

IL DIRITTO TRIBUTARIO

COORDINATO DA

ANTONIO E VICTOR UCKMAR

dell'Università di Genova

Serie I

Volume CXXXVI

LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

a cura di
CESARE GLENDI

con i contributi di

Stefano Solimano, Antonio Albanese, Augusto Chizzini, Cesare Glendi,
Marco Miccinesi, Maurizio Logozzo, Giuseppe Corasaniti,
Francesco Pistolesi, Antonio Lovisolo, Paolo de' Capitani di Vimercate,
Franco Randazzo, Marino Marinelli, Caterina Corrado Oliva

e con gli interventi di

Davide Corraro, Francesco Dian, Francesca Fassò, Adriano
Fazio, Alessandro Gaggero, Giuseppe Giangrande, Graziella Glendi,
Filippo Gualco, Lucrezia Laigueglia, Damiano Peruzza,
Andrea Quattrocchi, Paolo Stizza, Stefano Zagà

 Wolters Kluwer

CEDAM

IL DIRITTO TRIBUTARIO

ANTONIO E VITTORIO

Wolters Kluwer

LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Copyright 2021 Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Via dei Missaglia n. 97, Edificio B3, 20142 Milano

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.
Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.
Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org

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

Composizione: Integra Software Services Pvt.Ltd

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

L'ESTINZIONE DEGLI ENTI E LA SUCCESSIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Paolo De' Capitani Di Vimercate

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Le diverse teorie a confronto. La teoria della cancellazione della cancellazione. – 3. Critiche alla teoria della cancellazione e comparazione con l'ipotesi dell'ultrattività del mandato difensivo. – 4. La teoria della successione universale adottata dalla giurisprudenza di legittimità. – 5. La tesi della successione a titolo particolare – 6. La tesi secondo cui dall'estinzione della società consegue la necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere. – 7. La cessazione della materia del contendere quale soluzione in grado di tutelare, in maniera proporzionata, gli interessi di tutte le parti coinvolte. – 8. L'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014, e la sopravvivenza quinquennale della società per gli atti "di contenzioso".

1. *Introduzione*

Il tema degli effetti sostanziali e processuali della cancellazione degli enti commerciali dal Registro delle Imprese, come è noto, ha dato origine a una lunga e risalente diatriba in dottrina e in giurisprudenza. Basti citare il risalente confronto tra Carnelutti e Ascarelli, ove il primo sosteneva che, una volta estinta la società, il creditore rimasto insoddisfatto avrebbe dovuto esercitare nuova e autonoma azione di arricchimento senza causa nei confronti dei soci che avessero percepito attività in esito alla liquidazione, mentre il secondo aveva sostenuto la tesi per cui l'estinzione della società dovesse rinviarsi sino alla cessazione, in concreto, di tutti i rapporti derivanti dall'attività sociale (1).

Carnelutti definì Ascarelli come uno "strenuo ragionatore", affermando tuttavia che "anche gli atleti sono soggetti a scivolare sulla tradizionale buccia di limone" (2).

(1) T. ASCARELLI, *Chiusura della liquidazione e diritti dei terzi*, in *Foro it.*, 1937, p. 1546; in quel periodo, la medesima tesi la sopravvivenza della società sino all'estinzione di ogni rapporto era sostenuta dall'orientamento dominante della giurisprudenza, nonché da altra autorevole dottrina: cfr. M. GHIDINI, *Estinzione e nullità delle società commerciali*, Padova, 1938, p. 69 e ss.; M. STOLFI, *La liquidazione delle società commerciali*, Milano 1938, p. 233.

(2) F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione della società commerciali*, in *Foro it.*, 1940, 25.

La vivacità del dibattito e la proliferazione di diverse e contrastanti ricostruzioni del fenomeno in commento non sono dovute solamente a una disciplina normativa scarna e a interventi mal formulati da parte del Legislatore (v., da ultimo, l'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014 e la c.d. sopravvivenza quinquennale delle società estinte per quanto riguarda i crediti degli Enti previdenziali e dell'Amministrazione finanziaria); è che si tratta di un tema oggettivamente complesso dove è necessario contemperare: (i) l'interesse dei creditori sociali a non perdere ogni possibilità di soddisfazione del loro credito a causa di un comportamento arbitrario del debitore; (ii) l'interesse dei soci alla ripartizione delle attività sociali, a non dover pagare il debito della società oltre i limiti di quanto ricevuto in esito alla liquidazione⁽³⁾ e a non tenere in vita una società che ha esaurito il suo oggetto sociale al solo fine di proseguire un giudizio; (iii) la certezza del diritto, che richiede l'individuazione di un momento ben definito a partire dal quale la società debba considerarsi non più esistente.

In questa sede, come si evince dal titolo dell'intervento, si tenterà di dare una spiegazione dello specifico tema attinente alle conseguenze sul processo tributario – ma, pur considerando la peculiarità data dal carattere impugnatorio di tale processo, si ritiene che le stesse conclusioni debbano valere anche per il processo civile – dell'estinzione dell'ente in corso di causa.

Per quanto riguarda il tema dei risvolti sostanziali legati all'estinzione delle società, la cui disciplina è contenuta, in generale, nell'art. 2