolarmente gravosa l'indagine volta ad individuare il verificarsi della estinzione dell'ente societario e, quindi, la "*giusta parte*" da chiamare in causa. La cancellazione dal Registro delle imprese è, infatti, oggetto di pubblicità legale ed i relativi effetti non possono che operare anche in ambito processuale.

Deve privilegiarsi, quindi, secondo i Supremi Giudici, la disciplina del regime di pubblicità legale, valorizzandone gli oneri informativi che essa sottende.

Pertanto, sebbene la controparte giudiziale della società non sia obbligata alla costante verifica del Registro delle imprese, essa ha, comunque, l'onere di sincerarsi, tramite l'apposito sistema pubblicitario, dell'esistenza della società nel momento in cui intende evocarla in sede di gravame, aprendo così una nuova fase del processo, non potendone ignorare l'eventuale cancellazione da cui consegue la perdita della capacità della stessa di stare in giudizio.

Di talché, salvo impedimenti particolari - che potrebbero legittimare una rimessione in termini - l'evento estintivo si presume conosciuto anche dalle controparti con la conseguenza che l'eventuale notifica del gravame indirizzata al procuratore costituito nel precedente grado di giudizio è inammissibile, perché inesistente.

La procura alle liti originariamente conferita al difensore perde, infatti, ogni effetto al verificarsi dell'estinzione della società, venendo meno, con essa, la legittimazione attiva e passiva della medesima.

Ed ancora. Secondo le SS.UU. non deve ritenersi pertinente e, quindi, applicabile, al fenomeno della cancellazione-estinzione delle società, il contrario principio di diritto affermato, da precedente pronuncia delle stesse SS.UU., nel caso di impugnazione proposta nei confronti di società, che, successivamente alla chiusura della discussione è stata incorporata, a seguito di fusione, in altra società¹⁰⁴.

Trattasi, invero, di fattispecie differenti.

In particolare, nonostante prima della riforma del diritto societario del 2003 si riteneva che la fusione avesse efficacia estintiva - e non meramente

¹⁰⁴ Ci si riferisce a Cass., SS.UU., 14 settembre 2010, n. 19509, in *Giust. civ.*, 2010, I, p. 2755, secondo cui: *“l'estinzione di una società in seguito a fusione per incorporazione, realizzata prima dell'entrata in vigore della riforma del diritto societario di cui al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, non è equiparabile alla morte di una persona fisica. Ne consegue che, per un verso, non è applicabile l'art. 300 c.p.c. in tema di interruzione del processo, qualora la fusione si sia verificata prima della chiusura della discussione. Per altro verso, in caso di incorporazione realizzata successivamente alla chiusura della discussione o alla scadenza del termine di deposito delle memorie di replica, non è affetta da nullità l'impugnazione della sentenza nei confronti della società estinta e, stante l'ultrattività del mandato alla lite conferito dalla società incorporata, essa è validamente notificata, ai sensi dell'art. 330, 1° comma, c.p.c., presso il procuratore costituito della predetta società, a condizione che l'impugnante non abbia avuto notizia dell'evento modificatore della capacità della persona giuridica mediante notificazione di esso. Non rileva, inoltre, la circostanza che l'atto di fusione sia stato iscritto nel registro delle imprese, ai sensi dell'art. 2193 c.c., prima della notificazione dell'impugnazione, non apparendo ragionevole gravare la parte interessata all'impugnazione dell'onere di una permanente consultazione del registro predetto, al solo fine di consentirle la semplice gestione del processo, poiché tale onere si pone al di là del criterio di normale diligenza.”* Conforme, Cass., SS.UU., 19 settembre 2010, n. 19698 in *Corr. giur.*, 2010, p. 1567. In dottrina, sostiene la perfetta estensibilità dell'indirizzo espresso dalla Suprema Corte in ordine alla prosecuzione del processo in caso di fusione della società che è parte all'ipotesi di cancellazione della società, A. ZORZI, *L'estinzione delle società: la portata dell'art. 2495 c.c. e i risvolti processuali della cancellazione dal registro delle imprese*, cit., p. 173. Secondo l'A. *“anche prendendo atto del fatto che la cancellazione provoca “estinzione”, e quindi “venir meno” della parte, si può escludere che cancellazione della società sia idonea a fondare l'interruzione del processo, così come non lo è qualsiasi modificazione organizzativa che pur comporti una modificazione soggettiva (ivi compresa l'“estinzione” del precedente soggetto, come nel caso della fusione, dalla scissione totale, della trasformazione eterogenea in comunione d'azienda).”*

modificativa dell'assetto societario preesistente - in tale operazione non era, in ogni caso, ravvisabile alcuna esigenza di tutelare la società incorporante, che non rimaneva pregiudicata dalla continuazione di un processo di cui era parte l'incorporata, essendone perfettamente a conoscenza.

Questa necessità garantistica sussiste, invece, per i soci destinati a succedere nel processo alla società a seguito della sua cancellazione dal Registro delle imprese.

Ed infatti, sebbene in entrambi i casi l'operazione estintiva può dipendere da un atto volontario di parte, mentre in caso di fusione l'operazione dipende interamente dalla volontà degli organi amministrativi delle due società che ne sono protagoniste, ivi compresa, quindi, l'incorporante che è destinata a subentrare in tutte le posizioni, anche processuali, dell'incorporata, in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese i soci - a differenza dei consigli di amministrazione delle società fuse - potrebbero non aver concorso all'adozione di siffatta scelta.

Di qui, l'evidente esigenza di tutelare i soci successori della società estinta che è alla base dell'affermazione del ricorrere nella fattispecie *de qua* dell'istituto dell'interruzione/riassunzione del processo e del principio per cui il giudizio d'impugnazione deve esser sempre instaurato nei confronti della "*giusta parte*" cui fa capo la *res litigiosa*.

Il regime degli effetti processuali dell'estinzione delle società, così come delineato dalle SS.UU. del 2013, non riguarda, però, tutti i giudizi riferibili all'ente cancellato dal Registro delle imprese. Esso vale sempre, pienamente, per il processo che verte su di un debito societario insoddisfatto.

Diverso è, invece, il caso in cui il processo - già pendente o da intraprendere - abbia ad oggetto sopravvenienze o sopravvivenze attive facenti capo alla società estinta, per le quali, come si è già avuto modo di precisare¹⁰⁵,

¹⁰⁵ Cfr. par. 5 del capitolo 1.

gli effetti sostanziali della cancellazione-estinzione della società non sono, secondo la Suprema Corte, unitari.

La Suprema Corte distingue, infatti, le “*mere pretese*” - beni o diritti “incerti” non ricompresi nel patrimonio sociale e non iscrivibili in bilancio - da intendersi rinunciate dalla società per effetto della cancellazione dai “*beni e diritti “certi”*” - ovvero che “*se fossero stati conosciuti o comunque non trascurati al tempo della liquidazione, in quel bilancio avrebbero dovuto senz’altro figurare*” - che sono, invece, oggetto di successione in regime di contitolarità o di comunione indivisa a favore degli *ex soci*.

Sicché, ove il processo pendente alla data della cancellazione dell’ente abbia ad oggetto residui attivi “certi” opera il meccanismo successorio innanzi descritto.

Diversamente, gli *ex soci* non potranno azionare in un nuovo giudizio le attività definite “incerte” e repute perciò “volatili” ed “intrasmissibili”. Del che, il processo eventualmente su di esse pendente alla data della cancellazione della società è destinato ad estinguersi¹⁰⁶.

In definitiva, in ragione del lungo ed articolato *iter* logico-giuridico alla base delle pronunce *de quibus*, può senz’altro evincersi l’intento dei Supremi Giudici di accogliere una soluzione - che si è rivelata essere quella della liquidazione successoria universale, sia pure *sui generis*, degli *ex soci* alla società estinta - che consentisse di attuare quell’auspicato temperamento di interessi diversi e contrapposti, tutti meritevoli di tutela.

Non sfugge, al riguardo, come a monte dell’opzione giurisprudenziale per la tesi della liquidazione cd. successoria, vi sia stato l’intento di dar seguito a quell’indirizzo dottrinale che, alla luce della novella del 2003, non

¹⁰⁶ Il riferimento anche alle “*mere pretese ancorché azionate*” tra quelle che devono ritenersi oggetto di rinuncia tacita per “*univoca manifestazione di volontà di rinunciare (ad esse) privilegiando una più rapida conclusione del procedimento estintivo*” non è condiviso da taluna dottrina pur se ritenuto coerente con le premesse accolte dalle SS.UU. Cfr., sul punto, in particolare, C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull’estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, cit., p. 691.

solo denunciava la “morte apparente” o “la potenziale immortalità” della società cancellata, valorizzando, al contrario, l’esigenza di garantire la certezza del momento estintivo, ma, soprattutto, tacciava di arretratezza culturale la tesi giurisprudenziale della *perpetuatio iurisdictionis*, attribuendole una visione individualistica e precapitalistica, perché, consentendo il protrarsi del vincolo di destinazione, oltre la fase attiva della società, finiva con il sacrificare, oltre modo, gli interessi dei soci e dei dei creditori particolari di questi ultimi¹⁰⁷.

2.1 La costituzionalità della teoria della successione universale *sui generis*

A meno di quattro mesi dalle citt. SS.UU. del 2013, la Consulta con ordinanza del 17 luglio 2013 n. 198 si è pronunciata sulla questione di legittimità costituzionale degli artt. 2495 c.c. e 328 c.p.c., sollevata dalla Corte di Appello di Milano con ordinanza del 18 aprile 2012¹⁰⁸.

Le problematiche emerse in ambito processuale, in seguito alla ricostruzione in termini estintivi della cancellazione delle società, fornita dalla giurisprudenza di legittimità a partire dalle più volte citt. SS.UU. del 2010,

¹⁰⁷ Cfr. M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, cit., p. 514; F. SANTAGADA, *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, cit., p. 596; C. CONEDERA, *La rilevanza dell'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese alla luce delle modifiche intervenute nell'art. 2495 cod. civ., e l'applicabilità dell'art. 10 legge fallimentare alle società di fatto*, cit., p. 245. Siffatta posizione era confortata da autorevole precedente dottrina.

¹⁰⁸ Cfr. Corte Costituzionale, 17 luglio 2013, ordinanza n. 198, in *Foro it.*, 2014, I, p. 2341, con nota di D. LONGO; in *Riv. dir. proc.*, 2014, p. 1178, con nota di M.F. GHIRGA, *La Corte costituzionale e le conseguenze processuali della cancellazione della società dal registro delle imprese*; in *Società*, 2014, II, p. 212, con nota di A. CECCHERINI, *Dopo la pronuncia della Corte costituzionale sulla cancellazione della società*. Cfr. App. Milano, 18 aprile 2012, ord., in *Foro it.*, 2012, I, p. 3088, con nota di D. LONGO, *Nuove incertezze giurisprudenziali sulle conseguenze della cancellazione della società dal registro delle imprese, in attesa di una decisione delle Sezioni Unite o della corte costituzionale*; in *Riv. dir. soc.*, 2012, III, p. 530, con nota di F. TEDIOLI, *Le irragionevoli conseguenze processuali derivanti dall'equiparazione tra la cancellazione dal registro delle imprese di una società e la sua estinzione portano al rilievo di incostituzionalità dell'art. 2495 c.c.*; in *Giur. it.*, 2013, II, p. 382, con nota di R. WEIGMANN

avevano, infatti, alimentato nella Corte di Appello di Milano dubbi di costituzionalità dell'art. 2495 c.c., letto in combinato disposto con l'art. 328 c.p.c., in riferimento agli artt. 3, 24 e 111 della Costituzione, “*nella parte in cui non prevedono, in caso di estinzione della società per effetto di volontaria cancellazione dal registro delle imprese, che il processo prosegua o sia proseguito nei gradi di impugnazione da o nei confronti della società cancellata, sino alla formazione del giudicato*”.

Premessa fondante l'ordinanza interlocutoria della Corte milanese è l'impossibilità di ravvisare un successore a titolo universale o particolare legittimato ad agire o a resistere in giudizio in luogo della società, dopo la sua estinzione per effetto della cancellazione.

Secondo l'interpretazione fornita dal Giudice rimettente, ove una società si estingue pendente un processo che la vede parte l'unica possibile soluzione adottabile è quella di “*una mera declaratoria di carattere processuale*” (nella specie di cessazione della materia del contendere) per sopravvenuto difetto di legittimazione *ad causam* della società, “*senza alcuna statuizione nel merito*”.

Di qui, la conseguenza - incompatibile con i precetti costituzionali innanzi richiamati - che con la volontaria cancellazione e, quindi, con un atto unilaterale, la società estinta può determinare, *ipso facto*, l'estinzione del processo di cui è parte e, quindi, può agevolmente sottrarsi, *ad libitum*, alle proprie obbligazioni¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Secondo l'ordinanza di rimessione, “*l'impossibilità di identificare un successore nel processo e nella res litigiosa in caso di estinzione della società per intervenuta cancellazione e, dunque, di un soggetto legittimato a stare in giudizio, nei cui confronti poter proseguire il processo, instaurando il giudizio d'impugnazione, viola non soltanto il principio di eguaglianza, ex art. 3 Cost., anche nelle sue declinazioni in termini di ragionevolezza - intesa come generale esigenza di coerenza dell'ordinamento giuridico - ma viola, altresì, i canoni fondamentali del giusto processo e del diritto alla difesa e alla tutela giurisdizionale ex artt. 24 e 111 Cost.*”. Quanto alla violazione dell'art. 3 Cost., la Corte territoriale evidenzia la disparità di trattamento nella gestione delle cause fra persone fisiche, potendo il rapporto processuale instauratosi con le stesse trasferirsi in capo agli eredi, e quelle fra persone giuridiche, rispetto alle quali, invece, il rapporto processuale, in virtù del

Analogamente incompatibile con i principi di cui ai citt. artt. 3, 24 e 111 della Cost. è la circostanza per cui, così opinando, per effetto di un mero adempimento formale - quello della cancellazione appunto - la società, estinguendosi, può impedire che le venga validamente notificato un atto di impugnazione, provocando in tal modo la formazione di un giudicato a sé favorevole per inammissibilità della notifica effettuata nei propri riguardi in quanto soggetto ormai inesistente.

La questione dell'illegittimità costituzionale, così prospettata dalla Corte milanese, non ha trovato accoglimento.

L'ordinanza della Corte costituzionale n. 198/2013 ne ha, invero, dichiarato la manifesta inammissibilità.

In detta ordinanza, nonostante l'acclarata inammissibilità della questione di incostituzionalità degli artt. 2495 c.c. e 328 c.p.c., il Giudice delle leggi - attraverso un dettagliato e ben calibrato percorso motivazionale - finisce con il fornire una sostanziale ratifica delle soluzioni che ai problemi sorti intorno agli effetti processuali della cancellazione-estinzione delle società hanno offerto le SS.UU. della Suprema Corte con le tre sentenze del 2013 (nn. 6070, 6071 e 6072), intervenute nelle more della sollevata questione di legittimità costituzionale.

Il richiamo alle predette - condivise - pronunce è stato fatto in modo tale da mettere in evidenza le divergenti opinioni interpretative ivi manifestate, rispetto a quelle assunte alla base dell'ordinanza di rimessione, ed in modo

novellato art. 2495 c.c., si estingue senza la possibilità dell'esame dei crediti in discussione. Quanto alla violazione dell'art. 24 Cost., evidenzia la facoltà concessa ad una parte - in specie, all'ente collettivo - di sottrarsi ai propri obblighi con un semplice atto formale di cancellazione dal Registro delle imprese con il conseguente illegittimo impedimento per la parte soccombente di instaurare un valido rapporto processuale d'impugnazione. Quanto, infine, alla violazione dell'art. 111 Cost., osserva come il costringere una parte processuale ad instaurare un nuovo e diverso giudizio nei riguardi di altri soggetti, ripercorrendo anche gradi già esauriti, avrebbe determinato un indubbio dispendio di energie nella rivalutazione di fatti già in precedenza vagliati con l'ulteriore conseguenza dell'inevitabile protrarsi della durata del processo.

tale da far emergere la ragionevolezza, correttezza e legittimità delle prime, rispetto a quelle fatte proprie dalla Corte territoriale di Milano.

In particolare, si è attentamente rilevato come le SS.UU. del 2013 contraddicano la premessa alla base del paventato dubbio di costituzionalità, vale a dire l'impossibilità di identificare nella fattispecie *de qua* un meccanismo di tipo successorio in capo agli *ex* soci della società cancellata ed estinta, laddove, per esse è legittimo ricondurre "*la fattispecie ad un fenomeno successorio - sia pure connotato da caratteristiche sui generis*"¹¹⁰.

Si è, poi, altresì, rimarcato come le SS.UU. del 2013 abbiano categoricamente escluso la prospettata "*cessazione della materia del contendere nei giudizi*" pendenti in cui è parte una società che per effetto della cancellazione si estingue, consentendo la prosecuzione degli stessi in capo agli *ex* soci.

Dunque, alla luce del sopravvenuto orientamento dei Supremi Giudici era alquanto prevedibile che la Corte Costituzionale ne avallasse, condividendoli e rafforzandoli, i principi e le soluzioni in esso prospettate.

Ma, ed è ciò che qui maggiormente rileva, la Corte Costituzionale non si è affatto limitata a dichiarare inammissibile la questione, richiamando, *sic et simpliciter*, l'interpretazione ultimamente resa dalla giurisprudenza di legittimità.

¹¹⁰ Cfr. il punto 5 dell'ordinanza della Corte di Appello di Milano, ove si legge che la non riconducibilità della "*legittimazione passiva del socio illimitatamente responsabile (di una s.a.s.)*" ad "*un fenomeno di successione universale in locum et ius della società estinta*" è ravvisata nell'aver il socio accomandatario "*una responsabilità originaria in quanto socio illimitatamente responsabile delle obbligazioni della società*", mentre la non ravvisabilità dei presupposti di cui all'art. 111 c.p.c. è spiegata con la mancanza nel caso di "*una fattispecie di trasferimento dei crediti azionati, perché il socio illimitatamente e solidalmente responsabile non è subentrato nella posizione giuridica della società, essendo invece ab origine un condebitore solidale, sia pur beneficiario, ma solo in sede esecutiva, dell'onere di preventiva escussione del patrimonio sociale imposto ai creditori ex art. 2304 c.c.*". Tutto ciò varrebbe, sempre secondo la Corte milanese, ancor di più con riferimento alle "*società di capitali, dove la legittimazione passiva dei soci è circoscritta, per espressa disposizione di legge (art. 2495 c.c.), entro i limiti dell'attivo del bilancio da ciascuno di essi riscosso e la estinzione della società determina, senza dubbio, la necessità di intraprendere un nuovo giudizio, fondato su una diversa causa petendi*".

Essa è andata ben oltre, assumendosi l'onere di fornire le molteplici ragioni della dichiarata inammissibilità della questione.

Esse sono state ravvisate, in specie : a) nell'insufficienza degli sforzi ermeneutici manifestati dal Giudice *a quo* che non ha esperito il necessario - e, a ben vedere, possibile e condivisibile - tentativo di saggiare un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme denunciate; b) nell'impossibilità di rilevare che l'auspicata declaratoria di illegittimità costituzionale degli artt. 2495 c.c. e 328 c.p.c., costituisse una valutazione costituzionalmente imposta “*in considerazione della variegata configurabilità delle possibili ricadute della pronuncia sulla disciplina de qua*”; c) nel fatto che l'invocata declaratoria di incostituzionalità delle norme anzidette, nella parte in cui non prevedono la proseguibilità sino al giudicato del processo pendente in caso di estinzione per cancellazione volontaria della società, comporterebbe un “*sostanziale ripristino del sistema anteriore alla riforma del 2003*”, ponendosi chiaramente in contraddizione con il dato più significativo della riforma stessa¹¹¹.

In conclusione, nonostante il rifiuto di scendere nel merito dei problemi di costituzionalità sollevati dal Giudice rimettente, con l'ordinanza *de qua* la Consulta ha inteso riconoscere che la scelta del Legislatore della riforma del 2003 di attribuire efficacia estintiva alla cancellazione delle società dal Registro delle imprese rientri nel novero delle possibili opzioni rimesse al Legislatore medesimo e che i problemi applicativi con riguardo alle vicende del processo trovano adeguata soluzione negli istituti processuali (interruzione

¹¹¹ Cfr. C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 20946, secondo cui “ ... con apprezzabile prudenza e in rigorosa custodia della propria istituzionalità, il giudice delle leggi, nell'ordinanza in commento, si è impegnato a rendere, in piena autonomia, una calibratissima motivazione, in cui si è avuto precisamente cura di non fornire surrettizie indicazioni sulle possibili scelte interpretative, e neppure, ovviamente, sui profili di incostituzionalità denunciati, unicamente rilevando l'insufficienza degli sforzi interpretativi manifestati dal giudice rimettente.”

e successione universale, sia pure *sui generis*) richiamati dalle SS.UU. del 2013 e non giustificano, quindi, i dubbi di costituzionalità sollevati.

Stante l'interpretazione fornita dalla Corte, non ci sarebbe dovuto essere ulteriore spazio per la riproposizione dei medesimi dubbi di costituzionalità dell'art. 2495, comma 2, c.c., anche se formulati in maniera differente.

Ed invece, di recente, con ordinanza del 18 marzo 2016, n. 53 la Consulta è tornata a pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 2495, comma 2, c.c., sollevata dal Giudice monocratico del Tribunale di Torino, in funzione di giudice del lavoro, con ordinanza del 9 gennaio 2015, in riferimento agli artt. 3, 24 e 117, comma 1, Cost. *“nella parte in cui prevede, a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, l'estinzione della società, precludendo in tal modo l'esercizio in giudizio di diritti meritevoli di tutela”*¹¹².

Il Giudice *a quo* deduce, in specie, che la formulazione dell'art. 2495, comma 2, c.c., *post* riforma del 2003, consentendo di agire esclusivamente nei confronti degli *ex* soci - nei limiti di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione o illimitatamente - e/o dei liquidatori - ove il mancato adempimento sia dipeso per loro colpa - ignorerebbe, completamente, che

¹¹² Cfr. Corte cost., 18 marzo 2016, n. 53, in *Dejure*. Il Giudice rimettente prospetta la violazione dell'art. 3, Cost. in relazione al fatto che il Legislatore nel dare attuazione alla delega di cui all'art. 8, comma 1, lettera a), della L., 3 ottobre 2001, n. 366 ha travalicato i limiti della ragionevolezza, atteso che in precedenza la costante e consolidata giurisprudenza aveva affermato, con riferimento all'omologa previsione di cui al modificato art. 2456 c.c., che, nonostante la cancellazione, il creditore potesse sempre agire in giudizio contro la società per far accertare il proprio credito, e che ciò fosse consentito, senza limiti temporali; quanto, invece, alla paventata violazione dell'art. 24 Cost., ritiene che in ragione della nuova formulazione dell'art. 2495, comma 2, c.c., il creditore viene privato della possibilità di preconstituire nei riguardi della società il titolo esecutivo; infine, quanto alla violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., essa è prospettata in riferimento alla previsione di cui all'art. 2 L. n. 297/1982 che costituisce attuazione della direttiva comunitaria 80/987/CEE del Consiglio 20 ottobre 1980 (Direttiva del Consiglio relativa alla tutela dei lavoratori subordinati in caso d'insolvenza del datore di lavoro), la quale ultima non autorizza l'arbitrio del Legislatore nazionale, riscontrabile, nella specie, nella presenza di regolamentazione limitativa del citato art. 2, effettuata *ex post*, in assenza di ragioni riconoscibili ed apprezzabili.

possano esservi situazioni particolarmente meritevoli di tutela, tali da determinare la necessità di instaurare un contraddittorio giudiziale con la società cancellata¹¹³.

La Corte, anche in questo caso, dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2495, comma 2, c.c.

Ed anche in questo caso, non si limita a siffatto pronunciamento, ma si spinge oltre.

La Consulta si preoccupa di precisare, in particolare, che la prospettata incostituzionalità della norma si fonda su un'interpretazione erronea della stessa, del tutto in contrasto con il diritto vivente “*ed in particolare con quanto affermato dalle sezioni unite dalle Corti di cassazione con le sentenze n. 6070, n. 6071 e n. 6072 del 12 marzo 2013, aventi ad oggetto proprio gli effetti processuali e sostanziali derivanti dalla cancellazione delle società.*”

La Consulta si premura, altresì, di chiarire che la questione, così come prospettata, risulta sostanzialmente finalizzata a sterilizzare gli effetti “*immediatamente estintivi della cancellazione della società*”, al dichiarato fine di ripristinare il sistema anteriore alla riforma del 2003, per il quale - secondo l'interpretazione giurisprudenziale formatasi nella vigenza dell'omologo previgente art. 2456 c.c. - la cancellazione dal Registro delle imprese della iscrizione di una società commerciale, di persone o di capitali, non produceva l'estinzione della stessa, in difetto dell'esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo ad essa.

In definitiva, con l'ordinanza *de qua* la Corte Costituzionale non solo respinge la prospettata illegittimità costituzionale dell'art. 2495, c.c., per la seconda volta, ma coglie l'occasione per ribadire la correttezza della soluzione

¹¹³ La situazione prospettata come meritevole di tutela nella ordinanza di rimessione è quella relativa a lavoratrici/attrici che chiedono di costituire un titolo esecutivo afferente il TFR, così da attivare la procedura prevista dalla legge ed ottenere dal fondo di garanzia INPS la soddisfazione del proprio credito, rispetto al quale - secondo l'interpretazione del Tribunale rimettente - la previsione dell'estinzione della società, a seguito della cancellazione, non consente né la formazione del titolo esecutivo, né la formazione della prova dell'insolvenza del debitore.

fornita dalle SS.UU. del 2013 circa gli effetti sostanziali e, soprattutto, processuali dell'estinzione della società, e per elevare, espressamente, siffatte pronunce della Suprema Corte a vero e proprio “*diritto vivente*”.

2.2 Successione universale *sui generis*: profili critici

Nonostante gli approdi cui è giunta, la giurisprudenza di legittimità, pur avallata da quella costituzionale, ha incontrato, accanto a larghi ed autorevoli consensi, anche alcune motivate - seppur non condivisibili - voci dissenzienti, che avrebbero ritenuto preferibile una soluzione diversa, in grado cioè di realizzare un diverso equilibrio degli interessi in gioco.

Gli effetti “processuali” della cancellazione-estinzione delle società delineati dalle SS.UU. del 2013 non hanno, invero, convinto una parte, sia pur minoritaria, certamente non meno autorevole, della dottrina.

Muovendo da una critica, talvolta alla natura “universale” riconosciuta al fenomeno successorio *supra* descritto, talaltra alle premesse fondanti l'accoglimento della tesi della liquidazione successoria, la dottrina ha elaborato teorie che nell'un caso attribuiscono una diversa natura (in specie, particolare e non universale) alla successione degli *ex* soci alla società estinta, nell'altro negano *ab origine* il verificarsi di qualsivoglia fenomeno successorio.

Seguendo l'*iter* motivazionale posto dai Supremi Giudici alla base della ricostruzione interpretativa adottata, una prima criticità emergerebbe - secondo alcuni - con riferimento all'asserito riconoscimento di un trasferimento “automatico”, indipendente cioè dall'aver ottenuto una qualche attività in sede di liquidazione, della legittimazione processuale della società estinta in capo agli *ex* soci della medesima¹¹⁴.

¹¹⁴ Cfr., D. DALFINO, “*Venir meno*” della società e processi pendenti, cit., p. 1232; F. TEDIOLI, *Le sezioni unite si pronunciano sugli effetti processuali dell'estinzione della società: una soluzione convincente?*, cit., p. 805; C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, cit., p. 691.

Più precisamente, nell'intento di individuare - sempre e comunque - un legittimo contraddittore in luogo della società che si estingue pendente un processo che la vede parte, al fine di salvaguardare gli interessi dei creditori sociali, la Corte di legittimità avrebbe travalicato - quantomeno con riferimento ai soci delle società di capitali e ai soci accomandanti delle s.a.s. - il dettato normativo di cui all'art. 2495, comma 2, c.c.

La citata norma sembrerebbe, invece, chiara nel limitare la responsabilità e, quindi, la legittimazione processuale - oltre che sostanziale - degli *ex* soci “*alle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*”¹¹⁵.

Inoltre, una volta affermata l'applicabilità degli artt. 110 e 299 e ss., c.p.c. alla fattispecie *de qua*, la Corte non avrebbe fornito alcuna indicazione circa la possibilità di proseguire il processo nei riguardi soltanto di alcuni dei possibili molteplici *ex* soci della società estinta o, al contrario, la necessità di proseguirlo nei riguardi di tutti. Ove, poi, si volesse aderire alla prima delle due soluzioni prospettate, la Corte non avrebbe nemmeno chiarito su quali basi potrebbe essere espressa la scelta dei creditori sociali di agire nei confronti di uno, piuttosto che di un altro *ex* socio.

La questione dell'individuazione (di tutti o solo di alcuni) degli *ex* soci successori assume particolare rilievo, ponendosi non solo per l'identificazione dei soggetti cui notificare l'eventuale ricorso per riassunzione del processo interrotto, ma anche per l'identificazione di quelli cui indirizzare la notifica dell'eventuale atto di impugnazione della sentenza che, secondo la soluzione accolta dalla Suprema Corte deve essere indirizzato, sempre, agli *ex* soci,

¹¹⁵ Cfr., sul punto, D. DALFINO, “*Venir meno*” della società e processi pendenti, cit., p. 1232 secondo cui “*la lettera dell'art. 2495, 2° comma, c.c. è chiara nel limitare la legittimazione degli ex soci alle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*”, per cui solo in relazione alle società di persone potrebbe, al più, configurarsi “*un'ipotesi di concentrazione della situazione soggettiva in capo a soggetti che, per legge e manente societate, sono chiamati a rispondere illimitatamente e solidalmente.*”

anche se dell'estinzione della società non sia stato dato atto nel precedente grado di giudizio.

In realtà - come già *supra* accennato - lungi dall'omettere di prendere in considerazione il cit. art. 2495, comma 2, c.c., le SS.UU. sostengono che la circostanza per cui a seguito della chiusura della liquidazione non sia residuo nessun attivo da distribuire agli *ex* soci, sebbene non incida né sul piano sostanziale né su quello processuale della successione di questi ultimi alla società estinta, non è, tuttavia, un dato trascurabile.

Essa si riflette, infatti, nel processo proseguito nei riguardi degli *ex* soci, ai sensi dell'art. 110 c.p.c., sul piano dell'assenza del “*requisito dell'interesse ad agire*” del creditore, *ex* art. 100 c.p.c..

Inoltre, accogliendo la tesi della successione universale nel processo *ex* art. 110 c.p.c. e ritenendo applicabile, per l'effetto, la disciplina dell'interruzione-riassunzione del processo *ex* cit. art. 299 e ss. c.p.c., le SS.UU., risolvono implicitamente la questione *supra* evidenziata sulla individuazione dei soci (tutti o alcuni) cui rivolgersi tanto nel caso della riassunzione, quanto in quella dell'impugnazione della sentenza resa nei riguardi della società estinta.

Ed infatti, in tali circostanze non può che affermarsi il ricorrere del litisconsorzio necessario di tutti gli *ex* soci “*per ragioni processuali*”¹¹⁶.

Tale soluzione non è apparsa, però, a taluna dottrina, pienamente convincente. Ed è su questo punto che emergerebbe un'ulteriore criticità¹¹⁷.

Con riferimento all'applicabilità dell'art. 100 c.p.c. si è ritenuto, in primo luogo, che il ragionamento condotto dalle SS.UU. del 2013 finirebbe

¹¹⁶ Nel senso che in tale evenienza si determina una situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali e, quindi, indipendentemente dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, cfr. Cass., 6 novembre 2013, n. 24955, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Proc. civ.*, n. 145; Cass., 5 novembre 2014, n. 23574, in *Foro it.*, Rep. 2014, voce *Società*, n. 615 e Cass., 23 settembre 2016, n. 18630.

¹¹⁷ Cfr., sul punto, D. DALFINO, “*Venir meno*” della società e processi pendenti, cit., p. 1226; C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, cit., p. 701.

con il generare un'ingiustificata inversione dell'onere della prova in capo agli *ex* soci chiamati in giudizio, che sarebbero, invero, tenuti ad eccepire e dimostrare di non aver ricevuto alcunché in sede di liquidazione, affinché il Giudice adito possa rigettare la domanda per carenza di interesse ad agire del creditore-attore¹¹⁸.

In particolare, nell'ipotesi prospettata dalla Suprema Corte, l'indagine circa la sussistenza dell'interesse ad agire, *ex* art. 100 c.p.c., non si risolverebbe - come dovrebbe - in una valutazione di attualità e concretezza dell'interesse di quest'ultimo a promuovere o a proseguire l'azione nei riguardi degli *ex* soci, ma si sostanzierebbe in una verifica della fondatezza del merito della domanda.

Ed infatti, l'eventuale prosecuzione del giudizio nei confronti degli *ex* soci che eccepiscono e dimostrano di non aver ottenuto nulla dalla liquidazione della società, sfocerebbe in una pronuncia di rigetto del merito per infondatezza della domanda, proprio perché proseguita nei confronti di soggetti che non hanno percepito alcunché dalla liquidazione della società cancellata¹¹⁹.

¹¹⁸ Sulla gravosità dell'onere della prova negativa accollata agli *ex* soci, cfr. F. TEDIOLI, *Le sezioni unite si pronunciano sugli effetti processuali dell'estinzione della società: una soluzione convincente?*, cit., p. 805, secondo il quale, posto che i creditori possono riassumere il processo nei riguardi di questi ultimi, è su di essi che dovrebbe ricadere l'onere di dimostrare che “1) i singoli (*ex*) soci, evocati in giudizio, hanno riscosso una somma nella fase liquidatoria, provandone il preciso ammontare; 2) la loro responsabilità è limitata a quanto ricevuto; 3) l'originaria pretesa nei confronti della società sarà parzialmente soddisfatta se l'importo di quanto ripartito ai soci è inferiore all'originario credito”. Sul tema, cfr. anche G. NICCOLINI, *Gli effetti della cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese: recenti sviluppi e questioni ancora irrisolte (considerazioni sparse in occasione della presentazione di un volume)*, in *Riv. dir. soc.*, 2012, p. 690.

¹¹⁹ Su tale profilo critico, cfr., in specie, C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, cit., p. 691, che evidenziano come una volta qualificati gli *ex* soci quali “successori universali” della società estinta e tratte le relative conseguenze in ordine alla sorte dei processi proseguiti nei loro confronti *ex* art. 110 c.p.c., non si sarebbe dovuto ricorrere all'ulteriore e diverso istituto processuale dell'art. 100 c.p.c. per tentare di risolvere la questione che si pone circa la sussistenza o meno della *legitimatio ad processum* degli *ex* soci che non hanno ricevuto nulla in sede di liquidazione. In tali circostanze, appare più convincente riconoscere che gli *ex* soci sono succeduti alla società estinta, ma non anche, per l'effetto, incorsi in responsabilità

In secondo luogo, si è sostenuto che, ove i creditori scegliessero di non proseguire il processo nei riguardi degli *ex* soci per non incorrere nella declaratoria di difetto di interesse ad agire, si potrebbe verificare l'ulteriore negativa conseguenza per cui le spese del processo ricadrebbero almeno in parte su di loro, mentre, ove la società non si fosse estinta, vi sarebbe potuto essere un esito eventualmente diverso¹²⁰.

Con riferimento, invece, al ricorrere del litisconsorzio necessario tra gli *ex* soci della società estinta, si è posto in evidenza la gravosità dell'adempimento che ricadrebbe sui creditori sociali in caso di società ad azionariato diffuso.

La Corte non avrebbe, al riguardo, prestato la giusta attenzione alla previsione di cui all'art. 2495, comma 2, ultimo periodo, c.c., ai sensi della quale *“la domanda se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società”*, che si sarebbe dovuta, invece,

patrimoniale proprio per mancanza di quella condizione necessaria data dall'aver percepito un residuo attivo a seguito dell'estinzione dell'ente. Per i citt. AA. *“Si viene così a determinare una situazione non dissimile da quella che si verifica a seguito della prosecuzione del processo nei confronti dell'erede beneficiato: la sentenza accerterà (se il creditore-attore ne darà la prova) l'esistenza del suo credito (nell'ammontare vantato nei confronti della società debitrice), salva però la condanna degli ex soci intra vires. Non vi sono ragioni, infatti, per discostarsi qui dal parallelo che le Sezioni Unite tracciano con chiarezza tra la posizione (sostanziale, ma allora anche processuale) degli ex soci, e dell'erede beneficiato”*. Conseguentemente, *“al creditore non sarebbe precluso, in futuro, a fronte di eventuali sopravvivenze o sopravvenienze attive della società estinta, di agire (anche in giudizio) nei confronti degli ex soci, onde ottenere soddisfazione su quanto nuovamente realizzato da questi, ove quel primo processo si sia chiuso senza sua completa soddisfazione (stante la condanna intra vires degli ex soci). Nell'eventuale nuovo giudizio - a fronte del già avvenuto accertamento del credito vantato nei confronti della società estinta - si dibatterebbe, infatti, esclusivamente della percezione, da parte degli ex soci, di somme o beni ulteriori rispetto a quelli indicati nel bilancio di liquidazione.”*

¹²⁰ Sul punto, cfr., ancora, C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, cit., p. 691, spec. nota 16 secondo i quali, il pregiudizio che in tal modo subirebbe il creditore, che si vedrebbe addossate le spese di lite pur se la sua domanda sarebbe risultata fondata, ove la società-debitrice non si fosse estinta, potrebbe trovare un parziale temperamento nel ricorso alla compensazione delle spese per *“gravi ed eccezionali ragioni”*, ex art. 92, comma 2, c.p.c., che nel caso di specie si configurerebbe con la volontaria estinzione della controparte.

meglio chiarire anche in ragione dell'analogia, ma più analitica, disposizione di cui all'art. 303, comma 2, c.p.c..

Ed infatti, almeno secondo un'interpretazione letterale, la citata norma consente sì al creditore di notificare il ricorso (in riassunzione) o l'impugnazione (della sentenza resa nei riguardi della società estinta) in un unico luogo (l'ultima sede della società), ma non lo esonererebbe anche dall'individuare e specificare tutti gli *ex soci* nei cui confronti l'atto è rivolto¹²¹.

Ebbene, i profili critici innanzi evidenziati, sono stati rilevati trascurando di considerare che le SS.UU., dopo aver ricondotto la fattispecie della cancellazione-estinzione della società ad un fenomeno successorio *ex art.* 110 c.p.c., sia pur *sui generis*, non potevano che ritenere applicabili ad essa per ragioni di coerenza sistematica le disposizioni dettate dall'art. 299 e ss. c.p.c. e sostenere, conseguentemente, il ricorrere del litisconsorzio necessario di tutti gli *ex soci* in luogo della società estinta.

La sopravvenuta estinzione dell'ente collettivo determina, infatti, quella "perdita della capacità di stare in giudizio" e quella connessa esigenza di contemperamento dei diritti processuali del successore della parte venuta

¹²¹ Offrono una soluzione alternativa al litisconsorzio necessario degli *ex soci*, C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, cit., p. 691, secondo i quali, all'indomani dell'estinzione dell'ente, si potrebbe creare una sorta di *collective recovery* ed individuare in essa un unico rappresentante processuale per gli *ex soci*, un *class representative*. Cfr., anche F. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, cit., p. 1244, Id., *Le sezioni unite si pronunciano sugli effetti processuali dell'estinzione della società: una soluzione convincente?*, cit., p. 806 per il quale la necessità di notificare l'atto riassuntivo o di impugnazione a tutti gli *ex soci* potrebbe evitarsi laddove si accogliesse la tesi secondo la quale dopo la cancellazione della società, i creditori diventano titolari di una nuova ed autonoma azione, ben potendo, in questo caso, il nuovo giudizio essere diretto solo nei confronti di alcuni degli *ex soci*, ovvero nei riguardi di un numero di *ex soci* che il creditore ritiene sufficiente per garantire il soddisfacimento del proprio credito. Sostengono, invece, il ricorrere tra gli *ex soci* di una responsabilità solidale, F. SANTAGADA, *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, cit., p. 599; M. SPERANZIN, *Recenti sentenze in tema di estinzione di società*, cit., p. 281 ss.; Id., *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, cit., p. 514 ss.

meno e quelli della controparte, cui solo la disciplina dell'interruzione e riassunzione o prosecuzione del giudizio dai o nei confronti degli *ex* soci richiamata dalla Corte offre la più adeguata soluzione.

Ove a seguito dell'estinzione dell'ente pendente un processo che lo vede parte non si ammettesse il ricorrere di una tale "automatica" successione degli *ex* soci, non potrebbe ritenersi soddisfatto quel necessario bilanciamento degli interessi in gioco - certezza dei rapporti giuridici, da un lato e tutela dei creditori sociali, dall'altro - e ciò a discapito, soprattutto, dei creditori sociali che subirebbero le conseguenze pregiudizievoli della condotta unilaterale della società con conseguente compressione del proprio diritto di difesa.

Ed Ancora. Vero è che, ricorrendo l'ipotesi di litisconsorzio necessario, l'individuazione di tutti gli *ex* soci della società estinta potrebbe rappresentare un adempimento di difficile assolvimento soprattutto nel *caso* di società ad azionariato diffuso, ma è pur vero che per evitare che si produca l'effetto estintivo derivante dal mancato rispetto del termine perentorio di cui agli artt. 305 e 325 c.p.c. sarebbe sufficiente per il creditore evocare in giudizio anche uno soltanto degli *ex* soci. In tal caso, infatti, l'atto di riassunzione o di appello sarà sì invalido, ma sanabile per effetto dell'integrazione del contraddittorio che il giudice sarebbe tenuto ad ordinare *ex art.* 102, comma 2, c.p.c..

Quanto alla soluzione offerta, sia pur non esplicitamente, dalle SS.UU. sugli effetti della cancellazione sui giudizi pendenti inerenti alle posizioni attive della società estinta, deve, invece, condividersi la tesi di chi ha sostenuto la criticità della scelta di equiparare, al riguardo, le "*mere pretese ancorché (già) azionate*" a quelle "*azionabili*" (in potenziali giudizi futuri), ritenendole entrambe oggetto di rinuncia tacita della società per "*univoca manifestazione di volontà di rinunciare (ad esse) privilegiando una più rapida conclusione del procedimento estintivo*".

Non può dirsi pienamente apprezzabile, infatti, il criterio - pur logico e coerente con le premesse poste a fondamento della ricostruzione interpretativa offerta dalla Corte - della "*ragionevole iscrivibilità nel bilancio di*

liquidazione”, quantomeno con riferimento alle “*mere pretese (già) azionate in giudizio*”¹²².

Ed infatti, benché, al riguardo, nulla viene chiarito esplicitamente dai Supremi Giudici si deve concludere che, in ragione di tale presunta tacita rinuncia, il processo pendente avente ad oggetto tali “*mere pretese*” si chiude, per effetto della cancellazione della società, con una pronuncia di cessazione della materia del contendere (per rinuncia al diritto azionato), fermo restando il necessario vaglio prospettico del giudice sulla fondatezza della domanda ai fini della soccombenza virtuale alle spese di lite.

Ed invece, con riferimento alle pretese già azionate in giudizio, non dovrebbe ricorrere la loro estinzione per rinuncia avendo la società di fatto dimostrato il proprio interesse “*a finalizzare*” quella pretesa e, quindi, ad ottenere il riconoscimento (giudiziale) di quel credito o diritto¹²³.

¹²² Cfr. C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, cit., p. 691. Nega in toto la validità di quanto sostenuto dalle SS.UU. in relazione alla rinuncia tacita della società alle mere pretese (tutte, azionate o azionabili) esistenti all'atto della cancellazione, L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001. In nessun caso, secondo l'A., il comportamento inerte del liquidatore, sia esso inconsapevole o volontario, può interpretarsi nel senso della rinuncia al credito o alla fattispecie attiva, dovendo al contrario esservi un'espressa rinuncia (in specie, rispetto ai giudizi in corso) per superare l'automatica attribuzione ai soci dei diritti non liquidati.

¹²³ Cfr. C. CONSOLO e F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria “ritrovata” (o quasi)*, cit., p. 691 secondo i quali la *ratio* di un tale scelta risiederebbe nell'idea secondo la quale mentre l'intrasmissibilità delle sopravvivenze/sopravvenienze attive nuoce in via diretta agli *ex soci*, l'estinzione di quelle passive nuoce a soggetti terzi, i creditori sociali, che all'estinzione della società debitrice non hanno concorso. Secondo gli A., però ciò che le Sezioni Unite non sembrano considerare, “*è che questa “rinuncia tacita” nuoce, da ultimo, proprio ai creditori sociali non considerati in sede di liquidazione (se la società debitrice era società di capitali): se la potenziale attività non verrà “finalizzata”, nulla a tal riguardo verrà percepito dagli ex soci, e dunque nulla potrà essere poi aggredito dal creditore rimasto insoddisfatto. In questi casi si deve allora riconoscere al creditore sociale la possibilità di superare questa rinuncia, e dunque di agire al fine di concretizzare la potenziale situazione giuridica soggettiva attiva prima facente capo alla società poi estintasi. A tal fine ci pare che strumento idoneo sia quello dell'azione surrogatoria di cui all'art. 2900 c.c. (con la quale “attaccare” l'inerzia della società nella finalizzazione della posizione giuridica soggettiva).*”

Vi è, infine, taluna autorevole dottrina che si pone in contrapposizione, *apertis verbis*, alla soluzione “processuale” offerta dalle SS.UU.¹²⁴.

Chi nega *ab origine* il verificarsi di un qualsivoglia fenomeno successorio muove dall’assunto per cui la Suprema Corte avrebbe trascurato di tenere in debita considerazione l’impianto normativo dettato in materia, giacché in esso non vi sarebbe traccia di alcun fenomeno successorio, essendo gli effetti dell’estinzione della società espressamente connotati in termini di responsabilità degli *ex* soci e degli altri soggetti coinvolti nella liquidazione della società medesima¹²⁵.

Il che non sarebbe di poco conto, stante l’indubbia antinomia esistente tra l’una e l’altra disciplina (successione, da un lato e responsabilità, dall’altro): il subentrare degli *ex* soci nelle situazioni giuridiche facenti capo originariamente alla società estinta vanifica *ex se* ogni prospettiva di definizione degli effetti estintivi della società cancellata *sub specie* di responsabilità da parte degli altri soggetti (gli *ex* liquidatori) che, evidentemente, non possono considerarsi successori.

Del ché, secondo parte della dottrina non potrebbe sostenersi alcuna configurazione degli effetti estintivi in termini di successione, sia pure *sui generis*, degli *ex* soci delle società cancellate dal Registro delle imprese.

Da siffatte premesse, tale dottrina pone l’accento su una specifica criticità della conclusione cui giunge la Suprema Corte in merito agli effetti processuali dell’estinzione della società, allorquando questa si verifica nel

¹²⁴ Cfr. A. TEDOLDI, *Cancellazione di società 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)*, cit., p. 1206; A. ZORZI, *Sopravvenienze attive e cancellazione ex art. 2191 c.c. della cancellazione della società*, in *Giur. comm.*, 2008, II, p. 1259; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013, p. 101 e ss.; C. GLENDI, *E intanto prosegue la infinita “historia” dell’estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributario, ma non solo)*, cit., p. 772; Id. *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, in *Corr. Giur.*, 2015, X, p. 1289.

¹²⁵ Il riferimento è non solo agli art. 2495, 2312 e 2324, c.c., ma anche all’art. 36, DPR n. 602/73 ed all’art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 che, invero, dispone il differimento quinquennale degli effetti di cui all’art. 2495, c.c.

passaggio da un grado all'altro di giudizio. In specie, si ritiene non possa condividersi l'asserita declaratoria di inammissibilità dell'eventuale impugnazione che in tal caso venga promossa dalla o nei riguardi della società estinta, anziché dai o nei riguardi degli *ex soci*¹²⁶.

Non condivisibile sarebbe, invero, il presupposto fondante l'asserita sanzione d'inammissibilità, ovvero il principio generale, di matrice chiovendiana, in forza del quale il giudizio di impugnazione dovrebbe essere sempre promosso da e contro i soggetti effettivamente legittimati sul piano sostanziale (la cd. "*giusta parte del processo*") alla data della proposizione del gravame¹²⁷.

È, quindi, sulla natura attribuibile al rapporto processuale che emerge il contrasto interpretativo *de quo*.

Le SS.UU. non considererebbero che il rapporto processuale, sebbene si snodi per stati e gradi, è uno ed unico e, quindi, tale da non consentire di poter affermare correttamente che quando si conclude un grado e deve aprirsene un

¹²⁶ Cfr., sul punto, 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 *Riv. dir. proc.*, 2014, p. 1520; O. DESIATO, *Morte della parte e impugnazione della sentenza: si afferma (finalmente) il principio dell'ultrattività del mandato*, in *Foro it.*, 2014, I, p. 2785; A. PROTO PISANI, *Note sulla estinzione delle società per azioni, processi pendenti*, cit., p. 228; C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, cit., p. 1289; N. MINAFRA, *Ultrattività del mandato e giudizio di legittimità*, in *Foro it.*, 2016, I, p. 3584 e ss.

¹²⁷ Il richiamato principio chiovendiano si ricava dal saggio di G. CHIOVENDA, *Rapporto giuridico processuale e litispendenza*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1931, I, p. 9 e ss. Critica l'interpretazione fornita dalle SS.UU. del 2013 circa quanto riferisce G. CHIOVENDA nell'*op. cit.*, C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, cit., p. 1289, secondo il quale dalla piana lettura del testo emergerebbe "*assai chiaramente, che "quello che nella giurisprudenza della Suprema Corte viene indicato come "principio chiovendiano", in realtà era più che altro una deroga, per di più ritenuta "grave" e non "facile a spiegare", imposta da dati di diritto positivo all'epoca vigenti, in palese contrasto, sia ben chiaro, con la nuova impostazione teorica, elaborata dallo stesso Chiovendia, tendente invece all'operatività generalizzata della litispendenza e del rapporto processuale nella sua pienezza, lungo tutto l'arco del processo, con l'ovvia conseguenza che siffatta presa d'atto de lege lata neppure avrebbe dovuto essere generalizzata, né, tanto meno, elevata a "principio", tanto più in termini di preservata attualità, risultando in oggi prima facie superata da una normativa che riconosce ormai la continuità del processo, persino oltre i limiti delle giurisdizioni interne, e certamente non contiene disposizioni del tipo di quelle con le quali aveva a che fare Giuseppe Chiovendia nel 1931.*"

altro, le parti tornano nella situazione in cui si trova l'attore prima di proporre la domanda, ossia prima di dover conoscere la condizione di colui col quale intende contrarre il rapporto processuale.

Pertanto, se il passaggio da un grado di giudizio all'altro non estingue l'iniziale rapporto processuale facendone nascere uno nuovo, ma si conserva l'originario e unico rapporto, esso potrà, senza alcun dubbio, svilupparsi e procedere come inizialmente incardinato, a meno che la necessità di un suo "aggiornamento soggettivo" non venga resa evidente proprio dal difensore della parte colpita dall'evento secondo i canoni della autoresponsabilità endoprocessuale.

D'altronde, la soluzione fornita dalla Suprema Corte non potrebbe ritenersi soddisfacente nemmeno sotto l'ulteriore profilo dell'onere incombente sul creditore sociale ad effettuare un controllo - di norma richiesto al momento introduttivo della lite - dell'attuale "vitalità" della società, a pena di inammissibilità del gravame.

Le SS.UU., non prenderebbero, inoltre, in considerazione la questione del se ed in quale misura tale sanzione di inammissibilità sia suscettibile di attenuazione o di correttivi, quando la parte impugnante non sia in condizione, neppure adoperando l'ordinaria diligenza, di conoscere l'evento estintivo che ha interessato la controparte, né d'individuare, quindi, i successori nei cui confronti indirizzare correttamente l'impugnazione.

In relata, come *supra* riferito, una tale "omissione" - se così potesse definirsi - è la naturale conseguenza dell'assunto da cui muovono le SS.UU.: la pubblicità legale cui l'evento estintivo è soggetto impone di ritenere che i terzi, tutti e, quindi, anche le controparti processuali, ne siano a conoscenza.

3. La diversa prospettazione degli effetti successori della cancellazione sul processo: la successione degli *ex* soci a titolo particolare

Nel tentativo di superare le paventate criticità "processuali" che deriverebbero dalla ricostruzione del fenomeno della cancellazione-estinzione

delle società in termini di successione universale *sui generis* degli *ex soci*, taluna dottrina ha elaborato una diversa ed alternativa soluzione che, pur restando ancorata allo schema “successorio” e per quanto mostri un’attenta ed approfondita analisi del tema, continua, a ben vedere, a portare a risultati non pienamente soddisfacenti ed appaganti¹²⁸.

Si tratta della tesi della successione nel processo a titolo particolare degli *ex soci* in applicazione dell’art. 111 c.p.c. che muove da due fondamentali considerazioni.

La prima è che la successione degli *ex soci* nei rapporti (tutti, attivi e passivi) facenti capo alla società ormai estinta non può verificarsi “*automaticamente*” per effetto stesso della cancellazione dal Registro delle imprese, stante la lettera dell’art. 2495, comma 2, c.c., che limita con chiarezza l’oggetto del trasferimento e della responsabilità dei soci per i crediti sociali insoddisfatti “*alle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*”. Il che, porta a concludere che gli *ex soci* non possono essere considerati successori universali così come avviene per l’erede che subentra nei rapporti del *de cuius*.

La seconda è che, nonostante la diversità soggettiva che viene a determinarsi (tra società e soci), si avrebbe “continuazione del rapporto controverso esistente”, in ragione della conservazione del regime giuridico proprio di tale rapporto¹²⁹.

¹²⁸ Cfr., in particolare, D. DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, cit., p. 39; Id., *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, cit., p. 1013; Id. “*Venir meno*” della società e processi pendenti, cit., p. 1226. Cfr., anche, A. SCHERMI, *Momento ed effetti dell’estinzione delle società*, cit., p.956; M. PEDOJA, *Fine della “immortalità”: per le Sezioni Unite la cancellazione della società dal Registro delle imprese determina la sua estinzione*, cit., p. 1020. Sostiene la tesi della successione a titolo particolare solo con riferimento ai giudizi (già pendenti o azionabili) aventi ad oggetto posizioni attive della società, L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001.

¹²⁹ La tesi della successione a titolo particolare non nega che il subentro del successore comporti l’introduzione di un elemento nuovo, consistente nel mutamento del soggetto del rapporto giuridico controverso. Tuttavia, in tale circostanza, secondo la tesi in commento, l’ordinamento prende in considerazione non il momento della *diversità*, bensì quello

Da tali premesse, secondo la tesi in argomento, sul versante processuale, l'estinzione della società realizzerebbe la successione a titolo particolare degli *ex soci*, ai sensi dell'art. 111, comma 2, c.p.c. e non la successione a titolo universale di cui all'art. 110 c.p.c., come prospettato dalle SS.UU. del 2013. Il che porterebbe ad escludere l'interruzione del processo *ex art. 299 e ss. c.p.c.* che, invece, come si è visto, la Suprema Corte pone in stretta e necessaria correlazione con l'art. 110 c.p.c.¹³⁰.

L'estinzione della società, in definitiva, determinerebbe un'ipotesi di trasferimento a titolo particolare del diritto controverso "*mortis causa*", ovvero

della *equiparazione* e, di conseguenza, ne fa derivare l'*estensione* al secondo rapporto dell'*efficacia giuridica* dei fatti influenti sul primo. Cfr., sul punto, F. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1954, p. 72, secondo cui "è oziosa ogni discussione sulla possibilità che il rapporto rimanga identico, cambiando uno di quegli elementi. A rigore, basta il mutamento di un qualunque elemento, del soggetto attivo come del soggetto passivo, dell'oggetto come del contenuto, per escludere l'identità del rapporto modificato col rapporto preesistente alla modificazione: poiché ogni rapporto è caratterizzato da ciascuno di questi elementi. Però l'affermazione dell'identità del rapporto modificato ha un valore non speculativo, ma pratico: essa vuole indicare la compatibilità della modificazione con la continuazione del rapporto esistente, e cioè, in definitiva, con la conservazione del regime giuridico proprio di questo rapporto".

¹³⁰ Cfr. D. DALFINO, "*Venir meno*" della società e processi pendenti, cit., p. 1226, secondo cui "L'estinzione della "persona giuridica" che dipenda da un atto di "volontà" della stessa, non può costituire evento interruttivo, a fronte della lettera e della ratio che presiede al meccanismo processuale predisposto dagli artt. 299 ss. c.p.c."; nonché, R. TARANTINO, *Le conseguenze processuali dell'estinzione per liquidazione volontaria di società di persone registrate*, in *Giusto proc. civ.*, 2012, p. 1195. Sostengono l'inapplicabilità alla fattispecie *de qua* della disciplina sull'interruzione-riassunzione del processo, sebbene per altre ragioni, anche A. TEDOLDI, *Cancellazione di società 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)*, cit., p. 1206 e A. ZORZI, *Sopravvenienze attive e cancellazione ex art. 2191 c.c. della cancellazione della società*, cit. p. 1259. Secondo gli A., l'esistenza di una lite in corso di causa rappresenterebbe la *probatio probata* del fatto che la liquidazione non si è chiusa e che la cancellazione sia avvenuta illegittimamente. Si deve escludere, infatti, che sia legittimo procedere alla cancellazione, finché la società è parte di un giudizio; e ciò sia perché l'esito del processo può incidere sulla formazione del bilancio finale di liquidazione sia perché una tale circostanza è pregiudizievole per la controparte. Il giudice adito avrebbe il potere di rilevare *incidenter tantum* l'insussistenza dei requisiti per la cancellazione, disapplicando l'atto amministrativo di iscrizione della cancellazione ai sensi degli artt. 4 e 5 L. n. 2248/1865, all. E. Di conseguenza, non vi sarebbe alcuna necessità di interrompere il processo in corso, che proseguirebbe nei confronti della società illegittimamente cancellata. In questo caso, la sopravvivenza della società non sarebbe affermata in via generale ed indefinita, bensì in senso relativo, limitato cioè a quello specifico processo in cui l'illegittimità della cancellazione viene rilevata.

per effetto della volontaria cancellazione della società dal Registro delle imprese, al ricorrere del quale, però, applicandosi il cit. art. 111, comma 2, c.p.c., dovrebbe realizzarsi il proseguimento del processo “*dal successore universale o in suo confronto*”. Il che fa emergere la principale criticità di siffatta impostazione.

Se è vero che la cancellazione-estinzione dell’ente societario non determinerebbe una successione “universale”, ma “particolare”, è altrettanto vero che, pur ricorrendo gli elementi costitutivi della fattispecie disciplinata dall’art. 111, comma 2, c.p.c. (evento estintivo e trasferimento del diritto controverso a titolo particolare) non potrebbero applicarsi le conseguenze processuali sancite da tale norma, giacchè, per effetto dell’estinzione, mancherebbe, - *ab origine* - il “*successore universale*”, che la citata disposizione individua, invece, quale legittimato a subentrare nella posizione processuale (attiva e passiva) della società estinta.

È per tale ragione che la dottrina che ha elaborato tale ricostruzione interpretativa ha ritenuto che l’art. 111, comma 2, c.p.c., possa applicarsi al caso *de quo* soltanto accettando di apportare ad esso “*taluni aggiustamenti*”¹³¹. Il che non soddisfa in termini di coerenza sistematica.

Una prima “deviazione” rispetto allo schema delineato dall’art. 111, comma 2, c.p.c., si avrebbe con riguardo ai processi in corso.

Non potendosi applicare la disciplina sull’interruzione del processo *ex art. 299 e ss. c.p.c.* e non potendosi individuare un successore universale, “*venuta meno*” la società-parte del giudizio, il processo dovrebbe continuare tra le parti originarie e, quindi, tra il creditore sociale e la società cancellata-estinta ricorrendo all’istituto della *perpetuatio legitimationis*, analogamente a quanto accade - come le stesse SS.UU del 2013 riconoscono - nell’ipotesi di prosecuzione del processo da o nei confronti del defunto, allorquando nel

¹³¹ Cfr., in particolare, D. DALFINO, “*Venir meno*” della società e processi pendenti, cit., p. 1226.

grado di giudizio in cui si è verificato l'evento (morte) il difensore non lo dichiara, *ex art. 300 c.p.c.*

Una tale ricostruzione consentirebbe di tenere in adeguata considerazione l'interesse della parte che non ha dato luogo all'evento a non subire le conseguenze pregiudizievoli della condotta unilaterale della società.

Tuttavia, questa tesi non appare convincente.

La mancata dichiarazione ad opera del difensore costituito dell'intervenuto decesso della parte, persona fisica, in corso di causa è, invero, una situazione patologica al ricorrere della quale, per esigenza di stabilizzazione processuale e di certezza dei rapporti giuridici, la giurisprudenza ammette la prosecuzione del processo come se l'evento non si fosse mai verificato, in deroga alle regole ed ai principi applicabili in tema di interruzione-riassunzione del processo *mortis causa ex art. 299 e ss. c.p.c.*

Cosa diversa è, invece, sostenere - come prospettato dalla tesi *de qua* - che possa aversi sempre la prosecuzione del processo (per *fictio iuris*), indipendentemente dalla dichiarazione o meno del difensore al verificarsi della cancellazione-estinzione della società in corso di causa. Così opinando, infatti, si arriverebbe al paradossale risultato di riproporre i medesimi effetti della cancellazione della società delineati dalla tesi della liquidazione cd. sostanziale sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità *ante* riforma del 2003, secondo la quale - come si è *supra* ampiamente evidenziato - la società poteva dirsi estinta solo nel momento in cui si fossero definiti tutti i rapporti pendenti ad essa imputabili.

Una seconda "deviazione" rispetto allo schema delineato dall'invocato art. 111 c.p.c. rilevarebbe con riguardo alla necessità di un "intervento" o "chiamata" nel processo degli *ex soci*, in quanto successori a titolo particolare.

Ed invero, ove si ritenesse applicabile l'art. 111 c.p.c. non si potrebbe avere alcun provvedimento di estromissione, *ex comma 3*, nei riguardi dell'"alienante" - la società cancellata, ormai inesistente - o del "successore universale" - che, come chiarito, non esiste - salva l'ipotesi che a partecipare

al processo siano (per intervento o chiamata) tutti gli *ex* soci, il che, a ben vedere, mostra una contraddizione in termini.

Ed infatti, o si ritiene che la causa prosegua dai o nei confronti della società cancellata, come se la stessa non si fosse estinta - con facoltà di intervento o chiamata di taluni degli *ex* soci “interessati” - oppure, al contrario, si ritiene che per effetto dell’estinzione della società, la causa si deve interrompere per essere riassunta dai o nei riguardi di tutti gli *ex* soci, in qualità di litisconsorti necessari. Peraltro, dall’eventuale partecipazione attiva degli *ex* soci al processo potrebbe scaturire l’esigenza in capo al creditore-controparte di proporre specifiche eccezioni che potrebbero riguardare tanto l’interesse a non veder modificato in via unilaterale il “soggetto” dell’obbligazione di cui è causa, quanto la stessa legittimazione ad *causam* degli *ex* soci.

Infine, un’ulteriore “deviazione” rispetto allo schema delineato dall’invocato art. 111 c.p.c. si avrebbe con riguardo alle conseguenze processuali derivanti dall’estinzione della società nel passaggio da un grado all’altro di giudizio.

La tesi in argomento, sull’assunto degli “aggiustamenti” *supra* riferiti in relazione all’art. 111 c.p.c., escludendo che si possa ravvisare il ricorso all’art. 110 c.p.c. e, conseguentemente, agli artt. 299 e ss. c.p.c., sostiene che non operando la disciplina dell’interruzione e successiva riassunzione del processo, lo stesso potrebbe proseguire *da o nei confronti della società*, quale parte originaria, anche nei gradi successivi.

In tal modo, quindi, continuerebbe ad applicarsi (per *fictionis iuris*) il principio della *perpetuatio legitimationis* fino alla conclusione del processo, al fine di evitare una pronuncia di inammissibilità dell’impugnazione eventualmente proposta da o nei confronti della società estinta con conseguente passaggio in giudicato della sentenza impugnata.

La *fictionis iuris* dalla quale discenderebbe la persistenza della soggettività dell’ente cancellato ed estinto, implicherebbe, inevitabilmente, un’ulteriore

connessa “finzione”: la permanenza del potere di rappresentanza della stessa in capo al liquidatore ormai cessato dalla propria carica per effetto dell'estinzione dell'ente¹³².

Ora, sebbene tale “duplice” finzione di reviviscenza della società estinta e di prosecuzione dei poteri dell'*ex* liquidatore della stessa non può dirsi estranea al nostro ordinamento, essa non può di certo ritenersi applicabile anche laddove non sia espressamente prevista dalla legge, trattandosi, invero, di un'eccezione al pacifico principio per cui la cancellazione della società dal Registro delle imprese ha efficacia estintiva.

E le uniche deroghe esplicite a tale consolidato principio sono quelle previste in materia fallimentare, laddove è disposto che la dichiarazione di fallimento della società può intervenire pur se trascorso un anno dalla intervenuta *cessazione* (cancellazione) della stessa (art. 10 L. Fall.) ed in materia tributaria e previdenziale, laddove è sancito che, ai soli fini fiscali e contributivi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto “*trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione*” (art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014).

Il che porta a concludere che il Legislatore ricorre a siffatte “finzioni giuridiche”, quali espedienti derogatori, limitatamente ai casi in cui ritiene di dover tutelare interessi “primari” rispetto alla intervenuta cessazione dell'attività d'impresa.

Così è avvenuto con il cit. art. 10 L. Fall. la cui *ratio* è stata quella di impedire che la cessazione dell'attività dell'impresa potesse comportare una sottrazione del patrimonio alla liquidazione concorsuale e con il cit. art. 28,

¹³² Intervenuta la cancellazione-estinzione della società, non vi è dubbio che ogni potere rappresentativo dell'*ex* liquidatore viene meno, così come non vi è dubbio sul fatto che non vi sia più alcuna assemblea sociale che possa provvedere alla nomina di un suo nuovo rappresentante. Del resto, riconoscere capo all'*ex* liquidatore il permanere (abusivo) di siffatto potere di rappresentanza dell'ente (estinto), esporrebbe lo stesso alla paradossale e gravosa situazione di assumere ora la veste di rappresentante della società (nei giudizi pendenti al verificarsi della cancellazione), ora quella di legittimato passivo (nelle azioni risarcitorie di natura *extracontrattuale* promosse nei suoi confronti dai creditori sociali che intendano far valere un suo comportamento “colposo” ex art. 2495, comma 2, c.c.).

D.Lgs. n. 175/2014 la cui *ratio* - aldilà dei profili di illegittimità costituzionale della norma - è stata quella di favorire l'accertamento e la riscossione dei tributi e contributi del soggetto estinto.

4. La critica alle tesi successorie: l'ultrattività del mandato alle liti

A risultati analoghi a quelli della tesi *supra* esposta, ma per ragioni e strade differenti, giunge altra dottrina.

Ci si riferisce, in particolare, alla tesi di chi sostiene che l'art. 2495, comma 2, c.c., non avrebbe subito alcuna sostanziale modifica per effetto delle novità introdotte con la riforma del 2003, men che mai per quanto riguarda la disciplina dei processi pendenti al momento della cancellazione della società dal Registro delle imprese¹³³.

L'attenzione è posta sul fatto che la citata norma, nella sua nuova formulazione, al pari di quella precedente, nulla riferisce, espressamente, al riguardo.

Pertanto, non vi sarebbe alcuna ragione per non continuare a condividere l'opinione giurisprudenziale prevalente *ante* riforma, atteso che le esigenze degli *ex* soci e delle loro controparti possono continuare a ritenersi soddisfatte nella stessa identica maniera in cui lo erano nel vigore della precedente disciplina, ovvero riconoscendo la prosecuzione della causa nei riguardi della società, sia pur cancellata, e, quindi, attribuendo una legittimazione "straordinaria" alla rappresentanza processuale in capo ai liquidatori della medesima.

Ciò posto, siffatta impostazione interpretativa prende atto del fatto che a fronte del nuovo dettato normativo, il diritto vivente (le SS.UU del 2010, prima, e del 2013 poi) è pacifico nel senso di ritenere che la cancellazione ha efficacia costitutiva dell'estinzione della società.

¹³³ Cfr., in particolare, A. PROTO PISANI, *Note sulla estinzione delle società per azioni, processi pendenti*, cit., p. 228.

Di talché, la tesi in parola, in via subordinata e con specifico riferimento agli effetti processuali dell'estinzione della società nel passaggio da un grado all'altro di giudizio, elabora una soluzione che, come si vedrà, confutando *in toto* quella successiva, porta, tuttavia, al medesimo risultato cui giunge la tesi della successione a titolo particolare nel processo degli *ex soci*.

Si tratta della tesi che sostiene che nella fattispecie *de qua* possa applicarsi il principio dell'ultrattività del mandato alle liti conferito dalla parte al proprio difensore.

Essa fonda le proprie radici nella pronuncia - di poco successiva al tritico di sentenze del 2013 - delle SS.UU. del 4 luglio 2014, n. 15295¹³⁴.

In detta sentenza, evidenziando la funzione di "stabilizzazione" della parte (rispetto alle altre parti ed al giudice) e, più in generale, del processo, tipica del principio dell'ultrattività del mandato alle liti, i Supremi Giudici giungono ad affermare che, qualora in pendenza di giudizio sopraggiunga "*la morte*" - con ciò riferendosi la sentenza al caso specifico della parte persona

¹³⁴ Cfr., SS.UU., 4 luglio 2014, n. 15295, in *Foro it.*, 2014, I, p. 2785, con nota di O. DESIATO, cit.; Id., 2015, I, p. 636, con nota di R. DANOVI, *Note deontologiche sui poteri del difensore, sull'ultrattività del mandato e sull'interruzione del processo*; in *Giur. it.*, 2015, p. 346, con nota di M. DOMINICI, *Ultrattività del mandato difensivo, codice deontologico e semplificazione tributaria*; in *Corr. giur.*, 2015, p. 1289, con nota di C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, cit., p. 1289; in *Riv. dir. proc.*, 2014, p. 152, 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"*, cit., p. 1520. L'A. da ultimo citato, pur aderendo alle conclusioni cui pervengono i Giudici di legittimità, pone in evidenza alcune criticità a livello motivazionale. Per quanto attiene ai riferimenti fatti alla disciplina civilistica, ne segnala, in particolare, la superfluità, in quanto "*l'istituto del quale ci si occupa, a dire delle stesse Sezioni Unite, ha una connotazione pubblicistica, insita nel suo essere concepito per operare in un contesto nel quale si ha esercizio di attività giurisdizionale, e dunque comporta l'esigenza di rispettare garanzie diverse da quelle che stanno a monte delle norme civilistiche invocate, siano esse la tutela dei terzi incolpevoli o quella della certezza della circolazione dei titoli di credito, o ancora quella degli interessi in gioco, dell'impresa o del mandatario*". Sul versante della normativa processuale, evidenzia talune inconferenze riguardo, in specie, all'art. 816 - *sexies* c.p.c. (trattandosi di una disposizione "*collocata in un sistema di norme che non prevedono neppure l'obbligo della difesa tecnica*", per cui "*poter ricavare dalla stessa sostegno a favore dell'ultrattività del mandato è forse troppo*") ed all'art. 182 c.p.c. (in quanto la "*salvezza degli effetti ex tunc*" prevista da tale norma, tanto in caso di "*rilascio*", quanto in caso di "*rinnovazione*", della procura, "*non è necessaria*" ai fini dell' "*ultrattività del mandato*", "*in quanto già insita nella stessa previsione*").

fisica, il che non è irrilevante - della parte costituita ed il suo procuratore ometta di dichiarare o di notificare l'evento, *ex art. 300 c.p.c.*, “è ammissibile l'atto di impugnazione notificato, presso il difensore, alla parte deceduta o divenuta incapace, pur se il notificante abbia avuto aliunde conoscenza dell'evento”¹³⁵.

Così, inquadrando il principio dell'ultrattività del mandato nell'ambito del più ampio e variegato fenomeno dell'insensibilità del processo a molti accadimenti della vita “reale”, la tesi in argomento propugna l'applicabilità dello stesso anche al diverso e peculiare caso della estinzione della società¹³⁶.

Con la conseguenza che, ove nel passaggio da un grado all'altro del giudizio non sia intervenuta la dichiarazione dell'avvenuta cancellazione - estinzione della società, il processo può proseguire nei confronti della medesima e non può, quindi, essere dichiarata l'inammissibilità dell'impugnazione proposta dai o nei confronti di questa, anziché dai o nei confronti degli *ex soci*.

La tesi *de qua* conduce un ragionamento che si sviluppa e si snoda attorno alla decisione a SS.UU. del 2014 che, come detto, afferma il principio dell'ultrattività del mandato alle liti riferendosi, tuttavia, specificamente, alla perdita della *legitimatio ad causam* (in specie al verificarsi della *morte*) della

¹³⁵ Così anche Cass., 2 febbraio 2015, n. 1785, in *Foro it.*, Rep. 2015, voce *Impugnazioni civili*, n. 80; Cass., 18 gennaio 2016, n. 710, in *Foro it.*, Rep. 2016, voce *Procedimento civile*, n. 62; nonché, da ultimo, Cass., 9 maggio 2018, n. 11072.

¹³⁶ Cfr. C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, cit., p. 1289 che nel condividere appieno la decisione delle SS.UU. del 2014 evidenzia l'impropria elevazione a principio dello stesso concetto di ultrattività del mandato alle liti. Secondo l'A. “perché si potesse davvero parlare di un principio di ultrattività del mandato, bisognerebbe fosse possibile a priori individuare il risvolto negativo della non ultrattività del mandato stesso, che tuttavia non è dato riscontrare da nessuna parte. Gli è che, invece, il mandato ha senza dubbio dei confini di operatività, che vanno, naturalmente, anche oltre il venir meno del mandante.” Così, ad esempio, la procura *ad litem* può essere limitata al primo grado, tracciandone il confine. Se non v'è limite per il primo grado, trascende *de plano* al secondo, ma non può operare (sconfinando) nel terzo, perché la legge espressamente prevede per il giudizio di legittimità una procura speciale *ad hoc*, che, a sua volta, non vale per il giudizio di rinvio.

persona fisica pendente un processo che la vede parte¹³⁷. Il che è pienamente condivisibile per il fatto che la morte (o più genericamente, la perdita della capacità giuridica e/o di stare in giudizio) della persona fisica non è soggetta a forme di pubblicità tali da consentire la verifica delle “*giuste parti*” e da agevolare, quindi, “*la proposizione dell’impugnazione nei confronti della parte legittimata*”.

Diversamente, accade, invece, ove la perdita della capacità giuridica riguardi la persona giuridica, la cui cancellazione - come si è più volte detto - è soggetta a forme di pubblicità legale. Sicché, si dubita che tale soluzione possa estendersi anche al caso in cui viene meno - in pendenza di giudizio - l’ente collettivo.

Di ciò, se ne ha conferma, del resto, dalla stessa ordinanza con cui la sezione II della Suprema Corte nel prospettare al Primo Presidente la necessità di devolvere la decisione della controversia alle SS.UU., chiedeva di

¹³⁷Circa l’irrelevanza della distinzione tra persona fisica e giuridica colpita dall’evento menomativo della capacità di stare in giudizio e la sicura estensibilità anche alle seconde del principio di ultrattività del mandato, cfr. N. MINAFRA, *Ultrattività del mandato e giudizio di legittimità*, cit., p.3584, secondo la quale la sentenza a SS.UU. n. 15295/2014 “*non ha subordinato l’applicazione del principio in questione alla distinzione tra i soggetti, enti o persone fisiche, colpiti dagli eventi interruttivi né al ricorrere oppur no di un regime pubblicitario dell’evento. Al contrario, ha escluso chiaramente che lo stato soggettivo dell’impugnante relativo alla sua conoscenza dell’evento rivesta una qualche rilevanza. In questo modo, a fortiori, non è di alcuna utilità distinguere in ragione della maggiore o minore facilità per la controparte di avere notizia dell’evento, a seconda dell’esistenza di particolari forme di pubblicità. Anzi, la tesi dell’ultrattività dovrebbe consentire di superare le questioni postesi nel vigore del precedente orientamento, valendo essa anche nelle ipotesi in cui la parte colpita dall’evento sia una persona giuridica o comunque un ente.*” Cfr., anche, C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, cit., p. 1289, secondo il quale il principio dell’ultrattività del mandato alle liti, sebbene espressamente sancito dalle SS.UU. del 2014 con riferimento alle persone fisiche, può ritenersi applicabile anche alle persone giuridiche, in ragione della assimilabilità dell’estinzione della persona giuridica con la morte della persona fisica che facilmente si ricava dalle norme. Secondo l’A., infatti, “*L’ipostatizzazione antropomorfa, già presente nell’art. 332 del vecchio codice, e ancora presente negli artt. 299 ss. dell’attuale codice di procedura civile, con il riferimento fatto solo alla “morte” della parte o ad altri eventi che riguardano soltanto la persona fisica, viene progressivamente stemperata con la nozione del “venir meno della parte”, “per morte o per altra causa”. V. già, in questo senso, l’art. 110 c.p.c., e poi, ancora, diacronicamente, l’art. 40 del d.P.R. n. 546/1992 (ove si parla di “venir meno, per morte o altre cause”) e l’art. 816 sexies (introdotto nel c.p.c. con il D.Lgs. n. 40/2006, su cui v. la nt. 33).*”

“esaminare se l’invalidità che vizia il ricorso notificato alla parte ormai defunta, presso il procuratore della stessa, possa dirsi sanata dalla costituzione degli eredi della stessa.”¹³⁸

L’ordinanza evidenziava, infatti, che sebbene fino ad epoca recente, costituiva principio consolidato quello per cui la costituzione degli eredi della parte defunta avesse un effetto sanante “a) dalla notifica del controricorso ...; b) dalla notifica del ricorso” osservava, al contempo, che con il recente arresto delle SS.UU. del 2013, n. 6070 la soluzione era stata posta in discussione, poiché era stata affermata la necessità di dichiarare l’inammissibilità (e non quindi la nullità sanabile del vizio di *vocatio in ius*) dell’impugnazione proposta nei riguardi della società estinta¹³⁹. Chiedeva, quindi, di valutare la possibilità di estendere il principio da ultimo richiamato dalle SS.UU. del 2013 anche alle vicende successorie delle persone fisiche.

Le SS.UU. del 2013, infatti, se per un verso, avevano trattato la problematica in termini generali, per altro verso, erano state fortemente influenzate nell’adozione del *decisum* dalla circostanza dell’essere la parte estinta, nella fattispecie, una società cancellata dal Registro delle imprese.

Dunque, a ben vedere, la questione era stata posta in termini diametralmente opposti a quelli prospettati dalla tesi *de qua*.

Del resto, la necessità di tenere distinte le vicende relative alle persone fisiche da quelle relative agli enti collettivi, anche sotto il profilo di cui discute, ovvero dell’applicabilità del principio dell’ultrattività del mandato alle liti, è stata confermata dalla giurisprudenza di legittimità di poco successiva a quella delle SS.UU. del 2014, nonché da quella più recente, che limitandosi a richiamare i soli precedenti arresti delle SS.UU. del 2010 e del 2013 ribadiscono - confermandolo - il principio per cui in caso di estinzione della società in pendenza del giudizio di cui la stessa è parte, l’impugnazione

¹³⁸ Cfr., Cass., 30 aprile 2013, n. 10216.

¹³⁹ L’ordinanza di rimessione rinvia, espressamente, tra le altre a Cass., 8 giugno 2007, n. 13395; Cass., 15 ottobre 2007, n. 21550; Cass., 14 gennaio, 2011 n. 776.

della sentenza pur resa nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai o nei confronti dei soci successori universali della società estinta¹⁴⁰.

¹⁴⁰ Cfr., tra le prime rese all'indomani delle SS.UU. del 2014, Cass., 22 luglio 2016, n. 15218, nonché tra le più recenti, Cass., 8 marzo 2017, n. 5988; Cass., 7 aprile 2017, n. 9094; Cass., 20 luglio 2018, n. 19427.

CAPITOLO III

GLI EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE IN AMBITO TRIBUTARIO: LA (ANOMALA) SOPRAVVIVENZA FISCALE QUINQUENNALE DELLE SOCIETÀ ESTINTE

1. Gli effetti fiscali della cancellazione *ante* D.Lgs. n. 175/2014: l'invalidità dell'atto e il difetto di *legitimatío ad causam* dell'ex liquidatore

Le problematiche finora affrontate diventano ancor più complesse, quando si esaminano gli effetti dell'estinzione delle società in materia tributaria; e ciò sia sul piano sostanziale, in ragione della natura pubblicistica del credito vantato da o nei confronti dell'Erario e della peculiare disciplina normativa preordinata alla sua realizzazione, che sul piano processuale, atteso il carattere tipicamente impugnatorio del processo tributario¹⁴¹.

È dato notorio quello per cui le pretese impositive nei confronti delle società cancellate rappresentano una delle (se non la) fattispecie di sopravvenienza passiva più ricorrente e tipica della realtà attuale. Lo sono, in particolare, quelle che alla data della cancellazione non hanno formato oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, pur non essendo decorsi ancora i relativi termini di decadenza dal potere accertativo.

È, altresì, noto che il necessario espletamento del procedimento di accertamento nel rispetto degli specifici termini decadenziali, ai fini dell'esistenza giuridica dell'imposta dovuta e non versata dalla società estinta e la specifica disciplina dettata per la responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci dall'art. 36, DPR n. 602/1973 - di non facile coordinamento con quella prevista dall'art. 2495, comma 2, c.c. - costituiscono i principali, sebbene non i soli, elementi di peculiarità dell'ordinamento tributario dalla cui coesistenza e connessione derivano le

¹⁴¹ Sulla struttura del processo tributario a carattere impugnatorio, si rinvia a F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, IV ed., Torino, 2017, p. 58 e ss.

maggiori complessità ricostruttive e sistematiche degli effetti fiscali dell'estinzione delle società¹⁴².

Sul piano del diritto tributario sostanziale, la principale difficoltà di ordine pratico attiene al “se, in che modo e nei confronti di chi” l'Amministrazione finanziaria, nei termini di decadenza dal relativo potere accertativo, possa validamente accertare la pretesa impositiva non soddisfatta dalla società cancellata - estinta.

L'insufficienza delle risposte a tali quesiti, la sentita esigenza (del Fisco) di evitare che le società possano ricorrere alla cancellazione solo strumentalmente, ovvero al precipuo fine di rendere non più accertabile eventuale materia imponibile nei loro confronti, e la connessa esigenza di facilitare l'attività di riscossione di tributi già accertati nei riguardi delle società estinte, hanno indotto il Legislatore a (tentare di) offrire una “soluzione” che, tuttavia, come si vedrà, non può certo dirsi soddisfacente¹⁴³.

¹⁴² Quanto ai termini decadenziali, ci si riferisce a quelli di cui all'art. 43, DPR n. 600/1973 - nonché agli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, DPR n. 600/1973, seppur con rilevanza pratica minore per quanto qui di interesse - per le imposte dirette e l'IRAP ed all'art. 57, DPR n. 633/72, per l'IVA. In seguito alle modifiche apportate dall'art. 1, commi 130-132, L., 28 dicembre 2015, n. 208, in vigore dall'1 gennaio 2016, la notifica degli avvisi di accertamento deve avvenire: *a*) per i periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore della predetta norma (e, quindi, fino al 2015) in caso di presentazione della dichiarazione (dei redditi e dell'IVA), entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, in caso di omessa presentazione o di nullità della medesima, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione si sarebbe dovuta presentare; *b*) dall'entrata in vigore della predetta norma e per i periodi d'imposta successivi (e, quindi, dal 2016) in caso di presentazione della dichiarazione (dei redditi e dell'IVA), entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, in caso di omessa presentazione o di nullità della medesima, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione si sarebbe dovuta presentata. I predetti termini decadenziali uniti alle difficoltà ed alle tempistiche operative degli organi di verifica generano un'evidente distonia temporale tra la realizzazione del presupposto e quello dell'effettiva emissione dell'atto impositivo. E non è difficile che accade che in tale intervallo di tempo la società si estingua. Estinzione che, peraltro, non è detto sia un evento patologico, ovvero la necessaria conseguenza di condotte illecite, ben potendo più semplicemente rappresentare un fisiologico esaurimento delle dinamiche interne o esterne, di mercato.

¹⁴³ Sin dall'entrata in vigore del novellato art. 2495 c.c. ed ancor più dopo il tritico di sentenze gemelle delle SS.UU. del 2010, la Suprema Corte e le Commissioni tributarie sono state chiamate più volte ad intervenire sugli effetti in ambito tributario dell'estinzione societaria. La giurisprudenza che ne è scaturita è tanto copiosa quanto insoddisfacente, oltre

Ci si riferisce all'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, con cui è stato sancito il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società di cui all'art. 2495, c.c. “*ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*”.

La citata novella, fermo restando le non poche perplessità di legittimità costituzionale che solleva, segna un vero e proprio spartiacque “involutivo” nella disciplina degli effetti tributari dell'estinzione delle società¹⁴⁴.

Occorre, invero, distinguere tali effetti a seconda che la società si sia cancellata prima o dopo l'entrata in vigore del cit. art. 28, D.Lgs. n. 175/2014 e, quindi, prima o dopo il 13 dicembre 2014¹⁴⁵.

Soffermando l'attenzione, dapprima, sulle cancellazioni intervenute *ante* D.Lgs. n. 175/2014, deve osservarsi che nel silenzio della legge, in ragione della lettura dell'art. 2495, comma 2, c.c. offerta dalle SS.UU. della Corte di Cassazione (con le citate sentenze nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010 e nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013), per le quali la cancellazione determina l'immediata estinzione dell'ente trasferendo, *iure successionis*, le situazioni giuridiche ai soci, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, è dato pacifico quello per cui una volta estinta, la società non possa essere più destinataria diretta né di avvisi di accertamento né di atti di riscossione.

Gli eventuali atti intestati e notificati alla società, in persona del suo *ex* liquidatore, presso la sede legale della stessa, dopo la sua cancellazione, ancorché concernenti obbligazioni tributarie sorte prima del verificarsi dell'evento, non sono produttivi di effetti né nei riguardi dell'ente, perché

che tuttora in contraddittoria evoluzione, specie alla luce delle pronunce del 2013 e dell'affermata successione dei soci nei superstiti debiti societari. Per una rassegna delle pronunce di merito successive alle sentenze delle SS.UU. del 2010 e 2013, cfr., 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, p. 222.

¹⁴⁴ Per i profili di incostituzionalità della novella, cfr. par. 6 del capitolo 1.

¹⁴⁵ Sul campo di applicazione temporale della norma, cfr. par. 2 del presente capitolo.

inesistente, né tanto meno nei riguardi degli *ex* soci o dell'*ex* liquidatore cui tali atti non sono indirizzati¹⁴⁶.

Essi sono, senza alcun dubbio, giuridicamente inesistenti - e non meramente nulli - per l'assoluta mancanza di un destinatario che, ricevendolo, ne assicuri l'esistenza e l'efficacia¹⁴⁷.

Quella *de qua* rientra, del resto, perfettamente, nella nozione di "inesistenza" come enucleata dalle più recenti SS.UU. della Suprema Corte

¹⁴⁶ La notifica degli atti tributari alle persone giuridiche deve avvenire *ex* comb. disp. degli artt. 145 c.p.c. e 60, comma 1, lett. e), DPR n. 600/1973 e, dunque, presso la sede legale dell'ente o, alternativamente, alla persona fisica che lo rappresenta, quando in essi siano specificati residenza, domicilio e dimora abituale, con le modalità prescritte dagli artt. 138, 139 e 141 c.p.c. Sull'equipollenza di dette differenti modalità di notifica disposte dall'art. 145 c.p.c., come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. c), nn. 1, 2 e 3, L., 28 dicembre 2005, n. 263, cfr., *ex multis*, Cass., 10 maggio 2016, n. 9394 e Cass., 10 giugno 2016, n. 11936. In caso d'impossibilità di procedere secondo le modalità innanzi descritte, la notifica deve essere eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c. (irreperibilità relativa) o, se l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del contribuente non si trovano nel comune del domicilio fiscale, ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e), DPR n. 600/1973 (irreperibilità assoluta), con perfezionamento della notifica all'ottavo giorno successivo a quello di affissione dell'avviso di deposito all'albo del comune, purché, però, tale modalità di notifica sia eseguita nei confronti della persona fisica che rappresenta l'ente e non già nei riguardi dell'ente in forma impersonale. Sul punto, cfr. da ultimo, Cass., 14 marzo 2018, n. 6112.

¹⁴⁷ Cfr., V. FICARI, *Cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, "abuso della cancellazione" e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 1037; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 87 secondo cui con "l'estinzione la società cessa di essere parte del rapporto tributario e gli organi della liquidazione decadono. Ciò implica ... l'impossibilità per l'amministrazione di notificare alcun nuovo avviso di accertamento, per la mancanza del destinatario che, ricevendolo ne assicuri l'esistenza ed efficacia"; C. GLENDI, *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici di merito*, cit., p. 234 secondo il quale, in particolare, "Con specifico riferimento alla materia tributaria, pur con qualche inevitabile dissenso, soprattutto da parte dell'Amministrazione finanziaria, si era progressivamente affermata l'idea che, stante l'estinzione delle società, gli atti impositivi ed esattivi facenti riferimento ad esse fossero da considerarsi giuridicamente inesistenti e perciò improduttivi di giuridici effetti, non solo per le società, ma anche, derivatamente, per gli *ex* amministratori, liquidatori e soci, nei confronti dei quali l'ente impositore era soltanto legittimato ad attivare le azioni previste, in generale, dall'art. 2945, comma 1, c.c., o, in via privilegiata, quelle stabilite dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973"; D. DEOTTO, *Decreto semplificazioni: l' "inferno fiscale quinquennale" delle società estinte*, cit., p. 37; L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001; D. DALFINO, *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, in *Società*, 2018, II, p. 195. A. QUERCI, *A oltre due anni dalla sentenza delle Sezioni Unite che ha segnato la definitività dell'estinzione delle società, cancellate dal registro delle imprese: questioni aperte e dubbi irrisolti, intorno al "requiem"*, cit., p. 171; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012, p. 43 ss.

con le sentenze del 20 luglio 2016, nn. 14916 e 14917 per le quali occorre che un “atto”, riconoscibile come “atto notificato”, esista - e non che “non esista” - poiché *“la dicotomia nullità/inesistenza va, alla fine, ricondotta alla bipartizione tra l’atto e il non atto”* e l’inesistenza della notificazione è configurabile, oltre che *“in caso di totale mancanza materiale dell’atto nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un’attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile quell’atto”*¹⁴⁸.

Ed infatti, nel caso di atto indirizzato a società estinta non può dubitarsi dell’assenza assoluta di uno di tali elementi costitutivi, non potendosi mai concretizzare, nemmeno *“in senso lato”*, il *“raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall’ordinamento, in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, ex lege, eseguita”*, non potendo l’atto essere “consegnato” al destinatario per inesistenza del medesimo. Né, del resto, potrebbe ritenersi applicabile la sanatoria di cui all’art. 156, comma 3, c.p.c. *“per raggiungimento dello scopo”*, mancando

¹⁴⁸ Cfr., Cass., SS.UU., 20 luglio 2016, n. 14916, in *Giur. it.*, 2017, V, p. 1095, con nota di M. ADORNO, *Luogo di notificazione della impugnazione - le sezioni unite “salvano” la notificazione dell’impugnazione presso il difensore revocato*; Cass., SS.UU., 20 luglio 2016, n. 14917, in *Riv. dir. proc.*, 2016, VI, p. 1647, con nota di F. AULETTA e R. POLI, *Il lento addio dei giudici all’“inesistenza” degli atti processuali*. Secondo le citt. SS.UU. *“l’inesistenza della notificazione ... è configurabile, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell’atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un’attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell’attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall’ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, ex lege, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l’atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa”*. I principi di diritto dettati dalle citt. SS.UU., sebbene si riferiscano espressamente alla notifica degli atti processuali (in specie al ricorso per cassazione), sono senz’altro estendibili a quella avente ad oggetto gli atti di natura procedimentale, quali gli avvisi di accertamento su cui, cfr. Cass., 12 luglio 2018, n. 18385 o quelli di rettifica e liquidazione, su cui, invece, Cass., 27 settembre 2018, n. 23282.

l'atto di uno dei requisiti indispensabili - l'esistenza del soggetto cui è indirizzato - perché lo "scopo" possa dirsi raggiunto.

Ciò posto, l'inesistenza dell'atto impositivo indirizzato alla società cancellata si riverbera sull'assenza di qualsivoglia legittimazione in capo all'ex liquidatore, oltre che *sub specie* del potere di ricevere la notificazione dell'atto, in qualità di (non più) rappresentante della società, anche *sub specie* del potere di impugnazione del medesimo e di coltivazione del relativo giudizio.

Per effetto della cancellazione - estinzione dell'ente societario, il liquidatore cessa definitivamente dal proprio incarico ed è, quindi, privato del relativo potere di rappresentanza, anche processuale¹⁴⁹. Diverso è il caso in cui ricorra la specifica ipotesi di responsabilità diretta, per colpa o dolo, dello stesso, *ex art.* 2495, comma 2, c.c. o, ancora, l'ipotesi - prevista per i soli liquidatori (ed amministratori) di società di capitali - di responsabilità *ex art.* 36, commi 1, 2 e 4, DPR n. 602/1973.

Sul piano processuale, ne deriva che l'eventuale impugnazione dell'atto notificato alla società estinta proposta dall'ex liquidatore nella sua qualità di *ex* rappresentante legale della stessa è inammissibile per difetto di *legittimatio ad causam*¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Sulla perdita del potere di rappresentanza della società estinta da parte dell'ex liquidatore con specifico riferimento alla perdita del potere di conferire la procura *ad litem*, che "se rilasciata deve ritenersi affetta da nullità", cfr. Cass., 12 dicembre 2008, n. 29242; Cass., 3 novembre 2011, n. 22863; Cass. 13 novembre 2013, n. 25507, tutte in banca dati big suite, Ipsa.

¹⁵⁰ Cfr., tra le più recenti, Cass., 15 Giugno 2018, n. 15844 che ha rilevato "l'inammissibilità del ricorso introduttivo in ragione della carenza di legittimazione processuale della società contribuente, derivante dalla sua cancellazione dal registro delle imprese ... in epoca precedente alla proposizione della relativa impugnazione dinanzi alla Commissione provinciale"; nonché Cass., 22 marzo 2018, n. 7235 che ha chiaramente statuito che "deve comunque rilevarsi che l'inammissibilità dell'originario ricorso, proposto dal socio, privo di legittimazione, nei confronti di atto impositivo diretto alla società non più esistente; invero, è insegnamento di questa Corte, dal quale non può prescindere, quello in base al quale la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore e dei soci e che l'accertamento del difetto di *legittimatio ad causam* sin da prima

E, una tale circostanza, eliminando in radice ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, configura un vizio insanabile, originario del processo rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello di legittimità¹⁵¹.

che venisse instaurato il primo grado di giudizio, secondo giurisprudenza costante, elimina in radice ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, e comporta, a norma dell'art. 382 c.p.c., comma 3, l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione ...; ricorre invero un vizio insanabile originario del processo, che da subito avrebbe dovuto condurre a una pronuncia declinatoria del merito". Sul punto, si vedano anche Cass., 20 giugno 2006, n. 14266; Cass., 3 novembre 2011, n. 22863 cit.; Cass., 08. Ottobre 2014, n. 21188; Cass., 11 marzo 2015, n. 4853. Si segnala, al riguardo, che la giurisprudenza di legittimità, con specifico riferimento al contenzioso tributario, ha affermato l'applicabilità di tali principi non solo agli enti societari, ma anche alle "associazioni non riconosciute". Il primo pronunciamento in tal senso è Cass., 28 settembre 2016, n. 19142, in www.innovazioneDiritto.it, 2017, I, p. 136 e ss., con nota di M.P. IACCARINO, *L'estinzione delle società commerciali: osservazioni sugli effetti processuali e sostanziali dell'ordinanza della corte di cassazione, sezione vi, n.19142 del 28-09-2016*. Successivamente anche Cass., 04 ottobre 2018, n. 24291. In precedenza, era stata riconosciuta un'estensione analogica di detti principi ai soli consorzi con attività esterna, cfr. Cass., 13 novembre 2013, n. 25507. Esclude che in caso di impugnazione dell'atto notificato a società estinta possa ricorrere un'ipotesi di inammissibilità del ricorso, C. GLENDI, *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese. Un problema senza fine?*, cit., p.7, secondo il quale "L'assoluta esigenza di un corretto impiego della pronuncia che segni la fine del processo in caso di estinzione della società cancellata si avverte proprio nei giudizi impugnatori, alla base dei quali vi è un atto o un provvedimento che, in caso di estinzione per inattività delle parti, o, anche, d'inammissibilità dell'atto introduttivo o di qualsiasi altra decisione, al di fuori appunto della declaratoria di cessazione della materia del contendere, rischierebbe di consolidarsi e divenire definitivo. Vanificandosi, in tal modo, e rendendosi perciò stesso semplicemente assurda la riconosciuta estinzione della società, in quanto, a questa stregua, verrebbe a considerarsi giuridicamente esistente ed anzi definitivo un atto o un provvedimento che non ha invece più ragione d'esistere, proprio per il venire meno del soggetto e dell'oggetto del processo. Se il giudice dell'impugnazione si limita a dichiarare inammissibile l'atto introduttivo, come spesso inconsapevolmente è già accaduto, si determina per l'appunto proprio la soluzione meno adatta ed anzi opposta a quella specificamente appropriata al caso."

¹⁵¹ Quanto alla rilevanza in ogni stato e grado del processo, anche d'ufficio, dell'inammissibilità del ricorso proposto dall'ex legale rappresentante della società estinta, cfr., *ex multis*, Cass., 23 marzo 2016, n. 5736 e Cass., 28 settembre 2016, n. 19142, cit., secondo cui "Nel caso in esame è pacifico che la società era estinta già prima dell'introduzione del giudizio di primo grado. Ne discende che la capacità processuale della suddetta società era venuta meno e conseguentemente anche la legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore prima dell'introduzione del giudizio di primo grado ... l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio e nel giudizio legittimità". Il principio fondante quanto *supra* rilevato è quello secondo cui, in tema di legittimazione processuale attiva, quando la domanda giudiziale introduttiva del processo giunge alla decisione di un giudice, questi deve, preliminarmente, verificare la legittimazione della persona fisica che propone la causa a sottoporre a giudizio quel rapporto sostanziale e se quel rapporto è tutelabile in via giudiziaria. La persona fisica che agisce in giudizio può farlo in nome

A questo punto, se può dirsi che non sussistono incertezze sulla radicale invalidità dell'atto impositivo notificato alla società estinta per inesistenza della notifica, sull'assenza di qualsivoglia potere di rappresentanza, anche processuale, della medesima in capo all'ex liquidatore, per l'intervenuta cessazione dei relativi poteri (tutti) e sull'inammissibilità del ricorso da questi eventualmente proposto, non sembra potersi dire sia altrettanto scevro da dubbi quello che in siffatta circostanza il giudice adito sia chiamato a pronunciare sulla "sorte" dell'atto comunque impugnato.

Ed infatti, fermo restando che la domanda giudiziale introdotta dall'ex liquidatore della società estinta è improponibile, per carenza di legittimazione attiva della parte, *ab origine*, tesi giurisprudenziali contrastanti vertono sul fatto che il giudice adito possa dichiarare - ove tale eccezione sia stata sollevata da parte ricorrente - l'inesistenza dell'atto impugnato o debba rigettare il ricorso nel merito senza potersi, quindi, pronunciare sulla sorte del medesimo e sul rapporto controverso.

La giurisprudenza prevalente è indirizzata nel senso di ritenere *"preclusa ogni valutazione sulla sorte dell'atto impugnato, pure emesso nei confronti di un soggetto già estinto"*¹⁵².

proprio o, come accade allorquando la causa è intrapresa dal legale rappresentante di una società, in *nomine alieno* e mentre nel primo caso, il sindacato del giudice adito riguarda solo la sussistenza dell'interesse ad agire, attuale e concreto, ex art. 100 c.p.c., e, dunque, la sussistenza di un rapporto sostanziale e la legittimazione della persona fisica a tutelarla in giudizio; nel secondo, il giudice deve verificare anche che la persona fisica sia in possesso di un giusto titolo ad agire, ovvero che la persona fisica sia legittimata a proporre la causa in nome e per conto del soggetto che viene prospettato come titolare del rapporto sostanziale. Orbene, se questo rapporto di rappresentanza, legittimante l'iniziativa processuale della persona fisica agente, non sussiste - come si verifica nel caso in cui la società che si ritiene di rappresentare sia estinta - è come se la persona fisica che ha instaurato il giudizio avesse agito in proprio e, conseguentemente, il ricorso non può che essere dichiarato inammissibile, perché proposto da un non legittimato.

¹⁵² Cfr., da ultimo, Cass., 04 ottobre 2018, n. 24291, cit., secondo cui *"in tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicchè eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento senza rinvio ex art. 382 c.p.c., della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo un vizio insanabile originario del*

Secondo tale orientamento, se è vero che la società estinta non ha soggettività giuridica in quanto è ormai inesistente, è altresì vero che alla stessa non potrebbe riferirsi la notificazione di alcun atto, né imputarsi alcuna volontà per il tramite dell'*ex* rappresentante legale. Pertanto, ove agisse in tale qualità, quest'ultimo avrebbe posto in essere atti radicalmente invalidi, perché non riferibili né all'ente estinto né tantomeno a sé stesso. Al contempo, dovrebbero ritenersi privi di efficacia tutti i successivi atti processuali con i quali egli dovesse proseguire l'eventuale processo intrapreso e così pure dovrebbe ritenersi *inutiliter data* l'eventuale sentenza emessa nei confronti della società inesistente a causa della inidoneità della stessa a produrre effetti nei riguardi dell'ente estinto.

Per la tesi minoritaria - e, deve dirsi, per certi versi più ragionevole - il giudice dovrebbe comunque pronunciarsi dichiarando l'inesistenza dell'atto impugnato per il fatto che nessun pregiudizio può derivare alla società estinta dalla mancata impugnazione di un atto impositivo notificato alla stessa, dopo la sua cancellazione, sebbene tale atto sia *ex se* inesistente e, quindi, nessuna azione potrebbe essere legittimamente intrapresa a suo carico o a carico dei soci successori¹⁵³.

processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito trattandosi di impugnazione improponibile, poichè l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio (Cass. sez. 5, 5736/16, 20252/15, 21188/14), non essendovi spazio per ulteriori valutazioni circa la sorte dell'atto impugnato, proprio per il fatto di essere stato emesso nei confronti di un soggetto già estinto". Cfr. anche Cass., 8 ottobre 2014, n. 21188, cit., Cass., 26 dicembre 2014, n. 26338; Cass., 25 marzo 2015, n. 5951; Cass., 18 settembre 2015, n. 18385; Cass., 14 ottobre 2015, n. 20625; Cass., 12 febbraio 2016, n. 2878; Cass., 15 luglio 2016, n. 14611; Cass., 26 luglio 2016, n. 15471; Cass., 10 agosto 2016, n. 16937; Cass., 28 settembre 2016, n. 19142, cit.; Cass., 31 gennaio 2017, n. 2444; Cass., 24 febbraio 2017, n. 4778, tutte in banca dati big suite, Ipsa.

¹⁵³ Cfr. Cass., 17 dicembre 2013, n. 28187, in *Fisco*, 2014, IV, p. 391, con nota di F. MARRUCCI, *È nulla la cartella di pagamento notificata ad una società cancellata e, in ogni caso, l'ex liquidatore è legittimato a proporre ricorso*; in *Società*, 2014, III, p. 353, con nota di V. CARBONE e R. GIUFFRÈ, *Liquidazione, cancellazione e legittimazione*. La cit. sentenza, muovendo dalla considerazione per cui "la domanda giudiziale introdotta dal liquidatore di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese è improponibile", giunge ad affermare che "in virtù del principio costituzionale del diritto alla difesa, posto che un soggetto venga attinto da un provvedimento in astratto pregiudizievole, in proprio o nella qualità di legale rappresentante di un ente ormai inesistente, come nel caso in esame,

Quindi, in ossequio al principio di certezza del diritto ed al diritto di difesa di cui all'art. 24, Cost., non andrebbe negata l'opposizione proposta dall'ex liquidatore, in proprio o nella qualità di *ex* legale rappresentante dell'ente ormai inesistente avverso “*un provvedimento in astratto pregiudizievole*” qual è, in materia tributaria, l'impugnazione di un atto impositivo, di riscossione o liquidatorio, anche se intestato e notificato ad una società estinta.

Con la conseguenza che, pur in difetto di rappresentanza dell'ex liquidatore, il giudice adito dovrebbe dichiarare l'illegittimità, in termini di nullità insanabile, dell'atto impositivo intestato e “notificato” alla società estinta.

In altro dire, secondo tale orientamento, l'ex liquidatore può proporre ricorso “*unicamente per la rilevabilità ex officio della nullità*” insanabile dell'atto (impositivo, di riscossione o sanzionatorio) emesso e notificato nei confronti di un soggetto estinto e non per i motivi di merito (sostanziali) attinenti alla pretesa impositiva o di forma diversi da quello dell'inesistenza dell'atto per inesistenza del soggetto destinatario dello stesso.

Ciò posto, deve osservarsi che, indipendentemente dalla tesi cui si aderisce, per tutte le società cancellate dal Registro delle imprese alla data del 13.12.2014, l'atto impositivo ad esse eventualmente notificato, dopo che sia

qualunque atto che costituisca opposizione nell'ambito dell'esercizio del diritto medesimo, non può essergli denegato, con la conseguenza perciò che il ricorso introduttivo poteva essere accolto solamente sotto questo profilo nella fattispecie.” Cfr. anche Cass., 3 novembre 2011, n. 22863, cit., che, sebbene non riconosca, espressamente, la possibilità per l'ex liquidatore di promuovere, legittimamente, il ricorso avverso un atto notificato alla società estinta, al solo fine di ottenere la declaratoria di inesistenza dell'atto medesimo, comunque, nel rilevare l'inammissibilità del ricorso dallo stesso promosso per carenza di *legitimation ad causam*, afferma che: “*la cartella a suo tempo emessa è priva di efficacia (e giuridicamente irrilevante) “a cagione della già avvenuta estinzione del soggetto passivo dell'obbligazione afferente”*”, confermando, quindi, sia pur indirettamente, la nullità insanabile di un atto notificato a soggetto estinto che, in quanto tale, non può produrre alcun effetto. Conforme, la giurisprudenza di merito, *ex multis*, CTP Milano sez. XL, 13 gennaio 2015, n. 173; CTR Lazio, sez. II, 21 gennaio 2015, n. 160; CTP Reggio Emilia, sez. II, 23 gennaio 2015, n. 5; CTP Imperia, sez. I, 28 gennaio 2015, n. 4; CTP La Spezia, sez. II, 2 febbraio 2015, n. 104; CTR Lombardia, sez. XV, 7 maggio 2015, n. 1890, tutte in banca dati big suite, Ipsoa.

intervenuta la relativa estinzione, per effetto della cancellazione, è *tamquam non esset*, per cui deve ritenersi che l'inutile decorso del termine previsto, a pena di decadenza, per la sua impugnazione non può determinare alcuna definitività della pretesa per l'Amministrazione finanziaria, perché la gravità del vizio - inesistenza del soggetto cui l'atto è indirizzato - ne impedisce la produzione di qualsiasi effetto.

Ove l'Amministrazione finanziaria provveda ad emettere ed a notificare ulteriori atti, conseguenti al primo "inesistente" rivolgendosi agli *ex* soci o agli *ex* liquidatori nei limiti della loro responsabilità, *ex* artt. 2495, c.c. e 36, DPR n. 602/1973, questi ultimi, in sede di impugnazione proposta avverso gli atti a loro diretti, potranno far valere il vizio e l'inopponibilità dell'atto presupposto, domandandone l'annullamento; e ciò, quindi, indipendentemente dall'inutile decorso del termine di decadenza del precedente atto non notificato¹⁵⁴.

¹⁵⁴ È principio pacifico della giurisprudenza di legittimità, in materia tributaria, quello per cui *"atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa"* cfr., Cass., SS.UU., 4 marzo 2008, n. 5791; nonché Cass., 18 gennaio 2018, n. 1144.

1.1 Gli elementi legittimanti il “meccanismo successorio”: tra i requisiti di validità dell’atto impositivo e l’onere della prova dell’interesse a proseguire l’azione del Fisco

Sempre con riferimento alla disciplina vigente *ante* D.Lgs. n. 175/2014, deve osservarsi che, se è vero che una volta che sia intervenuta la sua cancellazione dal Registro delle imprese, la società non può più destinataria di provvedimenti diretti ad accertare e definire, a suo carico, l’obbligazione tributaria, è pur sempre vero che, per pacifica giurisprudenza di legittimità, l’estinzione della società non determina la conseguente estinzione dei debiti insoddisfatti, verificandosi, in tale circostanza, un fenomeno di tipo successorio universale, sia pur *sui generis*, in capo agli *ex soci*, come *supra* rappresentato¹⁵⁵.

Analogamente, se l’evento estintivo si verifica in pendenza di un giudizio di cui la società è parte, il venir meno della sua capacità di stare in giudizio non determina l’estinzione del processo, bensì la sua interruzione, *ex art. 299 c.p.c.* con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione dai o nei confronti degli *ex soci*, *ex art. 110 c.p.c.* Di qui, si è già *supra* ampiamente precisato che delle obbligazioni societarie - tutte, e quindi anche tributarie - dovrebbero rispondere gli *ex soci*, in qualità di successori, illimitatamente o nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, a seconda del regime di responsabilità cui erano soggetti quando la società era in vita.

Si è altresì già rilevato che la tesi della successione universale *sui generis* accolta dalle SS.UU. del 2013 individua, tuttavia, negli *ex soci* - anche

¹⁵⁵ Per la giurisprudenza tributaria di legittimità che ha dato seguito alla lettura in chiave successoria ed a titolo universale, seppur definita *sui generis*, del rapporto “società estinta - *ex soci*” fornita dalle SS.UU. del 2010 e del 2013, cfr., *ex multis*, Cass., 6 novembre 2013, n. 24955; Cass., 8 ottobre 2014, n. 21188; Cass., 5 novembre 2014, n. 23574; Cass., 17 dicembre 2014, n. 26495; Cass., 1 ottobre 2015, n. 19611; Cass., 7 ottobre 2015, n. 20063. In dottrina, cfr. A. GUIDARA, *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Milano, 2018, p. 27 e p. 35 ss., per il quale, in specie, “la ricostruzione in chiave successoria è decisamente prevalente nella giurisprudenza di legittimità e costituisce, di certo, diritto vivente”.

ove si tratti di soci di società di capitali o di soci accomandanti di s.a.s. - i soggetti che sono destinati sempre a succedere nei rapporti debitori facenti capo alla società cancellata, indipendentemente dal fatto che essi abbiano goduto o meno di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, fermo restando il loro diritto di opporre al creditore agente il predetto limite di responsabilità, *ex art. 2495, comma 2, c.c.*

In altro dire, la legittimazione passiva - sostanziale e processuale - degli *ex soci* non trova alcun limite nella mancata percezione di attività (somme o beni) in sede di liquidazione, riflettendosi una tale circostanza, al più, sul requisito dell'interesse ad agire del creditore, *ex art. 100 c.p.c.*

Ebbene, deve a questo punto precisarsi che, mentre per le società di persone quest'impostazione - successione in capo agli *ex soci* a prescindere dalla percezione di una qualche attività dal bilancio finale di liquidazione - può trovare, in linea di principio, accoglimento in ragione del regime di responsabilità illimitata e solidale proprio di tali società, salvo il caso specifico del socio accomandante di s.a.s., diverso è il discorso per quanto concerne gli *ex soci* di società di capitali estinte chiamati a rispondere delle obbligazioni tributarie proprie di queste ultime.

Per ragioni di coerenza sistematica dovrebbe ritenersi che per detti soci la responsabilità per i debiti societari, in specie quelli tributari, non possa estendersi oltre i limiti normativamente segnati dal regime di responsabilità vigente *manente societate*. Essa dovrebbe trovare il proprio fondamento, oltre che nell'accertata esistenza del debito societario nei confronti del Fisco, anche nel fatto che gli *ex soci* abbiano percepito somme o beni in sede di liquidazione.

Ciò posto, deve osservarsi che in materia di accertamento dell'obbligazione tributaria, le modalità di applicazione del "meccanismo successorio" in capo agli *ex soci* differiscono a seconda che la cancellazione con conseguente estinzione della società si sia verificata prima della notifica

dell'avviso accertamento, oppure nel corso del giudizio di impugnazione dell'atto impositivo notificato alla società medesima¹⁵⁶.

Ed infatti, se dopo la cancellazione della società l'Amministrazione finanziaria intende accertare materia imponibile ad essa riferibile, non vi è alcun dubbio sul fatto che, perché l'atto possa esplicare i propri effetti, è necessario che la notifica sia eseguita nei riguardi degli *ex* soci, nella loro qualità di successori¹⁵⁷. L'Ufficio dovrebbe procedere ad emettere nei

¹⁵⁶ Cfr. G. RAGUCCI, *Onere della prova sull'agenzia in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2015, XXXII, p. 2499; Id., *Assegnazione ai soci di società estinta nel corso del giudizio: condizione dell'azione o eccezione dei soci? - il commento*, in *Corr. trib.*, 2018, XXIV, p. 1877.

¹⁵⁷ Sulla natura della responsabilità degli *ex* soci per l'obbligazione tributaria facente capo alla società, cfr., F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, p. 39. Secondo l'A., la responsabilità degli *ex* soci è di natura tributaria, giacché essa scaturisce "essenzialmente da due elementi: (i) dalla sussistenza di un debito fiscale della società estinta e (ii) dalla assegnazione ai soci di somme o beni in sede di liquidazione ... l'estraneità alla fattispecie dell'*animus* dei soci (colpa o dolo, buona o mala fede) appare sintomatica della natura tributaria del debito dei soci, essendo quest'ultimo in ultima analisi quest'ultimo fondato su fatti fiscalmente rilevanti. ... A spingere verso una qualificazione come tributaria della responsabilità dei soci - ossia verso l'applicazione ad essa della disciplina in materia di accertamento e riscossione - vi è altresì un altro fattore, di ordine non sostanziale, ma formale (o procedurale, se si preferisce). ... La qualificazione come "tributaria" della suddetta responsabilità si imporrebbe cioè comunque in forza degli artt. 3, 53 Cost., non potendosi ammettere che - *ceteris paribus* - il fatto estintivo possa di per sé dar luogo ad una determinazione diversificata dello (stesso) onere fiscale." Giunge alla medesima conclusione per cui la responsabilità degli *ex* soci per le obbligazioni tributarie della società cancellata sia di natura tributaria, sebbene mediante una ricostruzione differente di siffatto fenomeno successorio, T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali delle società*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 359 ss., spec. 372, il quale sembra far dipendere la natura tributaria del debito degli *ex* soci (ex art. 2495, comma 2, c.c.) dalla previa identificazione, sul piano civilistico, della "natura" o "titolo" della loro responsabilità. L'A., dopo aver collegato la natura tributaria del debito degli *ex* soci all'imputazione nei loro confronti dell' "effetto giuridico tributo" "conseguente alla (prevalente) ricostruzione della vicenda estintiva in termini successori", ammette infatti come "simili conseguenze non potrebbero invece verificarsi qualora si affermasse una diversa configurazione della responsabilità dei soci, dal punto di vista civilistico, non ricollegata alla successione nei rapporti ma alla nascita di una nuova obbligazione ex lege, fondata su un titolo differente (per esempio quello dell'arricchimento senza causa)." Con ciò lasciando intendere la dipendenza logica della natura tributaria del debito degli *ex* soci dalla ricostruzione della vicenda estintiva sul versante civilistico; analogamente, seppur in termini più sfumati, mostrano di dar precedenza logica alla ricostruzione civilistica della vicenda estintiva, ora aderendo ora criticando l'impostazione delle Sezioni Unite, L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001; M. CHIONCHIO, *Società estinte e debiti tributari pregressi: coordinamento tra criteri*

confronti degli *ex soci* un unico ed unitario provvedimento impositivo (plurisoggettivo).

Trattasi, invero, di un atto volto a determinare un presupposto d'imposta unitario - quello, cioè, realizzatosi in capo alla società estinta - e rivolto, in virtù del meccanismo successorio, ad una pluralità di soggetti, ovvero tutti gli *ex soci* responsabili.

L'obbligazione tributaria accertata è, invero, unica ed è quella avente ad oggetto i fatti fiscalmente rilevanti accaduti nella sfera dell'ente estinto e che, pertanto, saranno qualificati secondo le regole proprie del rapporto d'imposta riferibile alla società medesima¹⁵⁸.

Quanto, invece, al contenuto motivazionale, l'atto da notificare agli *ex soci* deve indicare tanto i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che legittimano la pretesa impositiva nei riguardi della società (cd. "elemento comune" della fattispecie costitutiva del presupposto imponibile realizzato dall'ente), quanto i dati e gli elementi che integrano la fattispecie del "meccanismo successorio", ovvero i "limiti" della responsabilità degli *ex soci* successori (cd. "elementi specifici" riferibili singolarmente a ciascuno degli *ex soci*)¹⁵⁹.

civilistici e tributari sulla responsabilità dei soci, in *Dial. trib.*, 2014, II, p. 197; P. LAROMA JEZZI, *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2954; G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro delle imprese valgono solo "pro futuro"*, cit., p. 1628.

¹⁵⁸ Cfr. T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti sociali della società*, cit., p. 359 e ss., F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 68.

¹⁵⁹ Cfr. F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 69, che descrive in maniera dettagliata il "peculiare modo di essere della fattispecie legale costitutiva della pretesa dei creditori sociali (e del Fisco) verso gli *ex-soci*. Essa infatti presenta sia (a) un elemento comune (ossia il debito, anche tributario, della società estinta), che (b) degli elementi specifici, riferibili a ciascun singolo socio (ossia l'entità delle somme ed il valore dei beni ricevuti in sede di liquidazione, o come acconti, oltre ai conferimenti non versati)." Di qui, l'A. precisa, altresì, che marginalizzando gli elementi specifici della responsabilità si potrebbe sostenere "la limitazione della garanzia patrimoniale (ai beni e somme ricevute) sia pur sempre elemento esterno al rapporto obbligatorio, il quale dunque sarebbe identico tra i diversi soci, perché connotato esclusivamente dall' "elemento comune" (debito della società); affermazione questa che potrebbe indurre a sostenere la sussistenza di un vincolo di

Inutile dire, che in tal caso (cancellazione prima della notifica dell'atto) alcun dubbio dovrebbe sussistere circa il fatto che l'onere della prova di siffatti "elementi specifici", ovvero dell'effettiva percezione e dell'entità delle somme e/o dei beni percepiti dagli *ex* soci in base al bilancio finale di liquidazione, debba ricadere sull'Amministrazione finanziaria che agisce nei riguardi degli stessi per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova, *ex art.* 2697, c.c.

Diversamente opinando, infatti, gli *ex* soci sarebbero costretti a fornire la - non certo agevole - prova contraria su assunti in fatto e in diritto mai formulati dall'Agenzia, per sottrarsi agli effetti altrimenti pregiudizievoli della definitività dell'atto medesimo¹⁶⁰.

Ove, invece, la cancellazione intervenga nel corso del giudizio di impugnazione dell'atto impositivo notificato alla società medesima, l'applicazione della "regola" della successione presenta diversi profili problematici.

Innanzitutto, è facilmente intuibile che, in tale circostanza, la motivazione dell'avviso di accertamento notificato alla società ancora

solidarietà passiva tra di essi (pur diversamente limitata) e, correlativamente, la negazione di un litisconsorzio necessario." Ove, invece, sia gli elementi specifici che quelli comuni venissero entrambi valorizzati, "i primi "internalizzandoli" nella descrizione dei singoli rapporti obbligatori dei soci (con ciò negandone l'identità ed escludendo la solidarietà passiva tra di essi); i secondi, nel senso di ritenerne l'accertamento questione pregiudiziale ineliminabile", si giungerebbe all'affermazione della necessità di litisconsorzio tra i soci. Quest'ultimo approccio è, del resto, quello valorizzato dalla giurisprudenza di legittimità.

¹⁶⁰ Cfr. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001, secondo cui "L'inaccettabilità e la pericolosità pratica di una tale ricostruzione sono d'immediata evidenza nell'ambito tributario se posta in correlazione con un utilizzo (che, alla luce di alcune prassi dell'Agenzia delle entrate, appare per nulla teorico ed eventuale) delle "presunzioni da accertamento" finalizzato al superamento del dato formale delle risultanze negative dei bilanci di fine esercizio e di fine liquidazione (unico elemento con cui il socio possa sperare di soddisfare l'onere di cui viene assurdamente gravato), oltre che alla prova, sia sotto il profilo dell'an che del quantum, dell'attribuzione ai soci di somme di denaro, sotto forma di utili occulti, nella fase di liquidazione o nei due periodi d'imposta precedenti ad essa. Si tratta, ovviamente, della presunzione di ripartizione di utili occulti ai soci di una ristretta compagine societaria e di quella, collegata alle indagini finanziarie sui conti correnti dei soci, del 2° comma dell'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973."

esistente non indichi - non potendoli indicare - gli elementi specifici legittimanti l'azione nei riguardi dei soci, giacché alla data di emissione dell'atto alcuna liquidazione si era ancora conclusa.

Inoltre, posto che, come innanzi precisato, la cancellazione della società in pendenza di giudizio causa l'interruzione dello stesso *ex art. 299 c.p.c.* e legittima la sua prosecuzione nei confronti dei soci, indipendentemente dalla mancata percezione di somme o beni in fase di liquidazione, è altrettanto facilmente intuibile che l'accoglimento di una tale ricostruzione interpretativa consente all'Agenzia delle Entrate di evitare di dover ricominciare da capo l'azione di recupero nei riguardi dei soci successori, notificando loro un diverso ed autonomo avviso di accertamento che integri quello notificato alla società, quantomeno con riferimento all'indicazione dei predetti elementi specifici del presupposto fondante la legittimazione passiva degli stessi. L'Agenzia potrà, quindi, proseguire, automaticamente, l'azione -sostanziale e processuale - intrapresa nei riguardi della società, nei confronti degli *ex soci*, nella loro veste di "successori".

Ebbene, se questa è la premessa del discorso, deve rilevarsi che la tesi successoria calata nell'ambito del processo tributario, che è a carattere tipicamente impugnatorio, fa scattare profili problematici di ordine pratico di non poco conto.

Nel processo tributario accade, invero, che il contribuente che impugna l'atto esercita le proprie difese censurando i presupposti di fatto e gli assunti di diritto che l'Agenzia ha il dovere di formulare nella motivazione dell'accertamento, a pena di nullità dell'atto medesimo, *ex artt. 3 L. n. 241/1990 e 7 L. n. 212/2000*¹⁶¹. All'Amministrazione finanziaria è preclusa la

¹⁶¹ Secondo pacifica giurisprudenza di legittimità, la motivazione dell'atto impositivo delimita il *thema decidendum e probandum* oggetto del giudizio. Cfr., Cass., 19 ottobre 2015, n. 20251 secondo cui "*la motivazione attiene alla sostanza e non alla forma dell'atto tributario e, pertanto, non è riconducibile ad una mera provocatio ad opponendum, ma integra un elemento essenziale dell'atto suddetto, sulla cui base va definito il thema decidendum e probandum dell'eventuale successivo giudizio di impugnazione. In particolare, deve consentire il controllo interno e giurisdizionale dell'atto, al fine di valutare*

possibilità di integrare o modificare la motivazione dello stesso nel corso del primo grado di giudizio, così come, del resto, la realizzazione di un'attività analoga (di integrazione) trova ostacolo nel giudizio di appello nel divieto di ultrapetizione *ex art. 112 c.p.c.* ¹⁶².

Ebbene, non si vede, quindi, quali sono le ragioni per cui questa normalissima dinamica - esposizione dei motivi della pretesa tributaria nell'atto impositivo e conseguente delimitazione delle ragioni che il contribuente può addurre in giudizio per contrastare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria - venga sovvertita a danno degli *ex* soci che succedono alla società per effetto della cancellazione della medesima, specie quando questa si verifica in corso di causa.

La complessità della questione traspare con chiarezza dalla giurisprudenza di legittimità tributaria che sul punto è tutt'altro che pacifica ed unitaria.

Un primo orientamento ritiene, infatti, che, tanto con riferimento agli *ex* soci delle società di persone, quanto con riferimento agli *ex* soci delle società di capitali e agli accomandanti di s.a.s., la legittimazione processuale dei soci

la correttezza dell'operato dell'amministrazione." Cfr., anche Cass. SS.UU., 5 ottobre 2004, n. 19854; Cass., n. 12 luglio 2006, 15842; Cass. 27 novembre 2006, n. 25054; Cass. 30 ottobre 2009, n. 23009; n. 7056; Cass., 26 marzo 2014 n. 22003; nonché Cass., 14 luglio 2017, n. 17510.

¹⁶² Cfr., in ultimo, Cass., 31 gennaio 2018, n. 2382 secondo cui "*l'Ufficio accertatore non può modificare e/o integrare il presupposto della propria pretesa originariamente contenuta nell'accertamento, poichè è solo tale motivazione che delimita i confini della lite (Cass. n. 6103 del 2016), atteso che le ragioni poste a base di un atto impositivo non possono essere oggetto di modifica e/o di integrazione durante la fase contenziosa, in quanto la difesa del ricorrente si concentra su quanto illustrato nella motivazione*"; nonché, Cass., 30 marzo 2016, n. 6103 secondo cui "*merita rammentare che è regola fondamentale del diritto tributario quella secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo definiscono i confini del giudizio tributario, che (anche se con sue specifiche caratteristiche) è, pur sempre, giudizio d'impugnazione d'atto; sicchè l'ufficio finanziario, restandone le contestazioni adducibili in sede contenziosa circoscritte dalla motivazione dell'avviso di accertamento, non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse o modificare, nel corso del giudizio, quelle definite dalla motivazione suddetta (v., tra le altre, Cass. 9810/14, 13305/09, 26458/08, 20398/05, 17762/02).*"

si pone su un piano preliminare e distinto da quello concernente la concreta possibilità di soddisfazione del credito e non ne viene affatto inciso¹⁶³.

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 sostanziale e processuale alla società cancellata. Del ché, spetta al più, agli *ex* soci l'onere di provare di non aver ricevuto alcunché in sede di riparto in base al bilancio finale di liquidazione (eccependo in giudizio i limiti della propria responsabilità *ex art. 2495, comma 2, c.c.*).

Un secondo e ben più condivisibile orientamento della giurisprudenza di legittimità tributaria, discostandosi da quello *supra* richiamato, ritiene, invece, che spetti all'Amministrazione la dimostrazione dell'*an* e del *quantum* delle somme percepite dagli *ex* soci in sede di bilancio finale, ai fini della prova della loro legittimazione passiva, sostanziale e processuale, in luogo della società estinta¹⁶⁴.

¹⁶³ Cfr., tra le più recenti, Cass., 8 marzo 2017, n. 5988; Cass. 7 aprile 2017, n. 9094; Cass. 16 giugno 2017 n. 15035; Cass., 24 gennaio 2018, n. 1713, in *Corr. trib.*, 2018, XXIV, p. 1877, con nota di G. RAGUCCI, *Assegnazione ai soci di società estinta nel corso del giudizio: condizione dell'azione o eccezione dei soci? - il commento*, cit.; Cass., 2 luglio 2018, n. 17243, secondo cui, addirittura, la responsabilità degli *ex* soci di società di capitali per i debiti tributari della società estinta non subirebbe “*e non subisce limitazione alcuna in ragione dell'entità del conferimento in favore dei soci*”.

¹⁶⁴ Cfr. Cass., 26 giugno 2015, n. 13259, in *Corr. trib.*, 2015, p. 2499, con nota di G. RAGUCCI, *Onere della prova sull'agenzia in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese*, cit.; in *Riv. giur. trib.*, 2015, p. 767, con nota di C. GLENDI, *E intanto prosegue l'infinita historia dell'estinzione delle società, cancellate dal registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, cit.; in *Boll. trib.*, 2015, p. 1731, con nota di B. AIUDI, *Estinzione della società di capitali: sulla responsabilità dei soci*. Cfr., anche Cass., 7 ottobre 2015, n. 20063; Cass., 23 novembre 2013, n. 23916; nonché da ultimo Cass., 28 marzo 2018, n. 7724, secondo la quale “*In tema di contenzioso tributario, nell'ipotesi di cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese, l'Amministrazione finanziaria può agire in via sussidiaria nei confronti dei soci, nei limiti di cui all'art. 2495 c.c., sino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di*

A ben vedere, solo quest'ultima impostazione permette di evitare di incorrere nel rischio che il meccanismo della successione universale *sui generis* degli *ex* soci nel debito della società, una volta calato in materia processual-tributaria, assecondi un'inaccettabile giurisdizione "supplente" di un'amministrazione ingiustamente alleviata dall'adempimento dei propri doveri fondamentali e costituzionalmente sanciti, quali, *in primis*, il dovere di ben provvedere *ex art. 97 Cost.*

2. L'irretroattività della "sopravvivenza" quinquennale *ex art 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014*

Quello innanzi descritto è - senza alcuna pretesa di esaustività - il quadro degli effetti dell'estinzione delle società delineatosi in materia tributaria, successivamente alla ricostruzione in chiave successoria, universale e *sui generis*, degli *ex* soci fornita dalle SS.UU. della Suprema Corte e prima dell'entrata in vigore del cit. D.Lgs. n. 175/2014.

Le novità introdotte dal decreto semplificazioni, con riguardo alla "sopravvivenza fiscale" della società per un quinquennio dalla cancellazione (art. 28, comma 4) e con riguardo alla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci (art. 28, comma 5) hanno aperto scenari particolarmente "inquietanti", sul piano teorico ed applicativo.

Innanzitutto, l'assenza di una specifica disciplina circa i termini di decorrenza della novella di cui al cit. art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 ha, sin da subito, generato l'interrogativo sull'ambito di efficacia temporale in cui la *fiction iuris* sarebbe stata destinata a valere, lasciando spazio a diverse e contrapposte interpretazioni.

liquidazione, ma è tenuta a dimostrare i presupposti della loro responsabilità e, cioè che, in concreto, vi sia stata distribuzione dell'attivo e che una quota di quest'ultimo sia stata riscossa, non potendo allegare per la prima volta in appello la circostanza, non dedotta in sede di accertamento, della distribuzione occulta di utili extracontabili."

L'Amministrazione finanziaria, come era prevedibile che fosse, ha prontamente accolto la tesi - che ad oggi può dirsi definitivamente superata - dell'efficacia retroattiva della norma, affermandone la natura procedimentale¹⁶⁵.

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate ha considerato - semplicisticamente ed erroneamente, come è stato poi confermato dall'intervento della Suprema Corte - la nuova disposizione alla stregua di un intervento normativo che fornisse una diversa regolamentazione dei termini di accertamento, riscossione, oltre che del processo tributario.

Per l'Agenzia, il regime di sopravvivenza o reviviscenza quinquennale, introdotto dall'art. 28, comma 4, del decreto semplificazioni, avrebbe consentito al Fisco di espletare, nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza imposti dalla legge, attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi (e contributi), interessi e sanzioni anche nei confronti di società che hanno chiesto la propria cancellazione dal Registro delle imprese, prima dell'entrata in vigore del cit. decreto e, quindi, prima del 13 dicembre 2014. Inoltre, riferendosi anche agli atti del "contenzioso", l'applicazione retroattiva della nuova norma avrebbe precluso l'interruzione dei processi pendenti al 13 dicembre 2014 in cui è parte una società cancellata nel quinquennio precedente a detta data, con la conseguente inammissibilità dell'istanza di riassunzione promossa da o nei confronti dei soci, in qualità di successori, secondo quanto consolidatosi nel diritto vivente *ratione temporis*.

¹⁶⁵ Sul punto, si veda quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nella circolare del 30 dicembre 2014, n. 31/E, par. 19.2, ove si legge che l'art. 28, comma 4, del decreto semplificazioni "trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento" e nella successiva circolare del 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 13.2 in cui è ribadito e meglio precisato che "trattandosi di norma procedurale, in quanto tesa proprio a salvaguardare le azioni di recupero della pretesa erariale, la stessa si applica anche per attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal Registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima del 13/12/2014, data di entrata in vigore del D.lgs n. 175/2014, nonché per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data, ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge."

Salvo il caso di giudizi definiti con sentenza passata in giudicato, l'interpretazione retroattiva dell'art. 28, comma 4, "suggerita" dall'Amministrazione avrebbe comportato la prosecuzione dei processi nei riguardi delle società cancellate dal Registro delle imprese prima dell'entrata in vigore della novella, con inaccettabili e gravi inconvenienti di ordine pratico.

L'estinzione avrebbe infatti reso irrilevante, ai fini fiscali e contributivi, la cancellazione della società dal Registro delle imprese, con effetti su tutti i rapporti sostanziali e processuali (non ancora definiti) pregressi, nella misura in cui la richiesta di cancellazione fosse avvenuta nei cinque anni precedenti all'entrata in vigore del decreto semplificazioni. Il che si sarebbe posto in evidente conflitto con il principio di tutela della buona fede e del legittimo affidamento di cui all'art. 10, commi 1 e 2, L. n. 212/2000.

Non a caso, infatti, la tesi dell'efficacia retroattiva della novella in questione è stata prontamente rigettata dalla più attenta dottrina e dalla giurisprudenza di merito avallata, poi, da quella di legittimità, che con la già cit. sentenza del 2 aprile 2015, n. 6743 ha definitivamente sancito che la sospensione degli effetti estintivi prevista dal cit. art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 si realizza solo ed esclusivamente nei casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal Registro delle imprese sia presentata nella vigenza della nuova disciplina, ossia a decorrere dal 13 dicembre 2014¹⁶⁶.

¹⁶⁶ In dottrina, cfr. G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 47, secondo cui, "Dal punto di vista, infine, dell'estensione temporale, sembra doversi affermare che la disposizione riguarda le cancellazioni effettuate dopo il decimoquinto giorno successivo alla pubblicazione del D.Lgs. n. 175 del 2014. Per effetto della disciplina in esame, infatti, la cancellazione subisce una "restrizione" della propria efficacia estintiva la quale non opera immediatamente rispetto agli atti tributari (ed essendo invece rinviata di 5 anni). Questo effetto "ridotto" è però riconducibile alla richiesta di cancellazione solo a decorrere dall'entrata in vigore della norma, mentre le cancellazioni poste in essere anteriormente avevano una piena efficacia estintiva che potrebbe venir meno solo in base all'espressa previsione della retroattività della disciplina che, tuttavia, manca", nonché L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001 che, anticipando quanto poi affermato dai Supremi Giudici, ha chiaramente evidenziato che "Il decreto non contiene una disposizione generale volta a coordinare la

nuova disciplina delle società cessate rispetto alle fattispecie pregresse. Soccorre, in tal senso, la legge di delega 11 marzo 2014, n. 23, che nel suo primo articolo obbliga il Governo al rispetto dei principi dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla l. 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento al ... vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore. Quest'ultima disposizione, letta in necessario coordinamento con gli artt. 11 e 14 delle disposizioni sulla legge in generale, porta allora a ritenere che la disciplina del d.lgs. n. 175 del 2014 possa applicarsi alle sole fattispecie di responsabilità successive all'entrata in vigore di esso. Le modifiche al testo dell'art. 36 ed all'art. 19 del d.lgs. n. 46 del 1999, dunque, dovrebbero produrre effetti solo in relazione a fatti, circostanze, atti ed azioni di responsabilità successive all'entrata in vigore del d.lgs. n. 175 del 2014 (13 dicembre 2014). Analogamente, la deroga alla definitività dell'estinzione societaria non potrà che applicarsi alle sole cancellazioni societarie successive all'entrata in vigore del 4° comma del d.lgs. n. 175 del 2014, essendo in contrasto con il citato principio d'irretroattività (oltre che foriera di molteplici difficoltà operative) la possibilità di far rivivere, magari per periodi temporali anche limitatissimi ed a soli fini tributari, società la cui cancellazione sia stata richiesta entro il quinquennio precedente l'entrata in vigore della norma.” Per la giurisprudenza di merito inizialmente espressasi sul punto, cfr. CTP Reggio Emilia, sez. II, 23 gennaio 2015, n. 5, in *Fisco*, 2015, IX, con nota di A. RUSSO, *Esclusa la retroattività della norma sulla reviviscenza delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 890. Secondo i Giudici emiliani, le norme “*parasostanziali, cioè norme che intervengono sulla disciplina delle prove, come quella del decreto semplificazioni ... non possono ritenersi a carattere procedimentale e, quindi, non possono avere effetto retroattivo*”, nonché CTR Lombardia, sez. XIV, 5 febbraio 2015, n. 359 e CTP Chieti, sez. V, 9 marzo 2015, n. 155. Per la più recente giurisprudenza di legittimità, successiva alla cit. Cass. del 2 aprile 2015, n. 6743cfr. Cass., 22 aprile 2016, n. 8140; Cass., 10 agosto 2016, n. 16937; Cass., 8 settembre 2016, n. 17791, Cass., 4 settembre 2017, n. 20752, in *Fisco*, 2017, XXXIX, p. 3773 con nota di A. RUSSO, *Inammissibile il ricorso dell'ex liquidatore della società estinta – commento*; Cass., 02 ottobre 2017, n. 23029, in *Fisco*, 2017, XLIII, p. 4169, con nota di F. GALLIO, *Esclusa l'efficacia retroattiva della norma sulla sopravvivenza delle società estinte – commento*. Nonostante il chiaro pronunciamento della Suprema Corte circa la irretroattività della norma, sostengono la tesi contraria, G. ANTICO, M. GENOVESI, *Ragioni a favore della retroattività della disciplina delle società estinte*, in *Fisco*, 2017, III, p. 219 e ss., secondo i quali “*non appare costituire un ostacolo alla retroattività della disciplina in esame il combinato disposto operato dagli artt. 11 delle preleggi e dall'art. 3 dello Statuto del contribuente ... il legislatore con il D.Lgs. n. 175/2014 pare proprio che abbia voluto introdurre non una norma sostanziale bensì una disposizione procedurale che attiene all'accertamento, per la quale vale il principio tempus regit actum ... La finalità dell'intervento normativo è chiara ed è specificatamente individuata nella relazione illustrativa allo schema di Decreto legislativo nella necessità di “coordinare le disposizioni dell'art. 2945 del Codice civile (...) e le norme in materia di validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso (...) al fine di evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate*”. In sostanza, la necessità dell'intervento nasce proprio dalla presa d'atto che l'art. 2945 cc. - così come modificato dal D.Lgs. n. 6/2003 ed interpretato dalla Suprema Corte - “*rende di difficile realizzazione i controlli e le azioni di recupero fiscale*”, comportando anche il rischio di creare “*particolari turbative ai contribuenti conseguenti alla concentrazione dei controlli nel periodo di scioglimento e liquidazione, con evidenti effetti anche sull'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa*”. È risultata - quindi - conseguenziale (e ragionevole ad avviso di chi scrive) la scelta del Legislatore delegato di intervenire proprio sulla procedura di controllo, operando una modifica sui relativi termini in modo oggettivo, avuto riguardo “*agli artt. 43, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 e 57,*

Il ragionamento condotto dai Supremi Giudici muove in direzione diametralmente opposta rispetto alla *ratio* fondante la tesi dell'Amministrazione finanziaria¹⁶⁷.

La Corte di legittimità inizia, invero, con l'osservare che la disposizione di cui si discute ha natura sostanziale e non meramente procedurale, giacché essa non si risolve in una diversa disciplina dei termini processuali e/o dei tempi e delle procedure di accertamento e riscossione, ma va ad incidere direttamente sulla capacità e soggettività giuridica delle società commerciali cancellate dal Registro delle imprese, che per il periodo da essa previsto (cinque anni) sono "tenute in vita" parzialmente ed al solo fine di garantire l'efficacia dell'attività, sostanziale e processuale, degli Uffici legittimati a richiedere tributi, contributi, relative sanzioni ed interessi. È del tutto irrilevante, quindi, che il periodo di sospensione dell'efficacia della cancellazione coincida con il termine di accertamento previsto dall'art. 43, comma 2, DPR n. 600/1973 (II.DD.), e dall'art. 57, comma 2, DPR n. 633/1972 (IVA).

Ciò premesso, i Supremi Giudici escludono la retroattività della norma anche in ragione di quanto disposto, in termini generali, dall'art. 11 delle preleggi, ai sensi del quale "*la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*", e con specifico riferimento al settore tributario, dall'art. 3, comma 1, L. n. 212/2000, secondo cui "*le disposizioni tributarie non hanno effetti retroattivi*"; norme che, invero, pongono un criterio interpretativo di

comma 2, del D.P.R. n. 633/1972". In definitiva, secondo gli A., l'effetto retroattivo della legge appare pertanto giustificato dall'esigenza - che si ritiene meritevole di tutela - di riconoscere agli organi di controllo un tempo maggiore per verificare il rispetto delle procedure (già codificate e disciplinate) da parte degli organi sociali, a garanzia oltre che dell'azione erariale anche di tutti quei contribuenti che - in modo diligente e trasparente - hanno osservato le operazioni di scioglimento e cancellazione.

¹⁶⁷ Per una dettagliata ricostruzione dell'*iter* logico-giuridico condotto dai Supremi Giudici nell'affermare la irretroattività dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, cfr. G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro" - il commento*, cit., p. 1626 e ss.

fondo che opera nei casi dubbi in cui - come in quello in esame - la nuova disposizione tributaria nulla prevede circa la propria efficacia temporale.

A conferma della irretroattività milita, del resto, l'art. 1 della Legge delega n. 23/2014 che ha imposto al Legislatore delegato di rispettare nell'adozione del decreto semplificazioni i precetti dello Statuto dei diritti del contribuente e perciò anche dell'art. 3, comma 1, sul punto direttamente implicato.

Infine, poiché la norma da ultimo richiamata fa salvi i casi di *“disposizioni di interpretazione autentica”*, la Corte va oltre e nel sostenere fermamente la tesi della irretroattività nega espressamente una qualsivoglia valenza interpretativa della stessa *“dato il suo tenore testuale, che non solo non assegna espressamente alla disposizione alcuna natura interpretativa, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 dello statuto dei diritti del contribuente, ma neppure in via implicita intende privilegiare una tra le diverse possibili interpretazioni delle precedenti disposizioni in tema di estinzione della società”*.

La *ratio* dell'affermata efficacia solo *“pro futuro”* della novella in esame è da ravvisare nell'intento - reso esplicito nella sentenza del 2015 - di bloccare sul nascere la possibilità di sanare *ex post* tutti quegli atti di accertamento, liquidazione e riscossione notificati a società cancellate dal Registro delle imprese prima dell'entrata in vigore del decreto semplificazioni che - come *supra* ampiamente chiarito - sono improduttivi di effetti, per inesistenza della notifica, perché indirizzati a soggetti inesistenti in quanto estinti.

In altro dire, la retroattività della novella non può condividersi, poiché genererebbe difficoltà pratiche che potrebbero derivare dalla *“necessità di porre rimedio, ora per allora, alle più svariate situazioni (anche processuali) venutesi a creare nel tempo; situazioni che potrebbero essere ulteriormente complicate dal successivo automatico prodursi degli effetti dell'estinzione, una volta compiuto il quinquennio di differimento.”*

Si aggiunga che l'intervento della Suprema Corte, sebbene riguardi espressamente l'ambito dell'efficacia temporale della *fictio iuris* di cui al comma 4, dell'art. 28, va letto, senza dubbio, in maniera estensiva.

Come osservato da autorevole dottrina, esso consente, invero, di delimitare una cornice all'interno della quale anche le altre disposizioni introdotte dall'art. 28, D.Lgs. n. 175/2014 dispongono soltanto per il futuro¹⁶⁸.

Così, quindi, la regola dell'inversione dell'onere della prova sugli elementi costitutivi della responsabilità dell'art. 36, comma 1, DPR n. 602/1973, introdotta dal comma 5, lett. a), del cit. art. 28 e le modifiche apportate al testo dell'art. 19, D.Lgs. n. 46/1999, di cui si parlerà oltre.

In definitiva, fermo restando le molteplici incertezze interpretative sorte intorno all'art. 28 di cui si discute, l'unico dato "certo" sul quale - almeno allo stato attuale - non dovrebbe dubitarsi è l'irretroattività della novella che, in sostanza, segnando un vero e proprio spartiacque nella disciplina degli effetti tributari della cancellazione delle società, ha finito per incrementare le già non poche difficoltà operative che si manifestano all'indomani del verificarsi della estinzione delle società sia di persone che di capitali.

2.1 L'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo della novella

La formulazione imprecisa ed equivoca, tanto sul piano grammaticale quanto su quello tecnico, del cit. art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 pone ulteriori interrogativi ed incertezze concernenti l'esatta individuazione del suo ambito di applicazione, oggettivo e soggettivo.

Sul piano oggettivo, non è chiaro, innanzitutto, se la norma, che espressamente differisce il decorso degli effetti dell'estinzione della società di cui all'art. 2495, comma 2, c.c. al termine de quinquennio successivo "*alla richiesta di cancellazione del (rectius dal) Registro delle imprese*" sia

¹⁶⁸ Cfr., G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro" - il commento*, cit., p. 1629, nota 7 e L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001.

applicabile anche alle ipotesi di cancellazioni disposte d'ufficio, rispetto alle quali, a rigore, non v'è un'espressa "*richiesta di cancellazione*"¹⁶⁹.

Ci si riferisce, in specie, ai casi disciplinati dall'art. 2490, comma 6, c.c. - per le società di capitali - e dall'art. 223 *septiesdecies* disp. att. c.c. - per gli enti cooperativi¹⁷⁰.

Nel primo caso, la cancellazione d'ufficio avviene "*qualora per oltre tre anni consecutivi non venga depositato il bilancio*" di liquidazione.

Nel secondo, la cancellazione d'ufficio è disposta dal Conservatore del Registro delle imprese, se a seguito dello scioglimento con provvedimento dell'autorità di vigilanza (senza nomina del liquidatore, ove non risulti l'esistenza di valori patrimoniali immobiliari) degli enti cooperativi che non abbiano depositato i bilanci di esercizio da oltre cinque anni, non venga presentata, entro il termine perentorio di trenta giorni dalla pubblicazione dello scioglimento nella Gazzetta Ufficiale, "*formale e motivata domanda all'autorità governativa da parte dei creditori o degli altri interessati, intesa ad ottenere la nomina del commissario liquidatore*".

¹⁶⁹ Con il termine "richiesta" sembra che il Legislatore abbia inteso riferirsi alla domanda di iscrizione della cancellazione di cui agli artt. 2189, comma 1, c.c. e 11 DPR n. 581/95. L'indicazione quale termine *a quo* della data della domanda di iscrizione ha, probabilmente, lo scopo di evitare che l'intervallo temporale tra la "domanda" e l'effettiva iscrizione della cancellazione possa determinare un (ulteriore) allungamento dei tempi ai fini, dell'estinzione "definitiva" dell'ente societario, ossia dell'estinzione opponibile anche agli enti legittimati a richiedere tributi o contributi. Sul punto, cfr. M. SPERANZIN, *La cancellazione dal registro delle imprese dopo il c.d. decreto "semplificazioni": profili societari*, in *Nuove leggi civ. comm.*, cit., p. 10140 secondo cui tale soluzione appare "*criticabile, in quanto gli effetti della cancellazione, come in genere delle iscrizioni nel registro delle imprese, si producono dal momento in cui il procedimento risulta completato.*" La questione *supra* evidenziata è stata posta, del resto, anche dalla giurisprudenza di legittimità, in specie, Cass., 2 aprile 2015, n. 6743, cit., che, tuttavia, non ha affrontato il tema essendo non rilevante al caso di specie (avente, invero, ad oggetto una cancellazione di una s.n.c. avvenuta su richiesta del liquidatore).

¹⁷⁰ Sull'art. 2490, comma 6, c.c., cfr., *sub art. 2490, Bilanci in fase di liquidazione*, in AA.VV., *Commentario G. GIANNELLI e A. DELL'OSSO del Codice Civile*, diretto da E. GABRIELLI, *Della Società - Dell'Azienda - Della Concorrenza* - Vol. III (Artt. 2452-2510) a cura di U.D. SANTOSUOSSO, Torino, 2015, p. 1027. L'art. 223 *septiesdecies* disp. att. c.c. è stato inserito dall'art. 9, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 6/2003 e successivamente modificato dall'art. 10, L. n. 99/2009.

In entrambi i casi, la cancellazione costituisce la conseguenza di un comportamento inerte da parte dei soggetti onerati al deposito del bilancio - di liquidazione delle società di capitali o ordinario di enti cooperativi - che è pur sempre riconducibile, *latu sensu*, ad una scelta discrezionale.

Ebbene, proprio in considerazione di questo aspetto (volontarietà tacita della cancellazione), superando il flebile elemento letterale - l'utilizzo del termine "*richiesta*" - sembra ragionevole ricondurre anche tali ipotesi di cancellazioni d'ufficio nella previsione di cui al cit. art. 28, comma 4¹⁷¹.

Un secondo dubbio riguarda, poi, gli "atti" cui la norma espressamente si riferisce. Vale a dire gli atti "*di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*", ovvero quelli anche eventualmente processuali, che hanno la precisa funzione di portare a conoscenza del destinatario una ben determinata pretesa tributaria, contributiva oppure sanzionatoria, comprensiva di interessi.

Ove si valorizzasse il mero dato letterale, la disposizione sembrerebbe contemplare esclusivamente gli atti notificati "alla" società cancellata e non anche "dalla" società. Il che potrebbe sembrare, del resto, coerente con la *ratio* della norma che, come *supra* evidenziato, è piuttosto chiara nel senso di favorire l'attività di accertamento e riscossione del Fisco e non certo il contribuente.

Ed invece, nonostante la lettera e la *ratio* della norma, sostenere una tale interpretazione non sembra affatto condivisibile¹⁷².

¹⁷¹ Cfr., 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, III, p. 470 e nota 46.

¹⁷² Cfr. A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., p. 2843. Secondo l'A., poiché la norma si occuperebbe solo di efficacia e validità di atti di imposizione e/o di contenzioso, bisognerebbe escludere dall'operatività della stessa quelle vicende che non si compendiano con l'emanazione di un atto. È il caso, ad esempio, di tutte quelle vicende che nell'ambito dell'accertamento ovvero dei procedimenti sanzionatori si compiono ad impulso del contribuente, quali il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione, eventuali condoni, l'acquiescenza, nonché la presentazione di memorie difensive in risposta ad un atto di contestazione di una

Per un verso, essa determinerebbe una disparità di trattamento (quella cd. interna), cioè a scapito della società cancellata non valendo per quest'ultima la medesima fattispecie "sanante" circa la validità ed efficacia di atti predisposti e notificati dopo la sua cancellazione, per un altro, non sarebbe affatto ragionevole, poiché finirebbe per escludere qualsivoglia potere di reazione dell'ente debitore a fronte della notifica di un atto impositivo, di riscossione, sanzionatorio o di un atto processuale. Dedurre *tout court* l'invalidità e l'inefficacia di qualsivoglia attività proveniente dalla società tenuta temporaneamente in vita, significherebbe, svuotare di contenuto la norma *de qua* e renderla di fatto inapplicabile.

Ed invero, aldilà del delicatissimo problema che la sopravvivenza fiscale della società (civilisticamente estinta) pone circa l'individuazione dei soggetti legittimati a rappresentarla e dei loro poteri, non avrebbe alcun senso pratico escludere che, a fronte della notifica dell'atto impositivo, la società cancellata possa reagire, impugnando giudizialmente o comunque contestando l'atto stesso.

Sul piano soggettivo altri e diversi problemi interpretativi emergono con riferimento al fatto che l'art. 28, comma 4, si riferisce espressamente all'art. 2495 c.c. e, quindi, al differimento degli effetti estintivi delle sole società di capitali e delle società cooperative, in ragione del richiamo contenuto nell'art. 2519 c.c. e non anche, quindi, delle società di persone¹⁷³.

violazione ex art. 16, D.Lgs. n. 472/1997. *"In tutti questi casi, infatti, prima del problema della validità ed efficacia dell'atto - che manca - c'è il problema della legittimazione a condurre la procedura, l'eventuale contraddittorio, ovvero i pagamenti necessari al perfezionamento della medesima. Una legittimazione, questa, che a seguito dell'estinzione civilistica della società non è possibile intravedere, neanche in ragione della norma sulla sopravvivenza fiscale, la quale - come osservato - è funzionalizzata e limitata alla sola efficacia di atti. Se così è, tuttavia, diventa evidente la disparità di trattamento che si viene a creare a scapito della (defunta) società quanto e soprattutto di coloro che sono destinati a subire gli effetti di un'eventuale determinazione del debito fiscale in capo alla stessa."*

¹⁷³ Quanto all'applicabilità dell'art. 28, comma 4, anche alle società cooperative, cfr. D. DALFINO, *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*, cit., p. 72; Id., *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, cit., p. 195.

Il che, porterebbe ad escludere l'operatività della norma con riferimento alle società di persone.

La Suprema Corte, al riguardo, ha già manifestato contrario avviso¹⁷⁴. Per Essa, per ragioni di carattere sistematico e coerenza, l'espreso riferimento alla sola estinzione delle società di cui all'articolo 2495 c.c. ed il fatto che la relazione illustrativa al decreto semplificazioni menzioni solo l'effetto costitutivo dell'estinzione delle società di capitali non limitano, invero *“la portata della norma alle sole società di capitali”* in quanto *“valgono sul punto le stesse considerazioni sistematiche del necessario parallelismo, in tema di estinzione, tra società di capitali e di persone”* sostenuto *“a partire dalle pronunce a sezioni unite n. 4060, n. 4061 e n. 4062 del 2010”*.

Nella stessa direzione si è, del resto, espressa la dottrina prevalente, sebbene taluno ha osservato la minore utilità per il Fisco di una *“sopravvivenza fiscale”* della società di persone, data l'inapplicabilità ad essa dell'art. 36, DPR n. 602/1973 e stante, in ogni caso, la responsabilità diretta ed illimitata degli *ex* soci, che garantirebbero comunque la salvaguardia delle ragioni creditorie¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Cfr. Cass., 2 aprile 2015, n. 6743, cit.; Cass., 19 ottobre 2015, n. 21112; nonché Cass., 6 luglio 2016, n. 13792.

¹⁷⁵ Cfr. 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)*, cit., p. 471; G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit., p. 1053, nota 9; A. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, p. 382; A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., p. 2846 Per il carattere di norma eccezionale dell'art. 28, comma 4, non applicabile, quindi, estensivamente anche alle società di persone, cfr. G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 49 e M. SPERANZIN, *La cancellazione dal registro delle imprese dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili societari*, cit., p. 1042.

3. Modalità, tempi e luoghi delle notificazioni degli atti procedurali e processuali: profili critici

Una delle maggiori criticità che pone la citata novella investe il tema della notificazione degli atti di *“liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi”* in relazione ai quali è stato congegnato il peculiare regime di sopravvivenza fiscale quinquennale delle società cancellate. Trattasi, invero, di atti recettizi e cioè di atti che in quanto tali devono essere portati a conoscenza del destinatario mediante notificazione.

Si pone, quindi, il problema dell'individuazione del “luogo” presso il quale eseguire la notifica e dell'identificazione dell’“organo” che ha la rappresentanza *pro-tempore* della società sopravvissuta e, pertanto, il “potere” di risultare destinatario dell'atto ed eventualmente di opporsi ad esso.

Ciò, per l'ovvia considerazione che, nel quinquennio in cui opera il differimento degli effetti estintivi fiscali, la società risulta, comunque, estinta sul piano civilistico e, prima ancora fattuale, e quindi, priva della propria struttura formale e, soprattutto, del proprio substrato organizzativo e patrimoniale.

Ed allora, due le soluzioni possibili.

O si ritiene che gli atti in questione perdano la qualifica di recettizi, il che non appare affatto ragionevole sul piano della certezza del diritto, oppure si immagina una sopravvivenza all'estinzione anche della sede sociale (legale e/o effettiva) e del legale rappresentante della società cancellata.

Taluna dottrina ha accolto quest'ultima tesi, pur senza tacere sulle non poche perplessità e difficoltà pratiche che derivano dall'attribuire un significato più ampio alla “non-estinzione” dell'ente di quanto non appaia dalla lettera della norma¹⁷⁶.

¹⁷⁶ Sul tema della sopravvivenza della sede della società e degli organi dell'ente “defunto” civilisticamente, ma “tenuto in vita” fiscalmente, e dei relativi profili critici, cfr. D. DALFINO, *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*,

Quanto, in specie, al “luogo di notificazione”, ritenere che esso possa individuarsi nella sede dell’ultimo domicilio fiscale della società cancellata, per quanto sembri una soluzione coerente non può dirsi affatto appagante¹⁷⁷.

Appare veramente irragionevole ipotizzare che alla *fictio iuris* congeziata dalla norma per cui l’estinzione non ha effetto fiscalmente possa corrispondere anche la realtà sostanziale di riferimento e che, quindi, permangano nella disponibilità della società estinta e dei suoi *ex soci*, per i cinque anni successivi alla richiesta di cancellazione, i locali che erano originariamente dedicati alla sede sociale (legale o effettiva)¹⁷⁸.

cit., p. 72; Id., *La cancellazione “differita” della società in ambito tributario*, cit., p. 195; A. CARINCI, *L’estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, p. 2846; G. FRANSONI, *L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 47; G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”*: *profili tributari*, cit., p. 1055.

¹⁷⁷ L’Agenzia delle Entrate con la già citata circolare del 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 13.4 ha sostenuto che “*a partire dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del citato decreto (D.Lgs. n. 175/2014), l’avviso di accertamento contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal Registro delle imprese sarà emesso nei confronti della società “cancellata” e notificato alla stessa presso la sede dell’ultimo domicilio fiscale*”. Tale soluzione si fonda sull’erroneo assunto per cui, in virtù del cit. art. 28, comma 4, “*l’effetto dell’estinzione si produrrà solo dopo cinque anni dalla data della cancellazione*”, mentre come *supra* evidenziato la novella introduce una *fictio iuris* per cui gli effetti dell’estinzione della società, ai soli ed esclusivi fini fiscali, sono differiti al termine del quinquennio dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese, producendosi, invece da tale data la immediata e definitiva estinzione della medesima dal punto di vista civilistico.

¹⁷⁸ Cfr. D. DALFINO, *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*, cit., p. 72; Id., *La cancellazione “differita” della società in ambito tributario*, cit., p. 195, secondo cui “*In mancanza di elementi utili ad individuarla e soprattutto a riferirla al destinatario degli atti impositivi, quella che era la sede sociale diventa un luogo fantasma, un “non luogo”*. Secondo l’A., sostenere che la *fictio iuris* introdotta dalla novella porti con sé la sopravvivenza per il medesimo lasso di tempo (5 anni) della sede della società, significherebbe svilire la naturale recettività degli atti, risolvendola in una “prerogativa vuota e formale”, e favorire oltremodo il Fisco, pregiudicando irragionevolmente i destinatari finali degli effetti degli atti tributari notificati all’ente estinto (gli *ex soci*). L’A. precisa, altresì, che la conferma, indiretta, si ricaverebbe dal fatto che nel predisporre un meccanismo analogo all’art. 2495, comma 2, ultimo periodo, c.c. - che consente ai creditori sociali di proporre la domanda nei confronti degli *ex soci* e degli *ex liquidatori* presso l’ultima sede della società - il Legislatore ha limitato l’applicazione di siffatta modalità “eccezionale” di notifica ad un periodo di tempo relativamente breve (un anno dalla cancellazione). Lo stesso accade in relazione alla situazione che viene a determinarsi in materia fallimentare, in relazione alla quale la giurisprudenza afferma la possibilità di notificare il ricorso per la dichiarazione di fallimento presso la sede della società cancellata, fermo restando, però, il limite temporale di cui all’art. 10 L. fall. (un anno

Per tali ragioni, non dovrebbe potersi applicare la disciplina di cui al comb. disp. degli artt. 145 c.p.c. e 60 DPR n. 600/1973, nella parte in cui essa si riferisce alla notificazione degli atti indirizzati alla società presso la sede della medesima.

Analoghe considerazioni dovrebbero valere, del resto, per la verifica della praticabilità della notificazione al rappresentante legale della società, *ex artt. 138, 139 e 141 c.p.c.* e, quindi, all'*ex liquidatore*, salvo a ritenere - come più innanzi si preciserà - che i poteri di siffatto organo siano "prorogati per un quinquennio" al pari della "proroga quinquennale" disposta per la sopravvivenza fiscale della società.

Ora, a meno di non volere ritenere l'ostacolo insuperabile e di essere costretti a ricorrere allo strumento della notificazione nei confronti degli irreperibili - *ex art. 140 c.p.c.* (irreperibilità relativa) o *ex art. 60, comma 1, lett. e), DPR n. 600/1973* (irreperibilità assoluta) - si potrebbe far leva sull'operatività dell'*art. 60, comma 1, lett. d), DPR n. 600/1973*, ai sensi del quale "*è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate*"¹⁷⁹.

dalla cancellazione). In altro dire, l'eccezionalità di queste ipotesi trova giustificazione nella brevità del lasso temporale entro il quale la notificazione presso la sede sociale è consentita, nonostante la cancellazione dell'ente. Oltre questo limite, cadono la presunzione di riferibilità della notificazione al destinatario e soprattutto la presunzione di conoscenza o conoscibilità dell'atto.

¹⁷⁹ L'art. 143 c.p.c. relativo alla notificazione nei confronti dei soggetti dei quali non sono conosciuti la residenza, la dimora e il domicilio o privi di un procuratore ai sensi dell'art. 77 c.p.c. non è applicabile, in virtù dell'esclusione espressa contenuta nell'art. 60, comma 1, lett. f) DPR n. 600/1973. Sul punto, cfr. D. DALFINO, *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*, cit., p. 72; Id., *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, cit., p. 195. Quanto all'operatività dell'art. 60, comma 1, lett. d), DPR n. 600/1973, l'Agenzi delle Entrate che con la citata circolare del 19 febbraio 2015, n.

Soluzione, anche questa, piuttosto debole dal momento che, allo stato, l'elezione di domicilio, che dovrebbe avvenire precedentemente alla cancellazione, costituisce pur sempre una mera "facoltà" e non un obbligo.

Un'ulteriore possibile soluzione, del pari non del tutto soddisfacente, sembra essere quella offerta dalle recenti novità introdotte in materia di notifica di atti procedimentali e processuali a mezzo posta elettronica certificata, ma anche qui con seri dubbi, come si chiarirà, sul destinatario legittimato a ricevere la posta elettronica certificata.

Quanto agli "avvisi" ed "altri atti" che per legge devono essere notificati alle imprese individuali o costituite in forma societaria, la novella introdotta all'art. 60, comma 7, DPR n. 600/1973 stabilisce che detta notifica "può" essere effettuata a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (cd. INI-PEC) e che, ove, la casella di posta risulti satura, l'Ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio¹⁸⁰.

6/E, par. 13.4 ha precisato che *"la società, precedentemente alla cancellazione, potrà avvalersi, comunque, della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano ai sensi dell'articolo 60, comma 1 lett. d) del DPR n. 600 del 1973."* In dottrina, ha ritenuto che siffatta soluzione, ossia l'elezione di domicilio, che, a rigore, rappresenterebbe una mera facoltà, finirebbe per diventare un'opzione necessitata, A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, p. 2846

¹⁸⁰ Il comma 7 dell'art. 60, DPR n. 600/1973 è stato aggiunto dall'art. 7-quater, comma 6, D.L., 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L., 1 dicembre 2016, n. 225. Tale disposizione si applica alle notificazioni degli avvisi e degli altri atti che per legge sono notificati ai contribuenti a decorrere dall'1 luglio 2017, ai sensi di quanto disposto dall'art. 7-quater, comma 7, del medesimo D.L. n. 193/2016. Ai sensi della citata novella *"In deroga all'articolo 149-bis del codice di procedura civile e alle modalità di notificazione previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta non compatibili con quelle di cui al presente comma, 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 con le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo di posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC). All'ufficio sono consentite la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, di tali indirizzi. Se la casella di posta elettronica risulta satura, l'ufficio*

In tali casi, ove dopo il secondo tentativo la casella di posta elettronica risulti ancora satura “*oppure nei casi in cui l’indirizzo di posta elettronica del contribuente non risulta valido o attivo*”, il cit. art. 60, comma 7, al secondo periodo dispone che “*la notificazione deve essere eseguita mediante deposito telematico dell’atto nell’area riservata del sito internet della società InfoCamere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo 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.*”

Analogamente, per la notifica degli atti di riscossione, l’art. 26, comma 2, DPR n. 602/1973, rinviando sul punto a quanto disposto dal cit. art. 60, comma 7, DPR n. 600/1973, prevede che la notifica della cartella di pagamento “*può essere eseguita*” a mezzo posta elettronica certificata, all’indirizzo del destinatario risultante dall’INI-PEC¹⁸¹.

effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio.” Le imprese costituite in forma societaria hanno, infatti, l’obbligo di attivare e comunicare, all’atto di iscrizione presso il Registro delle imprese, il proprio indirizzo di posta elettronica certificata, ai sensi dell’art. 16, comma 6, D.L., 29 novembre 2008, n. 185/2008 conv. con modif. dalla L., 28 gennaio 2009, n. 2.

¹⁸¹ Merita di essere brevemente menzionato il “travagliato” iter normativo che ha interessato di recente il tema della notifica a mezzo pec degli atti di riscossione. L’art. 14, D.Lgs., 24 settembre 2015, n. 159 (*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell’articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23*), aveva previsto che “*Al fine di potenziare la diffusione dell’utilizzo della posta elettronica certificata nell’ambito delle procedure di notifica, nell’ottica del massimo efficientamento operativo, della riduzione dei costi amministrativi e della tempestiva conoscibilità degli atti da parte del contribuente*”, il comma 2 dell’art. 26, DPR n. 602/1973 fosse sostituito dal seguente, applicabile alle notifiche effettuate a decorrere dall’1 giugno 2016 “*La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all’indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, la notifica avviene esclusivamente con tali modalità, all’indirizzo risultante dall’indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INIPEC).*” Con riguardo alle notifiche anteriori all’1 giugno 2016, la giurisprudenza di merito aveva contestato la validità della notifica della cartella esattoriale a mezzo pec, facendo leva sul fatto che attraverso tale strumento non si sarebbe portato a conoscenza del destinatario l’atto in originale, bensì soltanto una sua copia informatica, priva di qualsiasi attestazione di conformità da parte di

Ora, aldilà delle questioni inerenti ai requisiti di validità dell'atto notificato a mezzo pec, la notificazione a mezzo pec è comunque una opzione facoltativa (l'Amministrazione "può" farvi ricorso); peraltro, è facilmente intuibile che l'indirizzo pec della società cancellata non sia più rinnovata e comunque, se è vero che in caso di disattivazione della pec della società cancellata l'Amministrazione procede al deposito telematico dell'atto e alla sua pubblicazione nell'apposito sito, è altresì vero che la norma impone comunque di *darne notizia al destinatario* (la società cancellata) a mezzo di lettera raccomandata¹⁸².

un pubblico ufficiale (cfr., tra le altre, CTP Lecce, sez. II, 25 febbraio 2016, n. 611; CTP Napoli, sez. XXVIII, 12 maggio 2016, n. 1817). Sta di fatto che, indipendentemente dalla correttezza o meno di questo orientamento giurisprudenziale, l'obbligatorietà dell'utilizzo della pec è venuta meno per le notificazioni effettuate a partire dall'1 luglio 2017, per effetto dell'art. 7-quater, comma 9, DL n. 193/2016 cit., che ha nuovamente modificato il cit. comma 2 dell'art. 26, DPR n. 602/1973 ai sensi del quale, ad oggi, *"La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta. In tali casi, si applicano le disposizioni dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600."*

¹⁸² Quanto ai requisiti di validità dell'atto notificato a mezzo pec, è questione controversa quella relativa alla validità dell'atto allegato al messaggio di pec in formato ".pdf", anziché ".p7m", per quanto disposto dagli artt. 9, DPR, 11 febbraio 2005, n. 68 e 24, D.Lgs., 7 marzo 2005, n. 82 (cd. CAD). Senza entrare nel dettaglio della complessa questione - non essendo questa la sede per affrontarla - basta qui solo brevemente accennare che, ai sensi delle citt. norme la giurisprudenza di merito, cfr. tra le altre, CTR Salerno, sez. IX, 8 giugno 2017 n. 5143, CTP Reggio Emilia, sez. I, 13 luglio 2017, n. 204 si è sin da subito espressa nel senso che *"solo il formato .p7m, e non il formato .pdf garantisce l'integrità ed immodificabilità del documento informatico e ... quanto alla firma digitale, l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto."* Sulla questione è di recente intervenuta la Suprema Corte a SS.UU. con sentenza del 27 aprile 2018 n. 10266 con cui ha riconosciuto, espressamente, la legittimità della notifica tramite pec anche laddove l'atto sia allegato in formato ".pdf" e non ".p7m". Deve, però, osservarsi che non è di poco conto il fatto che i Supremi Giudici si siano espressi solo con riferimento alle notifiche via pec degli atti processuali e non anche di quelli procedurali (impositivi o di riscossione). Tant'è vero che, nonostante la predetta pronuncia di legittimità continuano a registrarsi decisioni di merito, *ex multis*, CTR Lombardia, sez. VIII, 4 giugno 2018, n. 2527 secondo cui *"La certificazione della firma è, infatti, attestata dall'estensione ".p7m" del file notificato, estensione che rappresenta la cosiddetta "busta crittografica", che contiene al suo interno il documento originale, l'evidenza informatica della firma e la chiave per la sua verifica (cfr. note dell'Agenzia per l'Italia digitale). Detta estensione garantisce, da un lato, l'integrità ed immodificabilità del documento informatico e, dall'altro, quanto alla firma digitale,*

Il che, a meno di ritenere sufficiente (irragionevolmente), ai fini del perfezionamento della notificazione, il solo deposito telematico e la sua pubblicazione sul sito informatico della Camera di commercio, ripropone comunque il problema dell'individuazione del luogo (fisico) presso il quale notificare l'ente estinto.

Ulteriori problemi si pongono con riferimento alla notifica telematica degli atti processuali.

Infatti, mentre la notifica a mezzo pec rappresenta una forma di trasmissione pienamente valida ed in molti casi obbligatoria in materia processualcivile, in virtù dell'operatività delle regole del processo civile telematico, lo stesso non può replicarsi in materia tributaria, essendo il processo tributario telematico (cd. PTT), allo stato attuale, ancora in fase sperimentale e, quindi, governato dal principio della facoltatività¹⁸³.

Il ricorso al PTT è, invero, rimesso alla scelta discrezionale della parte che introduce il giudizio, che può liberamente decidere di instaurarlo secondo le modalità tradizionali, notificando, quindi, il ricorso, *ex art. 16, D.Lgs. n. 546/1992 e 137 e ss. c.p.c.*, oppure secondo la modalità "telematica", ai sensi del successivo art. 16-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, il quale rinvia, integralmente, alle disposizioni contenute nel DM n. 163/2013¹⁸⁴.

l'identificabilità del suo autore e conseguentemente la paternità dell'atto. In difetto di detta estensione del file, la notificazione per posta elettronica certificata della cartella non è valida con l'illegittimità derivata della stessa cartella." È, dunque, auspicabile che le SS.UU. della Suprema Corte intervengano sul punto anche con riferimento, espressamente, agli atti procedurali.

¹⁸³ Il PTT, disciplinato dal DM, 3 dicembre 2013, n. 163 (cd. *Regolamento sull'uso degli strumenti informatici*) e succ. decreti attuativi, è stato introdotto gradualmente (da marzo 2017) nelle varie regioni d'Italia ed è divenuto operativo su tutto il territorio nazionale a far data dal 15 luglio 2017.

¹⁸⁴ L'art. 16, DL, 23 ottobre 2018, 119 (entrato in vigore il 24 ottobre 2018) prevede espressamente che "*l'articolo 16-bis, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo vigente antecedentemente alla data di entrata in vigore del presente decreto, si interpreta nel senso che le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità prevista dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dai relativi decreti attuativi, indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonchè dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche.*" Così viene superata, per via normativa, l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza di

Pertanto, il ricorso alla notifica a mezzo pec, anche per quel che concerne gli atti processuali tributari, non può dirsi - al pari di quanto si è evidenziato per quelli procedimentali - sia una soluzione pienamente appagante.

3.1 La sopravvivenza fiscale implicita dei poteri dell'ex liquidatore della società cancellata

La sopravvivenza fiscale quinquennale della società cancellata pone un'ulteriore e diversa questione ovvero quella concernente la sopravvivenza dei poteri dell'ex liquidatore della società cancellata, il quale, dopo l'approvazione del bilancio di liquidazione e l'iscrizione della cancellazione nel Registro delle imprese, ha certamente esaurito i propri compiti e funzioni.

Ci si chiede, in sostanza, se l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 possa comportare un'implicita *prorogatio ex lege* - o una *perpetuatio* - di tali poteri.

merito circa la vincolatività della forma (cartacea o telematica) prescelta *ab origine* dal ricorrente per tutte le altre parti in causa. Cfr. CTR Reggio Emilia, sez. II, 12 ottobre 2017 n. 245; CTP Latina, sez. 6, 15 marzo 2018, n. 268, CTP Roma, sez. VII, 1 giugno 2018, n. 11456 che ha rilevato l'inammissibilità della costituzione in giudizio effettuata con modalità telematica, anziché cartacea, in un processo instaurato con modalità tradizionale nonché *ex multis*, CTR Toscana, sez. V, 31 maggio 2017, n. 1377, che ha statuito l'inammissibilità dell'appello prodotto con notifica a mezzo pec nell'ambito di un processo instaurato con ordinaria modalità cartacea, stabilendo, in particolare che “*in base al principio della facoltatività del PTT, la scelta di utilizzo dello stesso va effettuata ab origine, ovvero sin dal primo grado. La costituzione, la proposizione del ricorso e le comunicazioni conseguenti alle stesse, possono essere effettuate tutte - nessuna esclusa- in via telematica, dal che ne consegue che tutto il prosieguo del processo tributario, ivi compreso l'atto di appello, potrà essere effettuato con tale formula, e tanto nel rispetto dei richiamati artt. 16 e 16 bis della norma sul processo telematico. Non appare condivisibile l'inverso, vale a dire, la modifica di un iter da cartaceo in primo grado, in telematico in appello, superando così, di colpo, la normativa specifica in tema di notifica degli atti che rimane senz'altro quella sancita dalle norme del c.p.c. nel caso di mancato adeguamento per intero al PTT e tanto indipendentemente dalle possibilità introdotte dal processo tributario telematico che prevede allo stato, nella regione che ci occupa, ancora un sistema di alternatività. Nel caso specifico pertanto, l'appello così come notificato è da ritenersi inammissibile, e poiché ciò comporta l'inesistenza della sua notifica, per mancato rispetto delle modalità previste dall'art. 16 D.Lgs. n. 546 del 1992, tutto ciò determina l'avvenuto passaggio in giudicato della sentenza di primo grado presentata l'1.02.2016, con ogni conseguenza di legge.*”

Secondo taluna dottrina, sembra ragionevole ritenere che l'ex liquidatore deve necessariamente conservare tutti i poteri di rappresentanza della società, e sul piano sostanziale e su quello processuale, nella misura in cui debba rispondere "ai fini" indicati dall'art. 28, comma 4, che, altrimenti opinando, non potrebbe affatto operare¹⁸⁵.

L'ex liquidatore deve poter non soltanto ricevere le notifiche degli atti indirizzati alla società cancellata e provenienti dagli enti creditori di tributi (e contributi), con tutte le difficoltà del caso, circa l'individuazione della residenza, domicilio o dimora abituale del medesimo, ma deve anche poter opporsi agli stessi, conferendo mandato alle liti e, se del caso, anticipando anche le spese di giudizio¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Cfr. D. DALFINO, *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*, cit., p. 72; Id., *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, cit., p. 195.

¹⁸⁶ Cfr. G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazioni": profili tributari*, cit., p. 1055, secondo il quale per effetto della sopravvivenza della società ai fini fiscali, "la legale rappresentanza resta in capo all'ultimo liquidatore, il quale ha legittimazione passiva alla impugnazione degli atti stessi. ... Tale conclusione non è forse di immediata derivazione rispetto al testo della norma in commento. Ma è l'unica conclusione che permette di attribuire efficacia normativa all'art. 28; infatti, senza la *fiction juris* della permanenza della soggettività dell'ente formalmente cancellato (almeno ai fini della validità degli atti impositivi), la norma sarebbe semplicemente incostituzionale per manifesta irragionevolezza sotto svariati profili: a tacer d'altro, nessun significato giuridico può riconoscersi alla affermazione della validità di un provvedimento notificato a un soggetto che, in quanto inesistente, non avrebbe legittimazione passiva alla propria tutela giurisdizionale." L'Amministrazione finanziaria dovrebbe disporre di elementi sufficienti ad individuare e specificare la residenza, il domicilio o la dimora abituale dell'ex liquidatore, giacché in virtù del comb. disp. degli art. 383, comma 4, 2487-bis e 2488, c.c., l'ex liquidatore è obbligato ad indicare il proprio domicilio all'atto di iscrizione della propria nomina nel Registro delle imprese. Tuttavia, la giurisprudenza, sia pure con riferimento al ricorso per dichiarazione di fallimento, afferma la nullità della notificazione effettuata al liquidatore della società debitrice presso l'indirizzo del medesimo riportato nella visura camerale della società, ove tale indirizzo non corrisponda a quello della sua residenza effettiva, avendo peraltro le risultanze anagrafiche valore meramente presuntivo, superabile da prova contraria ricavabile da qualsiasi fonte di convincimento, cfr. Cass., 6 giugno 2013, n. 14338, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Not. civ.*, n. 71. Deve, infine, osservarsi che l'attività giudiziale implica, normalmente, anche l'assunzione di obbligazioni, quantomeno con riguardo alle spese del giudizio tributarie (ad es. il contributo unificato) e non (l'onorario del difensore o anche la suscettibilità di essere condannato alla refusione delle spese di giudizio in caso di soccombenza). Ne consegue che il (necessario) riconoscimento della facoltà di agire in giudizio in capo all'ex liquidatore, implica anche la capacità di assumere tali obbligazioni. Cfr., sul punto, G. FRANSONI, *L'estinzione postuma*

Ed infatti, vero è che di regola in un processo di tipo impugnatorio, qual è quello tributario, la legittimazione processuale è legata alla qualità di destinatario dell'atto impugnato e di titolare dell'interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.* e non al rapporto sostanziale dedotto in giudizio¹⁸⁷. Tuttavia, nel caso di atti notificati alla società cancellata, ma tenuta parzialmente e temporaneamente in vita, ai soli fini fiscali, *ex art. 28, comma 4*, è innegabile che l'unico interesse coinvolto sia quello di soggetti diversi (in primo luogo, l'*ex liquidatore*) dal fittizio destinatario (società estinta) che, del resto, alcun pregiudizio potrebbe subire, essendo, un soggetto civilisticamente inesistente e, quindi, privo di ogni sostrato materiale (patrimoniale, *in primis*) e giuridico.

Quanto esposto, in definitiva, non può che indurre a riconoscere in capo all'*ex liquidatore* la (sia pur implicita) *prorogatio* della *legittimatio ad causam* per gli atti che nel quinquennio successivo alla cancellazione vengono notificati alla società¹⁸⁸.

Va, tuttavia, ben inteso che l'*ex liquidatore* non può ritenersi legittimato, né in quanto rappresentante organico "prorogato" *ex lege* né in

della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità, cit., p. 47; 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)*, cit., p. 477 e nota 59, secondo cui, l'*ex liquidatore* avrebbe poi la possibilità di ottenere il dovuto rimborso dagli *ex soci*, sia pure nei limiti di quanto da questi ultimi riscosso a seguito della liquidazione.

¹⁸⁷ Nell'accezione tradizionale, l'interesse (concreto ed attuale) ad agire, *ex art. 100 c.p.c.*, è l'interesse ad adire il giudice ed evitare un pregiudizio che l'attore soffrirebbe senza l'intervento dell'autorità giudiziaria, cfr. G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1962, p. 167. Tuttavia, la peculiarità del processo tributario che, lo si ribadisce, è a carattere tipicamente impugnatorio, non tutela l'interesse di chi, pur non essendo destinatario dell'atto impugnabile, può essere indirettamente pregiudicato. Si pensi al caso dell'accertamento notificato ad un coobbligato in solido e non all'altro, all'atto di diniego di agevolazioni notificato alla società e non ai soci, all'atto notificato al sostituto, ma lesivo di una posizione soggettiva anche del sostituto. Di regola, nel processo tributario vi è coincidenza tra destinatario dell'atto, legittimato al processo e titolare dell'interesse ad agire.

¹⁸⁸ Il modello di una tale ricostruzione interpretativa potrebbe essere offerto dalla recente giurisprudenza di legittimità che nel caso di inerzia del curatore fallimentare ha riconosciuto in capo al fallito la *legittimatio ad causam* in considerazione dell'interesse correlato all'eventualità di un suo ritorno *in bonis*, giungendo anche a prescrivere all'Amministrazione l'obbligo di una notificazione dell'atto impugnabile ad entrambi. Cfr., *ex multis*, Cass., 30 aprile 2014, n. 9434; Cass., 18 marzo 2016, n. 5392; Cass., 12 settembre 2017, n. 21157, Cass., 3 aprile 2018, n. 8132, tutte in banca dati big suite, Ipsoa.

quanto soggetto agente in nome proprio e per conto della società (inesistente), a richiedere agli *ex* soci la restituzione delle somme da essi percepite in base al bilancio finale di liquidazione, neanche nei limiti di quanto serva a soddisfare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, dal momento che la sopravvivenza di cui all'art. 28, comma 4, vale "ai soli fini fiscali" indicati dalla norma.

Inoltre, la *prorogatio* dell'*ex* liquidatore non comporta anche la *prorogatio* dell'organo assembleare, né, di conseguenza, la sopravvivenza del vincolo sociale, poiché la *ratio* della novella di cui si discorre non è quella di riportare in vita, a tutti gli effetti, la società estinta, bensì soltanto quella di fingere che lo sia per taluni, specifici atti, ovvero quelli rilevanti ai fini tributari (e contributivi) ¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Cfr. G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 47 secondo cui, in specie, la sopravvivenza del funzionamento anche dell'organo assembleare sarebbe, invero, necessaria al fine di consentire la possibilità di sostituire, ove si renda necessario, il soggetto chiamato a rivestire la funzione di liquidatore nel non brevissimo termine quinquennale, essendo "evidente, infatti, che la sopravvivenza riguarda il liquidatore come organo, non come persona fisica." Tuttavia, l'A. precisa, altresì che "La sopravvivenza dell'assemblea non può non implicare, a sua volta, la sopravvivenza del vincolo sociale. Un vincolo la cui permanenza dovrebbe essere concepita anche in mancanza dell'apporto che, in ipotesi, potrebbe essere stato integralmente restituito. ... È evidente il corto circuito che la nuova disciplina viene a realizzare." Cfr. anche D. DALFINO, *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*, cit., p. 72; Id., *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, cit., p. 195 per il quale, posto che deve escludersi una sopravvivenza anche dell'assemblea, bisogna comunque trovare adeguata soluzione al problema dell'eventuale sostituzione del liquidatore nel caso in cui questo venga a mancare o decada dalla carica. Secondo l'A., "a tal fine, si potrebbe invocare l'art. 2487, 2° comma, c.c., che attribuisce al tribunale il potere di nominare (e, quindi, di sostituire) il liquidatore in caso di inerzia da parte dell'assemblea. E tuttavia, come giustamente è stato osservato, mancando una assemblea, non vi è inerzia che possa giustificare l'applicazione di tale norma. Lo stesso è a dirsi nell'ipotesi in cui sorga l'esigenza di revocare il liquidatore (v. art. 2487, 4° comma, c.c.). Sembra legittimo, allora, far leva sull'art. 78 c.p.c. per sostenere la possibilità di nominare un curatore speciale al solo fine di provvedere al ripristino della rappresentanza legale dell'ente, ancora una volta alla stessa stregua di quanto sostenuto dalla giurisprudenza con riferimento all'art. 10 l. fall. (anche prima della riforma del diritto societario del 2003)."

4. La validità ed efficacia dell'atto impositivo notificato alla società estinta: presupposto per l'azione di responsabilità ex art. 36, DPR n. 602/1973. Ratio della *fictio iuris*

Aldilà delle molteplici incertezze e criticità *supra* evidenziate, un dato è certo: la previsione della sopravvivenza fiscale quinquennale delle società cancellate, *ex cit.* art. 28, comma 4, si pone in netta contrapposizione con la ricostruzione in termini di successione universale *sui generis* degli *ex* soci della società estinta delineata dalla giurisprudenza di legittimità - e assurta a diritto vivente - di cui si è già ampiamente riferito.

La dottrina che ha tentato faticosamente di ricostruire le ragioni per le quali il Legislatore ha sentito la necessità di disporre la “*validità ed efficacia*” degli atti - in specie impositivi - notificati alla società cancellata dal Registro delle imprese si è espressa, sin dai primi commenti offerti sull'ambito della portata applicativa della novella, in maniera tendenzialmente unanime, seppur, poi, ne ha tratto conseguenze e conclusioni differenti¹⁹⁰.

Si è evidenziato, innanzitutto, come la *ratio* della norma sia unicamente quella di consentire all'Amministrazione finanziaria di accertare in capo alla società cancellata il presupposto impositivo di obbligazioni tributarie dovute, ma non corrisposte, nel periodo antecedente alla sua estinzione.

¹⁹⁰ Per una rassegna sul tema *de qua*, cfr. G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit., p. 1050; G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 47; A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit. p. 2843; Id. *La nozione di “imposte dovute” rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr. trib.*, 2014, X, p. 785; D. DEOTTO, *Decreto semplificazioni: l' “inferno fiscale quinquennale” delle società estinte*, cit., I, p. 37; D. DALFINO, *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*, cit., p. 72; Id., *La cancellazione “differita” della società in ambito tributario*, cit., p. 195; L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., 2015, I, p. 10001; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014, sub art. 28*, cit., p. 144.

E ciò, ben inteso, non ai fini del soddisfacimento delle relative posizioni creditorie nei riguardi della società - invero estinta sul piano civilistico e fattuale e, quindi, priva di un proprio autonomo patrimonio - quanto, piuttosto, per la precostituzione del titolo legittimante l'azione di responsabilità nei riguardi dei soggetti (in specie, liquidatori, amministratori e soci) di cui all'art. 36, DPR n. 602/1973, essendo preclusa l'operatività dell'art. 2495, comma 2, c.c., per tutto il corso del quinquennio, proprio in ragione dell'espresso differimento di tali effetti estintivi ai soli fini fiscali.

In altri termini, la *fictio iuris* è finalizzata a consentire al Fisco la possibilità di coltivare, con onere della prova a proprio carico, la pretesa creditoria nei riguardi della società cancellata ed ottenere, così, la "*certezza legale del tributo*" da essa dovuto.

Solo una volta perfezionatosi tale presupposto in capo alla società, infatti, l'Amministrazione può rivolgersi agli *ex* soci per il fatto stesso che essi abbiano percepito somme o beni sociali, sia pur entro i limiti normativamente segnati (*ex* art. 36, comma 3, DPR n. 600/73), ovvero agli *ex* liquidatori (o *ex* amministratori eventualmente in carica all'atto dello scioglimento della società, ove non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori) se il mancato pagamento è dipeso dall'aver assegnato beni ai soci prima di soddisfare crediti tributari, ovvero dall'aver soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari (*ex* art. 36, comma 1 e 2, DPR n. 600/73)¹⁹¹.

Ed infatti, a prescindere dalla natura - certamente civilistica - della responsabilità di tali soggetti, non sussistano dubbi sul fatto che essa debba

¹⁹¹ Sotto tale profilo, si può notare una decisa differenziazione tra la posizione del socio e quella del liquidatore. Il primo è chiamato per il fatto stesso di aver patrimonialmente beneficiato di beni o denaro in danno dell'Erario, sostanzialmente pretermesso; il secondo per aver violato i legittimi gradi di prelazione. In altro dire, per il socio, la norma ricollega il presupposto della responsabilità al mero fatto dell'arricchimento indebito in quanto le risorse (beni o denaro) allo stesso attribuite avrebbero dovuto assolvere debiti di grado superiore. Per il liquidatore, la norma richiede, invece, una condotta illecita; l'elemento soggettivo in termini di colpa, pur non testualmente nominato dall'art. 36 (indicato, invece, nell'art. 2495 c.c.), sembra rappresentare, comunque, uno degli elementi costitutivi della relativa responsabilità. Per una trattazione approfondita del tema, si rinvia a G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 40.

essere commisurata nell'*an* e nel *quantum* al tributo accertato in capo alla società estinta¹⁹². Il debito fiscale della società costituisce il *prius* logico, prima ancora che giuridico, su cui s'innesta la responsabilità degli *ex soci* e degli *ex liquidatori*.

Del resto, il citato art. 36 tanto con riferimento alla responsabilità dell'uno, quanto con riferimento a quella dell'altro, quantifica chiaramente la stessa all'"*imposta*" riconducibile alla società di cui è stato omesso il "*pagamento*".

L'azione di responsabilità di cui trattasi non ha, quindi, ad oggetto il momento formativo-costitutivo della pretesa vantata nei confronti della società, che, come detto, deve perfezionarsi nei riguardi della stessa¹⁹³.

¹⁹² Sulla natura civilistica della responsabilità *ex cit.* art. 36, cfr. Cass., 11 maggio 2012, n. 7327; Cass., 13 luglio 2012, n. 11968 e Cass., 10 giugno 2015, n. 12007 le quali, tra l'altro, escludono che la situazione soggettiva prevista da tale norma sia riconducibile ad una forma di solidarietà. Cfr., sul punto, V. FICARI, *Cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, "abuso della cancellazione" e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*, cit., p. 1037; T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 359; G. SELICATO, *I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Rass. trib.*, 2010, III, p. 868; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, p. 540; A. CARINCI, *La nozione di "imposte dovute" rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, cit., p. 785, secondo cui, in specie, "*La responsabilità dei liquidatori è concepita come una responsabilità da fatto proprio, che non coincide con quella fiscale della società. ... Il debito della società diventa così un fatto (storico), che si inserisce come tale nella fattispecie generatrice della responsabilità dei liquidatori, ma che, proprio perché tale, deve risultare definito esattamente affinché detta responsabilità possa essere evocata. Non si richiede, invece, pure l'accertamento di un dolo o di una colpa in capo ai liquidatori: la loro responsabilità, difatti, si ritiene oggettivata dal mancato assolvimento del debito fiscale, in presenza delle condizioni che l'avrebbero consentito (attivo e crediti di grado inferiore).*" Sulla natura tributaria della responsabilità, in specie, dei liquidatori, cfr. G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 40 e ss. secondo cui tale responsabilità non deriva da un illecito, ma dall'inadempimento di un'obbligazione accessoria a quella negoziale che intercorre tra la società e il liquidatore (*ex contractu*, e non *ex delicto*).

¹⁹³ Cfr. G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014, sub art. 28*, cit., p. 144 che con specifico riferimento alla responsabilità degli *ex liquidatori* di cui all'art. 36, comma 1, DPR n. 600/1973, ha rilevato che "*tale responsabilità non si lascia ricondurre al presupposto, perché non v'è identità di fattispecie (formata, in un caso, da presupposto-dichiarazione e/o accertamento, e nell'altro da condotta, norma e atto), né di situazioni giuridiche; e perché tra gli effetti che ne discendono ricorre un rapporto diverso da quello tipico – di*

Essa rileva, invero, la propria natura di istituto collaterale all'obbligazione tributaria della società, essendo diretta a far conseguire al Fisco un'utilità equivalente a quella che avrebbe conseguito in presenza delle condizioni che avrebbero consentito alla società di versare il tributo dovuto¹⁹⁴.

Così, acclarata la stretta dipendenza dell'obbligo di pagamento dei soggetti di cui al cit. art. 36 rispetto alla posizione (debitoria) della società, si comprende come la "regola" introdotta dall'art. 28, comma 4, abbia voluto - almeno intenzionalmente - assicurare la "piena funzionalità" dell'azione di responsabilità del Fisco nei confronti degli *ex* liquidatori ed *ex* soci, consentendo all'Amministrazione di porre in essere atti pienamente "validi ed efficaci", ancorché intestati e notificati a società estinte, almeno nei successivi cinque anni dalla cancellazione¹⁹⁵.

A questo punto, però, si rende necessaria una precisazione.

pregiudizialità – dipendenza, o di concorso tra norme che dir si voglia – che in altri casi giustifica il ricorso ad atti con effetti costitutivi nei confronti di una pluralità di soggetti.”

¹⁹⁴ Cfr., sempre, G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014, sub art. 28*, cit., p. 144 secondo cui se il liquidatore ha assegnato beni ai soci o associati prima di aver pagato debiti tributari o prima di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari “con l'accertamento dell'art. 36 l'Agenzia non fa altro che verificare l'ordine dei pagamenti eseguiti, confrontarlo con l'ordine delle cause di prelazione (art. 2777 cod. civ.) e determinare l'ammontare dell'imposta che sarebbe stata pagata se il liquidatore non avesse contravvenuto all'obbligo che gli è imposto”. Cfr. anche G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit, p. 1050 secondo cui, l'oggetto della responsabilità degli *ex* liquidatori e degli *ex* soci non riguarda l'imposta, ma una somma corrispondente a questa, poiché “il presupposto del tributo si è realizzato solo nei confronti di un terzo (la società), così come il fatto-fonte della responsabilità non è costituito dal mero collegamento soggettivo (come nella solidarietà a titolo di garanzia), ma da una situazione riconducibile esclusivamente a tali soggetti (fatto proprio, arricchimento senza causa).”

¹⁹⁵ Taluna dottrina, cfr. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., 2015, I, p. 10001 ha ipotizzato una ricostruzione della responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36 caratterizzata da ampia autonomia rispetto alla responsabilità tributaria tipica della società dalla quale sarebbe del tutto slegata. Tale tesi enfatizza la natura civilistica della predetta responsabilità, che diventa azionabile in presenza del solo fatto-fonte previsto dall'art. 36, in modo che la questione della debenza dell'imposta da parte della società diviene elemento meramente incidentale rispetto alla cognizione sulla responsabilità di liquidatori e soci. Su tali basi, quindi, la definitività dell'accertamento in capo alla società diverrebbe irrilevante; anzi, sarebbe tale il fatto stesso che un accertamento, valido o meno, esista.

Si è detto in premessa che la “*certezza legale del tributo*” dovuto dalla società è il presupposto logico-giuridico per l’azione di responsabilità nei riguardi degli *ex soci e/o ex liquidatori*.

Ed è pacifico che tale “certezza” impone che l’imposta dovuta (e non versata) si sia cristallizzata in capo alla società, se non al tempo della liquidazione con assegnazione degli attivi a vantaggio di crediti che andavano pretermessi, sicuramente al momento in cui è reclamata la responsabilità per i crediti fiscali rimasti insoddisfatti¹⁹⁶.

Occorre, in altri termini, che in capo alla società sia invocabile un debito d’imposta certo, liquido ed esigibile, per intervenuta definitività dell’atto impositivo per mancata impugnazione nei termini o per il passaggio in giudicato della sentenza resa nel giudizio promosso avverso l’atto.

Ora, se è vero che la *ratio* dell’art. 28 è quella di consentire la cristallizzazione del debito tributario in capo alla società estinta da “*eseguire*” poi con azione nei riguardi dei soggetti di cui all’art. 36, è altresì vero che non è difficile immaginare che il quinquennio di sopravvivenza fiscale della società decorra senza che nel frattempo si sia realizzata la *conditio sine qua non* di poter agire nei riguardi di questi ultimi, ovvero l’inoppugnabilità dell’atto notificato o il passaggio in giudicato della sentenza.

Ed è altrettanto difficile ipotizzare - come, invece, evidenziato da taluna dottrina - che l’azione di responsabilità *ex art. 36* sia esperibile per il solo fatto che il debito fiscale della società “esista” e sia stato in capo ad essa accertato, ma non sia certo, liquido ed esigibile, in accoglimento di una definizione, per così dire, meno rigorosa del concetto di “certezza legale del tributo”¹⁹⁷.

¹⁹⁶ Sulla necessità che vi sia certezza legale del tributo, cfr. Cass. 23 aprile 2008, n. 10508; Cass., 13 luglio 2012, n. 11968 e Cass., 8 gennaio 2014, n. 179. In dottrina, per tutti, cfr., G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 40 e A. CARINCI, *La nozione di “imposte dovute” rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, cit., p. 785.

¹⁹⁷ Cfr. G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit, p. 1050 che basandosi sull’idea secondo la quale una cosa è il “*formale esercizio dell’azione*”, altra è “*l’esecuzione della acclarata*”

Senza dire, poi, del difficile coordinamento che da una tale ricostruzione interpretativa deriva, sul piano dell'ampiezza della motivazione, tra l'atto da notificare ai fini dell'azione di responsabilità, *ex art. 36* e quello indirizzato alla società, ai fini dell'accertamento del tributo dovuto.

Ebbene, è proprio tale difficoltà di coordinamento che pone ulteriori, profonde criticità che necessitano di essere adeguatamente esaminate anche e, soprattutto, in ragione delle modifiche apportate al cit. art. 36, DPR n. 602/1973 dal comma 5, dell'art. 28, D.Lgs. n. 175/2014.

4.1 La “nuova” responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci, *ex art. 36, DPR n. 602/1973*

Strettamente connesse alle problematiche inerenti alla *fictio iuris* di cui al comma 4, dell'art. 28, sono, infatti, quelle derivanti dalle novità introdotte dal successivo comma 5 in tema di responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci di cui all'art. 36, DPR n. 602/1973.

Per quanto attiene, *in primis*, alla responsabilità dei liquidatori, il comma 1 dell'art. 36 prevede, anche dopo l'intervento normativo, al pari della sua precedente formulazione, che, se questi ultimi “*non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del*

responsabilità” di liquidatori e soci, giunge a sostenere che la mera notifica dell'avviso di accertamento societario sarebbe sufficiente al primo, mentre occorre la definitività dello stesso per dar corso alla seconda. Di talché, l'azione di accertamento del tributo nei riguardi della società, da un lato, e quella di responsabilità dei soci e dei liquidatori, dall'altro, potrebbe avvenire in parallelo. Secondo l'A., da un punto di vista processuale, in una tale circostanza l'*ex liquidatore* o *ex socio* non subirebbe alcun pregiudizio potendo invocare la sospensione del processo instaurato avverso l'atto allo stesso notificato, *ex art. 295 c.p.c.*, in attesa della soluzione della causa instaurata dalla società. È evidente che quel che l'A. omette di considerare è che l'atto intestato e notificato alla società estinta, *ex art. 28*, comma 4, potrebbe non essere impugnato (per mancanza di interesse ad agire, o per altri diversi motivi) e diventare definitivo con conseguente grave pregiudizio per i soggetti che sono direttamente coinvolti nella vicenda che non potrebbero, impugnando l'atto loro notificato, contestare anche i presupposti di fatto e di diritto fondanti la pretesa vantata nei confronti della società.

pagamento delle imposte”, seppur limitatamente “all’importo dei crediti d’imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.”

Il Legislatore ha tenuto ferma, quindi, l’originaria funzione cui la citata disposizione è preordinata e, cioè, quella di accollare in capo ai liquidatori il debito fiscale che non risulti correttamente assolto, nonostante la presenza di attività ad esito della liquidazione, per effetto della scelta - colposa o dolosa - di destinare dette attività al soddisfacimento dei soci o associati, ovvero dei crediti postergati rispetto a quelli fiscali.

La novella ha inciso, infatti, sull’individuazione del soggetto - liquidatori o Amministrazione finanziaria - su cui grava l’onere della prova rispetto al sorgere della responsabilità.

Ed invero, mentre *ante* riforma, l’art. 36, comma 1, stabiliva che i liquidatori rispondevano in proprio del pagamento delle predette imposte dovute solo “*se (in fase di liquidazione) soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari*”; per effetto della novella *de qua* la responsabilità dei liquidatori si presume se questi “*non provano 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.*”

Dunque, aldilà della poco significativa inversione testuale delle due fattispecie, prioritaria assegnazione beni ai soci e soddisfacimento dei crediti di ordine inferiore, la novità rilevante consiste nell’aver generato una sostanziale trasformazione di tali due elementi (alternativi), in rapporto con il debito tributario, da costitutivi della fattispecie di responsabilità in impeditivi/estintivi di essa.

Si è così introdotta una particolare presunzione legale relativa - suscettibile di essere vinta con onere della prova contraria in capo ai liquidatori - in virtù della quale l’Agenzia delle Entrate può sostenere l’esistenza di una responsabilità dei liquidatori per il solo fatto - negativo - del

mancato pagamento di tributi dovuti dall'ente in liquidazione, ancorché nei limiti dell'imposta che avrebbe dovuto trovare capienza nei residui attivi¹⁹⁸.

Una forma analoga di tale responsabilità è quella estesa dai successivi commi 2 e 4 del cit. art. 36 agli amministratori eventualmente in carica all'atto dello scioglimento della società, ove non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori, che *“hanno compiuto negli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.”*

L'art. 28, comma 5 ha lasciato inalterato i commi in discorso per cui, permane, ancora oggi, l'incertezza circa l'individuazione dell'elemento rappresentato dall'occultamento di attività sociali, che consente all'Amministrazione finanziaria di contestare ed attribuire la responsabilità agli amministratori ed il rapporto tra tale responsabilità e quella dei soci¹⁹⁹.

Quanto, infine, alla responsabilità che grava sui soci e associati, ai sensi del comma 3, del cit. art. 36, essi rispondono delle imposte dovute dalla società (per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori) *“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 dai liquidatori.”* Tale responsabilità è limitata al valore dei beni ricevuti.

¹⁹⁸ Cfr., sul punto, A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., p. 2843 e G. FRANSONI, *“L'estinzione postuma delle società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità”*, cit., p. 47, che evidenzia le incertezze e i dubbi conseguenti alla previsione di tale inversione dell'onere della prova derivanti, in specie, dal fatto che le circostanze che determinano il sorgere della responsabilità dei liquidatori hanno i caratteri dell'oggettività: una volta accertato il pagamento di un credito non tributario il rapporto fra il privilegio di questo e quello del credito tributario insoddisfatto è un dato normativo nemmeno suscettibile di prova contraria, così come, una volta accertata la distribuzione di beni ai soci, la disparità di trattamento fra questi ed il Fisco risulta essere dimostrata *in re ipsa*. L'oggetto della presunzione non può essere individuato, quindi, nel rapporto fra il grado dei privilegi del credito *extra*-tributario pagato e quello tributario insoluto o la pretermissione del Fisco rispetto ai soci.

¹⁹⁹ Cfr., sul punto, L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001, secondo cui si tratta di pretese che originano dall'accertamento di maggiori ricavi occulti, con esclusione, sulla base della lettera della disposizione, di pretese che originerebbero da elementi di costo indeducibili o indetraibili e secondo cui il rapporto tra responsabilità degli amministratori e soci è qualificabile in termini di alternatività/complementarietà.

Detta disposizione non ha registrato alterazioni degli elementi costitutivi della responsabilità dei soci e associati, tuttavia si assiste anche qui ad un'inversione dell'onere della prova circa la determinazione quantitativa del limite della responsabilità medesima.

Ed infatti, il comma 5 dell'art. 28 ha integrato la previsione sulla responsabilità dei soci, per le imposte che fanno carico anche ai liquidatori e/o alternativamente agli amministratori, introducendo un nuovo periodo a conclusione del comma 3, dell'art. 36, secondo cui *“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.”*

Ora, tralasciando le considerazioni critiche sull'espressione utilizzata dal Legislatore *“valore del denaro”* - come se occorresse un processo di stima per determinare il valore del denaro - quel che non si comprende con chiarezza dalla formulazione della norma è se con essa il Legislatore abbia inteso introdurre un criterio presuntivo di riparto del residuo attivo tra più soci, ovvero un criterio di valutazione *“del denaro”* e dei beni ad essi assegnati.

Nel primo caso, che risulterebbe particolarmente complesso quando il residuo attivo è costituito prevalentemente da beni mobili, non si comprende il riferimento al *“valore”* che non andrebbe determinato su base presuntiva; nel secondo caso non si comprende, invece, il riferimento alla quota di capitale²⁰⁰.

Ad ogni modo, la citata *“proporzionalità equivalente”* sembra aver stabilito in via positiva una prassi, in uso negli atti di responsabilità emessi dall'Agenzia delle Entrate, volta a contestare una ripartizione su base presuntiva delle attività distribuite ai soci, rappresentativa della titolarità delle quote sociali, senza la necessità di procedere preliminarmente a verifiche puntuali ed analitiche, con onere della prova contraria in capo ai soci.

²⁰⁰ Cfr., A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., p. 2843 e G. FRANSONI, *“L'estinzione postuma delle società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità”*, cit., p. 47 e ss.

Deve, tuttavia, precisarsi che la nuova norma non può valere a superare il presupposto prescritto, esplicitamente, per l'operare della responsabilità dei soci, ovvero l'esistenza di un attivo risultante dal bilancio finale di liquidazione e della sua almeno parziale distribuzione ad essi. Presupposto, questo, la cui prova costituisce un preciso onere dell'Amministrazione finanziaria²⁰¹.

Ciò posto, deve osservarsi che la responsabilità di tali soggetti - ritenuta, pacificamente, una responsabilità di natura civilistica - deve essere accertata, ai sensi dei commi 5 e 6 del cit. art. 36, non incisi dalla recente riforma, nelle forme del procedimento di accertamento tributario e, quindi, dall'Ufficio impositore con apposito atto motivato e notificato, ex art. 60 DPR n. 600/1973 ed avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 546/1992²⁰².

²⁰¹ Cfr., *ex multis*, Cass., 26 giugno 2015, sent. n. 13259 secondo cui: *“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 dall'Amministrazione finanziaria che intende agire contro i soci, secondo il normale riparto dell'onere della prova.”*

²⁰² Sulla natura civilistica della responsabilità degli *ex liquidatori*, cfr. A. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., p. 2843; G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit., p. 1050; D. DEOTTO, *Non si può essere “un po' morti”: quindi una società estinta non può mai stare in giudizio*, cit., p. 1751; A. CIRILLO e C. ATZENI, *La responsabilità fiscale della società estinta*, cit., p. 47, G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 47. Secondo G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit., p. 1050 *“il legislatore dell'art. 28 in commento ha perso un'ottima occasione per integrare adeguatamente la ricordata disposizione, chiarendo se l'atto che contesta la responsabilità debba assumere la forma dell'atto di accertamento ovvero possa essere sufficiente che sia rappresentato da una cartella di pagamento. Questione che si intreccia con quella relativa al contenuto di tale atto sotto il profilo della ampiezza della motivazione.”* Inoltre, secondo l'A. la collocazione dell'art. 36 nell'ambito del decreto sulla riscossione, nonché la riferibilità della responsabilità dei liquidatori e soci al *“pagamento”* *“dell'imposta dovuta dalla società”*, potrebbero indurre a ritenere che l'atto che contesta siffatta responsabilità possa assumere la forma tipica della cartella di pagamento e non dell'avviso di accertamento analogamente a quanto accade per l'escussione del coobbligato solidale dipendente che, per pacifica giurisprudenza di legittimità può essere attivata sulla base del mero atto di riscossione (cartella di pagamento) in quanto la relativa posizione attiene non alla realizzazione del tributo, ma al *“pagamento”* del medesimo, e quindi alla fase attuativa dell'imposizione. Vi sono, tuttavia, almeno due significativi elementi differenziali rispetto all'ipotesi di solidarietà

Si è già detto che l'atto con cui si contesta siffatta responsabilità non ha ad oggetto il momento formativo-costitutivo della pretesa vantata nei confronti della società, sebbene essa ne costituisca il presupposto e ad essa sia commisurato il *quantum* della medesima.

Si è, altresì, precisato che l'obiettivo perseguito dalla novella sulla sopravvivenza fiscale delle società è quello di assicurare che gli atti (in specie, di accertamento e di riscossione) intestati e notificati a società cancellate da non più di cinque anni conservino la loro validità ed efficacia nella prospettiva di definire una valida pretesa fiscale nei confronti della società medesima, necessaria per attivare la successiva azione di responsabilità nei confronti dei soggetti di cui all'art. 36.

Ed allora, l'atto con cui si contesta la responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci deve, senz'altro, contenere, in termini di motivazione, l'indicazione dei fatti-fonte della predetta responsabilità, proprio in quanto costitutivi della specifica pretesa "erariale" vantata nei confronti dei medesimi.

E, poiché tale responsabilità ha un'autonoma causa, diversa da quella di mera garanzia del tributo della società, l'esistenza del debito tributario in capo alla società medesima deve essere puntualmente allegata e/o provata dall'Amministrazione procedente anche nell'atto con cui s'intende azionare la predetta responsabilità²⁰³.

In altro dire, l'Amministrazione ha sia l'onere di dimostrare la sussistenza di un debito tributario certo, liquido ed esigibile non assolto dalla società cancellata, che quello di indicare i presupposti giuridici e di fatto relativi al sostrato fattuale della fattispecie di responsabilità e quindi, ad

dipendente, entrambi riguardanti la natura della responsabilità in oggetto. Da un lato, non vi sono dubbi sul fatto che la posizione di liquidatori e soci non sia riconducibile al fenomeno della solidarietà, perché la presenza di più debitori non necessariamente prefigura una ipotesi di coobbligazione, necessitando, a tal fine, una precisa fonte normativa della stessa. Dall'altro, una tale responsabilità, quantunque commisurata al tributo dovuto dalla società, ha natura civilistica, e non tipicamente tributaria.

²⁰³ In tal senso, da ultimo, Cass. 26 giugno 2015, n. 13259, in *Corr. trib.*, 2015, p. 2499, con nota di G. RAGUCCI, *Onere della prova sull'Agenzia in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese*, cit.

esempio, nel caso della responsabilità dei liquidatori di indicare, chiaramente, se la stessa dipende dal non aver estinto il debito tributario prima dell'assegnazione ai soci o di aver pagato debiti di ordine inferiore a quelli tributari e, in tal caso quali.

Solo una volta intervenuta detta dimostrazione potrebbe, infatti, scattare la presunzione per cui, salvo prova contraria, si ritengono soddisfatti da parte dei liquidatori crediti di grado inferiore rispetto a quelli tributari.

Del resto, i soggetti nei cui confronti l'Amministrazione può agire devono essere sempre posti nella condizione di pienezza di esplicazione del proprio inviolabile diritto di difesa di cui all' art. 24 della Costituzione.

Diversamente opinando, si giungerebbe ad accogliere la tesi - superata dalla giurisprudenza di legittimità - secondo cui la motivazione dell'atto di accertamento avrebbe una mera funzione di *provocatio ad opponendum*, sicché l'obbligo di motivazione sarebbe da ritenere soddisfatto ogni volta che il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di proporre impugnazione e, di conseguenza, si giungerebbe a sollevare l'Agenzia dalla prova di un fatto specifico alla cui conoscenza essa può giungere attraverso il semplice esercizio dei propri poteri istruttori.

5. La scadenza del quinquennio e la cessazione della *fictio iuris*

Pur volendo leggere - come si è *supra* cercato di dimostrare - la nuova disposizione sulla sopravvivenza fiscale quinquennale come un implicito riconoscimento della stretta dipendenza dell'accertamento della responsabilità, *ex art. 36, DPR n. 602/1973*, dal previo accertamento dell'obbligazione tributaria in capo alla società cancellata, si deve, in ogni caso, riconoscere che siffatto intervento normativo finisce per creare un vero e proprio "cortocircuito" dal quale risulta difficile trovare una via d'uscita che sia ragionevole e coerente con l'intero impianto normativo e giurisprudenziale di riferimento.

Il primo motivo di complicazione risiede nel fatto che il riconoscimento di tale “dipendenza” impone di ritenere che l’atto di accertamento della responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci può essere emesso solo dopo che è stato accertato in via definitiva il debito della società cancellata.

Conseguentemente, ove l’avviso che contesta la responsabilità viene notificato ed impugnato prima dell’intervenuta definitività dell’atto presupposto, bisogna ritenere applicabile l’istituto della sospensione del processo, *ex art. 295 c.p.c.*, fino alla conclusione - con passaggio in giudicato della sentenza - di quello avente ad oggetto l’avviso di accertamento societario²⁰⁴.

A questo punto, c’è da chiedersi cosa accade se, come non è difficile supporre che avvenga, al termine del quinquennio, quando ormai la *fictio iuris* è cessata, l’Amministrazione finanziaria non è riuscita ad ottenere la “certezza legale del tributo” dovuto dalla società.

In questo caso, infatti, non può ritenersi integrato il presupposto della responsabilità, mancando l’accertamento del debito presupposto in capo alla società.

Ebbene, si può supporre che l’Amministrazione torni a rivolgere la propria pretesa nei confronti degli *ex* soci, nella loro qualità di successori, o nei confronti degli *ex* liquidatori, ove, però, il mancato pagamento sia dipeso da loro colpa, ferma restando la validità e l’efficacia degli avvisi e degli atti notificati alla società in pendenza del periodo di parziale sopravvivenza²⁰⁵.

A tal fine, si rende, però, necessario procedere alla notificazione di un autonomo atto di accertamento nei confronti di tali soggetti, opportunamente collegati, sul piano motivazionale, a quelli precedenti riguardanti la società.

²⁰⁴ Cfr., sul punto, G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, cit., p. 1050.

²⁰⁵ Cfr. L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 10001; T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali delle società*, cit., p. 359.

Alternativamente, si può riconoscere in capo al soggetto attinto dall'atto con cui si contesta la relativa responsabilità, la possibilità di impugnare, in sede di ricorso avverso il medesimo, tanto la sussistenza dei fatti - fonte della propria responsabilità, quanto i presupposti giuridici e di fatto posti alla base della pretesa vantata nei riguardi della società.

Perché ciò sia possibile, però, è necessario che l'atto di responsabilità, notificato *ex art. 36*, DPR n. 602/1973, sia motivato sia con riferimento agli elementi fondanti la responsabilità che con riguardo a quelli posti a sostegno dell'obbligazione tributaria vantata nei confronti della società.

Con il che, tutto il meccanismo di cui all'art. 28, comma 4, si rende particolarmente difficoltoso.

Esso ben poteva essere sostituito da una disciplina che esplicitasse la necessità che l'atto di cui all'art. 36, comma 5, DPR n. 602/1973 fosse motivato in ordine ai presupposti generici e specifici della responsabilità e legittimasse al notificato dello stesso, una volta estinta la società, direttamente a soci e liquidatori senza previo accertamento del debito in capo alla società.

Quanto alle sorti dei processi instaurati dall'*ex liquidatore* in nome e per conto della società cessata, pendenti al termine della *fictio iuris*, deve ritenersi, in accoglimento della tesi della giurisprudenza di legittimità che ha ricostruito il fenomeno in ragione di un meccanismo successorio universale sui *generis ex art. 110 c.p.c.*, che la sopravvenuta morte anche fiscale della società comporti l'interruzione del processo *ex art. 299 e ss. c.p.c.* e la necessità che lo stesso sia proseguito dai o nei confronti dei soci.

In sostanza, allo scadere del quinquennio, tornano ad applicarsi le regole vigenti per le società cancellate dal Registro delle imprese prima del 13 dicembre 2014 con non poche difficoltà teoriche e pratiche connesse a quanto verificatosi (o non verificatosi) nel quinquennio di sospensione dell'estinzione fiscale.

CONCLUSIONI

Alla luce delle alterne vicende normative che hanno interessato il fenomeno della cancellazione-estinzione delle società dal Registro delle imprese può concludersi nel senso della incapacità del Legislatore di trovare un'adeguata e soddisfacente soluzione all'intera problematica sottesa alla complessa materia di cui trattasi: la necessità, cioè, di garantire il giusto equilibrio tra le contrapposte esigenze che emergono all'indomani dell'estinzione delle società.

La giurisprudenza di legittimità, dal suo canto, dando prova della propria fondamentale funzione nomofilattica, sebbene con interventi non sempre chiari e conformi, ha lungamente tentato di sopperire al *vulnus* normativo sul bilanciamento di tali confliggenti esigenze, oscillando da soluzioni tese a privilegiare le esigenze dei creditori sociali eventualmente rimasti insoddisfatti all'esito della liquidazione e a contrastare il ricorso a cancellazioni meramente strumentali ed "abusive" a quella tese, per contro, a garantire la certezza dei rapporti giuridici, nonché gli interessi degli *ex* soci dell'ente estinto.

Del resto, la soluzione "ottimale" sembrava esser stata raggiunta con i due noti interventi della Cassazione a SS.UU. del 2010 e del 2013 nel senso della irreversibile e definitiva estinzione "totale" delle società cancellate con conseguente successione universale e *sui generis* della legittimazione sostanziale e processuale in capo agli *ex* soci. Nella stessa direzione, sebbene con talune specificità, sembrava ormai tendere anche la giurisprudenza di legittimità, oltre che di merito, tributaria.

Ed invece, la predetta ricostruzione interpretativa deve essere oggi parzialmente rivista, alla luce della cd. "sopravvivenza" o "reviviscenza" quinquennale delle società cancellate, ai soli fini fiscali (e contributivi) che, per mere esigenze di gettito fiscale, è stata introdotta dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014.

Si tratta, come si è visto, di una *fictio iuris* volta a sottrarre - per espressa previsione normativa - solo taluni (prescelti) soggetti creditori (Amministrazioni dello Stato) e solo taluni rapporti (quelli passivi) dalla *regula iuris* dell'efficacia della cancellazione costitutiva dell'estinzione valida per tutti gli altri creditori (comuni).

Con tale norma il Legislatore ha, di fatto, riportato in vita, per via normativa, solo *favor fisci*, quella risalente interpretazione giurisprudenziale, superata con la riforma del diritto societario del 2003, secondo cui la cancellazione di una società commerciale - di persone o di capitali - dal Registro delle imprese ha efficacia meramente "dichiarativa di pubblicità" ed è, quindi, inidonea a determinarne l'estinzione, qualora non risultano esauriti tutti i rapporti giuridici (attivi e passivi) facenti capo alla stessa.

Ebbene, seppure all'evidente scopo di salvaguardare un interesse certamente rilevante per la collettività, quale quello di contrastare comportamenti volti a sottrarre indebitamente materia imponibile all'Erario, le incongruenze teoriche ed applicative generate dalla norma non sono di poco conto.

Essa allo scopo di creare una "corsia preferenziale" per il Fisco ha sortito un'eterogeneità di risultati. Deve, infatti, oggi, distinguersi, quanto agli effetti che ne derivano, il caso delle società cancellate prima dell'entrata in vigore della citata norma da quello delle società cancellate dopo.

Solo per le cancellazioni antecedenti al 13 dicembre 2014 valgono, infatti, i principi consolidatisi in materia sino ad oggi e sintetizzabili nei seguenti: a) inesistenza degli atti intestati e notificati alla società cancellata; b) assenza di qualsivoglia legittimazione in capo all'*ex* liquidatore, oltre che *sub specie* di potere di ricevere la notifica degli atti indirizzati alla società, anche *sub specie* di potere di coltivazione del relativo giudizio; c) inammissibilità per difetto di *legittimatio ad causam* dell'impugnazione dell'atto notificato alla società da parte dell'*ex* liquidatore.

Per le cancellazioni successive, l'Amministrazione finanziaria ha, invece, la possibilità di accertare in capo alle società cancellate il presupposto impositivo di obbligazioni tributarie dovute, ma non versate, al precipuo fine di preconstituirsì il titolo legittimante l'azione di responsabilità nei riguardi dei soggetti (*ex liquidatori, amministratori e soci*) di cui all'art. 36, DPR n. 602/1973.

Le non poche perplessità ed incertezze sollevate dalla norma concernono, principalmente: a) l'esatta individuazione dell'ambito di applicazione oggettivo (cancellazioni solo volontarie o anche d'ufficio) e soggettivo (solo società di capitali, riferendosi la norma solo agli effetti di cui all'art. 2495 c.c. o anche società di persone); b) le modalità, i tempi ed i luoghi di notificazione degli atti intestati ed indirizzati all'ente estinto sul piano civilistico e fattuale; c) la sopravvivenza (implicita) dei poteri dell'*ex liquidatore* a ricevere gli atti notificati alla società e ad impugnarli; d) il contenuto motivazionale dell'atto indirizzato alla società e quello con cui si contesta la responsabilità in capo ai liquidatori, amministratori e soci *ex art. 36, DPR n. 602/1973*.

La dicotomia civilistico-fiscale che per tali cancellazioni - cioè solo quelle successive al 13 dicembre 2014 - si viene a creare non è di poco conto.

La norma, pur consentendo all'Amministrazione di notificare atti "validi" alla società tenuta "fiscalmente in vita" per i cinque anni successivi alla cancellazione, non assicura che tali atti siano produttivi degli effetti "sperati", ovvero che siano tali da garantire "*la certezza legale del tributo*" dovuto dalla società, presupposto dell'azione di responsabilità nei confronti degli unici soggetti direttamente coinvolti ed interessati (*ex liquidatori, amministratori e soci*). Ed infatti, se la società è tenuta in vita "*ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*", a tutti gli altri effetti, a seguito della cancellazione, essa è, in ogni caso, un soggetto

giuridico inesistente, privo, quindi, del substrato patrimoniale ed organizzativo.

Per non dire, poi, che al termine del quinquennio, ove - come non è difficile supporre che avvenga, attesi i tempi necessari per l'espletamento dell'attività di controllo da parte dell'Amministrazione e quelli della giustizia - la pretesa nei riguardi della società non si divenuta definitiva, si ripropongono nuovamente tutte le questioni inerenti al fenomeno successorio in capo agli *ex soci* con l'aggravante del fatto che l'azione precedentemente intrapresa nei confronti della società non ha più ragion d'essere, dovendo essere diretta e/o proseguita nei confronti di questi ultimi nella loro qualità di successori.

È quindi, in definitiva, auspicabile che il Legislatore prenda atto della situazione e delle difficoltà esistenti in materia ed intervenga - come è stato, peraltro, già suggerito dalla Suprema Corte con la cit. sent. n. 6743/2015 - per rettificare o (quantomeno) meglio precisare i limiti e la portata della norma, oltre che per attuare il necessario coordinamento della normativa fiscale con il contesto civilistico di riferimento.

BIBLIOGRAFIA

- ADORNO M., *Luogo di notificazione della impugnazione - le sezioni unite "salvano" la notificazione dell'impugnazione presso il difensore revocato* in *Giur. it.*, 2017, V, p. 1095
- AIUDI B., *Estinzione della società di capitali: sulla responsabilità dei soci* in *Boll. trib.*, 2015, p. 1731
- ANTICO G., GENOVESI M., *Ragioni a favore della retroattività della disciplina delle società estinte*, in *Fisco*, 2017, III, p. 219
- ASCARELLI T., *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, in *Foro it.*, 1937, I, p. 1544
- ASCARELLI T., *Liquidazione e personalità della società per azioni*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1952, p. 244
- ASCARELLI T., *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica*, in *Riv. dir. comm.*, 1954
- ASCARELLI T., *Saggi di diritto commerciale*, Milano, 1955
- AULETTA F. e POLI R., *Il lento addio dei giudici all' "inesistenza" degli atti processuali* in *Riv. dir. proc.*, 2016, VI, p. 1647
- BALDI F., *La cancellazione dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione*, in *Strumentario avv.*, 2010, VI, p. 24
- BIANCHI L., *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, I, p. 10001
- BONAVERA E.E., *Sopravvenienze attive di società estinta in seguito alla cancellazione dal Registro delle imprese*, in *Società*, 2011, p. 271
- BONELLI F., *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985
- BRIANTE B.R., *Effetti e decorrenza della cancellazione dal registro delle imprese di tutte le società*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, p. 390
- BRUZZONE M., *Per le SS.UU. la cancellazione estingue tutte le società*; in *Corr. trib.*, 2010, XXXVI, p. 1301
- CALIFANO G., *L'interruzione del processo civile*, Napoli, 2004
- CAMPOBASSO G.F., *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2017

CAMPOBASSO G.F., *Diritto Commerciale, vol. 2: Diritto delle società*, Torino, 2002

CAMPOBASSO G.F., *Diritto commerciale*, II, 7 ed., Torino, 2009

CANDIAN A., *Ancora sul fallimento di società disciolte*, in *Riv. dir. comm.*, 1917, II, p. 498

CAPONI R., *In tema di autonomia e certezza nella disciplina del processo civile*, in *Foro it.*, 2006, I, p. 131

CARBONE V., *Cancellazione dal registro e legittimazione del liquidatore*, in *Società*, 2013, I, p. 81

CARBONE V. e GIUFFRÈ R., *Liquidazione, cancellazione e legittimazione Società*, 2014, III, p. 353

CARINCI A., *La nozione di “imposte dovute” rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr. trib.*, 2014, X, p. 785

CARINCI A., *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, in *Fisco*, 2015, XXIX, p. 2843;

CARNELUTTI F., *In tema d'estinzione della società commerciale*, in *Foro it.*, 1940, p. 25

CECCHERINI A., *Dopo la pronuncia della Corte costituzionale sulla cancellazione della società* in *Società*, 2014, II, p. 212

CHIONCHIO M., *Società estinte e debiti tributari pregressi: coordinamento tra criteri civilistici e tributari sulla responsabilità dei soci*, in *Dial. trib.*, 2014, II, p. 197

CHIOVENDA G., *Rapporto giuridico processuale e litispendenza*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1931, I, p. 9

CHIOVENDA G., *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1962

CIRILLO A. e ATZENI C., *La responsabilità fiscale della società estinta*, in *Bil. e redd. d'impresa*, 2015, VII, p. 47

CONEDERA C., *La rilevanza dell'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese alla luce delle modifiche intervenute nell'art. 2495 cod. civ., e*

l'applicabilità dell'art. 10 legge fallimentare alle società di fatto, in *Dir. fall.*, 2008, II, p. 245

CONSOLO C. e GODIO F., *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, in *Corr. giur.*, 2013, V, p. 691

COSTI R., *Le sopravvivenze passive dopo la liquidazione delle società per azioni*, in *Riv. dir. civ.*, 1964, I, p. 280

COTTINO G., SARALE M., WEIGMANN R., *Società di persone e consorzi*, in *Tratt. Dir. Comm.*, diretto da G. COTTINO, III, Padova, 2004

COTTINO G., *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle sezioni unite*, in *Giur. it.*, 2013, IV, p. 858

COVIELLO L. JR., *Osservazioni in tema di estinzione delle persone giuridiche*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1949, p. 803

CRISCIUOLI P. e GRIMALDI G., *La cancellazione delle società (e le sopravvenienze attive)*, in *Giust. civ.*, 2011, I, p. 735

D'ALESSANDRO F., *Società: Scioglimento e liquidazione*, in *Giur. mer.*, 1988, p. 438

D'ANDREA S., *Cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese: effetti sui rapporti attivi e passivi*, in *Azienda & Fisco*, 2014, II, p. 30

DALFINO D., *La successione tra enti nel processo*, Torino, 2002

DALFINO D., *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Società*, 2010, VIII, p. 1010

DALFINO D., *Cancellazione della società e rapporti pendenti*, in *Giusto proc. civ.*, 2013, III, p. 767

DALFINO D., *"Venir meno" della società e processi pendenti*, in *Società*, 2014, XI, p. 1226

DALFINO D., *La cancellazione della società dal registro delle imprese, profili processuali*, Torino, 2017

DALFINO D., *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, in *Società*, 2018, II, p. 195

DAMIANI F.S., *Riflessioni in tema d'impugnazione proposta nei confronti della parte deceduta* in *Giusto proc. civ.*, 2011, p. 801

DAMIANI F.S., *In tema di effetti prodotti dagli eventi interruttivi mai dichiarati sulla notifica dell'impugnazione, della sentenza e del precetto* in *Foro it.*, 2012, I, p. 2108

DANOVI R., *Note deontologiche sui poteri del difensore, sull'ultrattività del mandato e sull'interruzione del processo* in *Foro it.*, 2015, I, p. 636

DE ACUTIS M., *Le sezioni unite e il 2° comma dell'art. 2495 c.c., ovvero tra obiter dicta e contrasti (forse) soltanto apparenti*, in *Nuova giur. civ.*, 2010, II, p. 260

DE MARTINI A., *Sull'estinzione della personalità giuridica delle società commerciali*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1944, p. 110

DE SENSI V., *Il fallimento in estensione dell'ex socio e gli artt. 10 e 11 della legge fallimentare: una recente interpretazione adeguatrice da parte della Corte Costituzionale*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 1999, p. 1028

DE SENSI V., *Illegittimità costituzionale del fallimento in estensione e del fallimento delle società commerciali cessate*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2000, VI, p. 1276

DEOTTO D., *Accertamento: Scritti di resistenza tributaria*, Milano, 2015

DEOTTO D., *Decreto semplificazioni: l'“inferno fiscale quinquennale” delle società estinte*, in *Fisco*, 2015, I, p. 37

DEOTTO D., *Non si può essere “un po' morti”:* quindi una società estinta non può mai stare in giudizio, in *Fisco*, 2015, XVIII, p. 1751

DESIATO O., *Morte della parte e impugnazione della sentenza: si afferma (finalmente) il principio dell'ultrattività del mandato*, in *Foro it.*, 2014, I, p. 2785

DI MAJO A., *Fallimento dell'ex socio e limite temporale nelle società di persone*, in *Dir. fall.*, 1999, II, p. 235

DI SABATO F., *Istituzioni di diritto commerciale*, Milano, 2004

DIMUNDO F., *sub art. 2495, La riforma del diritto societario*, in AA.VV., *Gruppi, trasformazione, fusione e scissione, scioglimento e liquidazione, società esterea*, cura di LO CASCIO G., Milano, 2003

DOMINICI M., *Ultrattività del mandato difensivo, codice deontologico e semplificazione tributaria* in *Giur. it.*, 2015, p. 346

DOSSETTO M., *Problemi in tema di liquidazione di società*, in *Riv. dir. comm.*, 1951, II, p. 151

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010

FERRI G., *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, in *Foro it.*, 1939, I, p. 1320

FERRI G., *sub art. 2247-2324, Delle società*, in *Commentario* a cura di A. SCIALOJA, G. BRANCA, Bologna – Roma, 1957

FERRI G., *La cancellazione della società dal registro delle imprese e l'art. 2456, 2° comma, cod. civ.*, in *Riv. dir. comm.*, 1975, II, p. 290

FERRI G., *Le società*, III ed., in *Trattato del diritto civile italiano*, diretto da VASSALLI F., XIII, Torino, 1987

FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, a cura di ANGELICI C. e FERRI G., Torino, 2006

FICARI V., *Cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, "abuso della cancellazione" e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 1037

FICARI V., *La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza "retroattiva" ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, p. 1009

FICARI V., *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini accertamento (art. 28, commi 4 e 6)*, in AA.VV., *Commento al Decreto sulle semplificazioni (D.Lgs. n. 175 del 2014)* a cura di S. MULEO, Torino, 2015

FIMMANÒ F. e TRAVERSA L., *Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società di capitali alla luce della riforma*, in *Riv. not.*, 2004, I, p. 698

FIMMANÒ F., *Le sezioni unite pongono la “pietra tombale” sugli “effetti tombali” della cancellazione delle società di capitali*, in *Società*, 2013, V, p. 536

FIorentino A., *Sullo scioglimento e la liquidazione delle società commerciali*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1952, p. 401

FRANCHI M., *L’efficacia della cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese dopo la riforma del 2003*, in *Giur. merito*, 2009, p. 2479

FRANSONI G., *L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, I, p. 47

FRÈ G., *Società per azioni*, in *Commentario al codice civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, Bologna-Roma, 1982

FRUMIGLI F., *Repetita iuvant: la consulta ancora sui limiti temporali al fallimento in estensione* in *Corr. giur.*, 2000, IX, p. 1174

GALGANO F., *Società per azioni*, Bologna, 1974

GALGANO F., *Le società in genere. Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da A. CICU, F. MESSINEO, L. MENGONI, continuato da P. SCHLESINGER, Milano, 2007

GALLIO F., *Esclusa l’efficacia retroattiva della norma sulla sopravvivenza delle società estinte – commento* in *Fisco*, 2017, XLIII, p. 4169

GHINDI M., *Estinzione e nullità delle società commerciali*, Padova, 1937

GHIRGA M.F., *La Corte costituzionale e le conseguenze processuali della cancellazione della società dal registro delle imprese* in *Riv. dir. proc.*, 2014, p. 1178

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 *Riv. dir. proc.*, 2014, p. 1520

GIANNELLI G. e DELL’OSSO A., *sub art. 2490, Bilanci in fase di liquidazione*, in AA.VV., *Commentario del Codice Civile*, diretto da GABRIELLI E., *Della Società – Dell’Azienda - Della Concorrenza - Vol. III (Artt. 2452-2510)* a cura di SANTOSUOSSO U.D., Torino, 2015, p. 1027

GLENDI C., *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, IX, p. 749

GLENDI C., *Corte costituzionale, sezioni unite della cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, *Dir. e prat. trib.*, 2013, II, p. 20945

GLENDI C., *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese. Un problema senza fine?*, in *Corr. giur.*, 2013, I, p.7

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, p. 222

GLENDI C., *E intanto prosegue la infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributario, ma non solo)*, in *Riv. giur. trib.*, 2015, X, p. 749

GLENDI C., *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, in *Corr. giur.*, 2015, X, p. 1289

GRAZIANI A., *Diritto delle società*, Napoli, 1962

GUIDARA A., *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, p. 382

GUIDARA A., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Milano, 2018

GUIZZI G., *Le sezioni unite, la cancellazione delle società e il "problema" del soggetto: qualche considerazione critica*, in *Società*, 2013, V, p. 536

IACCARINO M.P., *L'estinzione delle società commerciali: osservazioni sugli effetti processuali e sostanziali dell'ordinanza della corte di cassazione, sezione vi, n.19142 del 28-09-2016* in *www.innovazionediritto.it*, 2017, I, p. 136

LAROMA JEZZI P., *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2954

LASERRA G., *La notificazione della sentenza dopo fatti interruttivi non seguiti da mutamento delle parti nel processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1962, p. 657

LONGO D., *Nuove incertezze giurisprudenziali sulle conseguenze della cancellazione della società dal registro delle imprese, in attesa di una decisione delle Sezioni Unite o della corte costituzionale*, in *Foro it.*, 2012, I, p. 3088

LONGO D., *Ancora sugli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese: chiarimenti o nuove incertezze?*, in *Foro it.*, 2013, I, p. 2189,

LUIISO F.P., *“Venir meno” della parte e successione nel processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1983, p. 207

LUIISO F.P., *Diritto processuale civile, vol. I*, Milano, 2011

LUPETTI M.C., *Cancellazione dal Registro delle imprese e momento estintivo delle società di persone*, in *Società*, 2004, p. 469

MARRUCCI F., *È nulla la cartella di pagamento notificata ad una società cancellata e, in ogni caso, l'ex liquidatore è legittimato a proporre ricorso in Fisco*, 2014, IV, p. 391

MAZZÙ C., *Variazioni sul tema della soggettività giuridica: l'estinzione delle società*, in *Notariato*, 2010, IV p. 368

MELONCELLI F., *L'albero di Porfirio e il limite temporale del fallimento dell'ex socio e del socio di società trasformata*, in *Giur. comm.*, 1999, II, p. 497

MINAFRA N., *Ultrattività del mandato e giudizio di legittimità*, in *Foro it.*, 2016, I, p. 3584

MINERVINI G., *La Fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, p. 1009

MIRENDA A., *Verso l'eutanasia surrettizia della società di persone*, in *Giur. mer.*, 2009, VI, p. 1583

MIRONE A., *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, in *Riv. soc.*, 1968, p. 516

MURCIANO L.P., *Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell'estinzione delle società: brevi riflessioni*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, I, p. 10165

NAVARRINI U., *Sugli effetti della "chiusura" della liquidazione*, in *Giur. it.*, 1935, I, p. 806 e ss

NICCOLINI G., *Interessi pubblici e interessi privati nella estinzione della società*, Milano, 1990

NICCOLINI G., *La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali*, in *La riforma delle società. Profili della nuova disciplina* a cura di AMBROSINI S., Torino, 2003

NICCOLINI G., *sub art. 2495*, in *Società di capitali*, a cura di NICCOLINI G., STAGNO D'ALCONTRES A., Napoli, 2004

NICCOLINI G., *La liquidazione volontaria delle società tra passato e presente*, in *Liquidazioni aziendali* a cura di ADAMO S., NICCOLINI G., Torino, 2010

NICCOLINI G., *Gli effetti della cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese: recenti sviluppi e questioni ancora irrisolte (considerazioni sparse in occasione della presentazione di un volume)*, in *Riv. dir. soc.*, 2012, p. 690

NICCOLINI G., *I disagi del diritto commerciale di fronte all'art. 28, comma 4, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in materia di cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, p. 1009

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 *Riv. dir. impresa*, 2015, III, p. 470

NIGRO A., *Ancora sulla cancellazione ed estinzione delle società: verso l'epilogo della "storia infinita" ?*, in *Dir. banc.*, 2010, I, p. 325

NIGRO A., *Cancellazione ed estinzione delle società: una parola definitiva dalle sezioni unite*, in *Foro it.*, 2013, I, p. 2189

OPPO G., *Forma e pubblicità delle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1966, I, p. 168 e ss.

PALANDRI M., *effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1948, III, p. 551

PASCALI S., *Fallimento di società di fatto: applicabilità e decorrenza del termine annuale ex art. 10 l.fall.*, in *Società*, 2007, VIII, p. 967

PASQUARIELLO C., *sub art. 2495 c.c.*, in *Il nuovo diritto delle società. Commento sistematico al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 aggiornato al D.Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310* a cura di MAFFEI A. A., Padova, 2005

PAVONE LA ROSA A., *Il registro delle imprese*, Milano, 1954

PEDOJA M., *Fine della «immortalità»: per le sezioni unite la cancellazione della società dal registro delle imprese determina la sua estinzione*, in *Corr. giur.*, 2010, p. 1006

PEPE F., *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012

PEPE F., *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, p. 39

PERRINO A.M., *L'estinzione delle società di persone*, in *Riv. dir. comm.*, 2011, I, p. 699

PORCARO G., *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazioni": profili tributari*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2015, VI, p. 1050

PORZIO M., *L'estinzione della società per azioni*, Napoli, 1959

PORZIO M., *La cancellazione*, in AA.VV., *Il nuovo diritto delle società*, diretto da ABBADESSA P. e PORTALE G.B., vol. IV, Torino, 2007

POSITANO G., *L'estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, in *Quaderni di Giur. comm.*, n. 352, Milano, 2012, p. 92

PROTO PISANI A., *Note sulla estinzione delle società per azioni, processi pendenti*, in *Foro it.*, 2014, I, p. 228

PUNZI C., *Interruzione del processo ed estinzione delle società commerciali*, in *Riv. dir. civ.*, 1963, II, p. 285

QUERCI A., *A oltre due anni dalle sentenze delle sezioni unite che hanno segnato la definitività dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese: questioni aperte e dubbi irrisolti, intorno al "requiem"*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, I, p. 171

RACUGNO G., *Brevi osservazioni in tema di estinzione delle società per azioni*, in *Giur. it.*, 1969, II, p. 715

RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013

RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 175/2014, sub art. 28*, in AA.VV., *Commento al Decreto sulle semplificazioni (D.Lgs. n. 175 del 2014)* a cura di MULEO S., Torino, 2015

RAGUCCI G., *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro" - il commento*, in *Corr. trib.*, 2015, XXI, p. 1626

RAGUCCI G., *Onere della prova sull'agenzia in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2015, XXXII, p. 2499

RAGUCCI G., *Assegnazione ai soci di società estinta nel corso del giudizio: condizione dell'azione o eccezione dei soci? - il commento*, in *Corr. trib.*, 2018, XXIV, p. 1877

RAGUSA MAGGIORE G., *Una sentenza attesa da tempo e che riconduce nei giusti termini la disciplina del fallimento delle società e dei soci illimitatamente responsabili*, in *Dir. fall.*, 2000, II, p. 665

RONCO S., *Cancellazione dal Registro ed estinzione della società di persone* in *Società*, 2009, VII, p. 877

ROSSANO L., *La cancellazione dal registro delle imprese e la società di persone*, in *Giur. comm.*, 2010, II, p. 698

RUGGIERI P.C., *Eventi interruttivi del processo e notificazione di atti di impugnazione alle parti legittimate; l'attesa svolta delle sezioni unite*, in *Foro it.*, 2006, I, p. 131

RUOTOLO A., *Società cancellata dal registro delle imprese e sopravvenienze attive*, in AA. VV., *Consiglio nazionale del notariato. Studi e materiali*, Milano, 2006,

RUSSO A., *Esclusa la retroattività della norma sulla reviviscenza delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Fisco*, 2015, IX, p. 890

RUSSO A., *Inammissibile il ricorso dell'ex liquidatore della società estinta – commento*, in *Fisco*, 2017, XXXIX, p. 3773

SAFFRA A., *Il fallimento delle società commerciali*, Firenze, 1897

SALAFIA V., *Sopravvenienza di attività dopo la cancellazione della società dal Registro imprese*, in *Società*, 2008, VII, p. 929

SALAFIA V., *Estensione alle società di persone del nuovo art. 2495 c.c.*, in *Società*, 2010, V, p. 565

SALAFIA V., *Estinzione della sanzione amministrativa ex D.Lgs. 231 per estinzione della società*, in *Società*, 2012, p. 294

SANTAGADA F., *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, Parte II, in *Giusto proc. civ.*, 2010, p. 592

SANTORO-PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1954

SCHERMI A., *Momento ed effetti dell'estinzione delle società*, in *Giust. civ.*, 1965, I, p. 937

SCIMEMI E., *I poteri dei liquidatori di società di capitali nella distribuzione dell'attivo*, in *Società*, 2008, III, p. 299

SELICATO G., *Estinzione e reviviscenza di società cancellate dal registro delle imprese tra certezza dei rapporti giuridici e tutela del credito erariale*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 1335

SELICATO G., *I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Rass. trib.*, 2010, III, p. 868

SPERANZIN M., *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, in *Giur. comm.*, 2000, II, p. 306

SPERANZIN M., *L'estinzione delle società di capitali in seguito all'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, in *Riv. soc.*, 2004, p. 514

SPERANZIN M., *Successione dei soci ed iscrizione nel registro delle imprese del fatto estintivo della società*, in *Corr. giur.*, 2014, p. 252

SPERANZIN M., *La cancellazione dal registro delle imprese dopo il c.d. decreto "semplificazioni": profili societari*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2015, VI, p. 1040

SPOLIDORO M.S., *La cancellazione delle società davanti alle Sezioni unite*, in *Notariato*, 2010, VI, p. 643

SPOLIDORO M.S., *Seppellimento prematuro. La cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese ed il problema delle sopravvenienze attive*, in *Riv. soc.*, 2004, IV, p. 823

SPOLIDORO M.S., *Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle sezioni unite*, in *Notariato*, 2010, p. 639

STOLFI M., *La liquidazione delle società commerciali*, Milano, 1938

SUCCI G. e M.M. PRATELLI, *Questioni in tema di riparto dell'attivo nella liquidazione di società di capitali*, in *Società*, 2004, X, p. 1229

TARANTINO R., *Le conseguenze processuali dell'estinzione per liquidazione volontaria di società di persone registrate*, in *Giusto proc. civ.*, 2012, p. 119

TASSANI T., *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali delle società*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 359

TEDOLDI A., *Cancellazione di società dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle SS.UU. e alla consulta (con una proposta di immortalità relativa ad effetti meramente processuali)*, in *Corr. giur.*, 2012, p. 1185

TEDIOLI F., *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, in *Giusto proc. civ.*, 2011, IV, p. 1227

TEDIOLI F., *Le irragionevoli conseguenze processuali derivanti dall'equiparazione tra la cancellazione dal registro delle imprese di una società e la sua estinzione portano al rilievo di incostituzionalità dell'art. 2495 c.c.*, in *Riv. dir. soc.*, 2012, III, p. 530

TEDIOLI F., *Le sezioni unite si pronunciano sugli effetti processuali dell'estinzione della società: una soluzione convincente?*, in *Giusto proc. civ.*, 2013, III, p. 767

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, IV ed., Torino, 2017

TISCINI R., *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sua estinzione - Le sezioni unite chiudono il cerchio*, in *Dir. fall.*, 2013, II, p. 528

VAIRA M., *sub artt. 2492-2496 c.c.*, in *Il nuovo diritto societario. Commentario*, a cura di COTTINO G., BONFANTE G., CAGNASSO O., MONTALENTI P., Bologna, 2004

WEIGMANN R., *La difficile estinzione delle società*, in *Giur. it.*, 2010, p. 1616

ZAGRA G., *Effetti irreversibili della cancellazione di società di capitali dal registro delle imprese*, in *Società*, 2010, III, p. 355

ZANNI M., *Irretroattiva la norma sulla resurrezione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Fisco*, 2015, XVII, p. 1982

ZORZI A., *Decorrenza e natura del termine annuale ex art. 10 l. fall. per l'imprenditore individuale*, in *Giur. comm.*, 2002, II, p. 563

ZORZI A., *Cancellazione della società dal registro delle imprese, estinzione della società e tutela dei creditori sociali*, in *Giur. comm.*, 2002, II, p. 91

ZORZI A., *Sopravvenienze attive e cancellazione ex art. 2191 c.c. della cancellazione della società*, in *Giur. comm.*, 2008, II, p. 1259

ZORZI A., *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, II, p. 887

ZORZI A., *L'estinzione delle società: la portata dell'art. 2495 c.c. e i risvolti processuali della cancellazione dal registro delle imprese*, in *Ric. giur.*, 2013, p. 173

ZORZI A., *L'estinzione delle società di capitali*, Milano, 2014

ZORZI A., *L'estinzione delle società di capitali: la sorte di "mere pretese" e "crediti illiquidi"*, in *Giur. comm.*, 2015, II p. 253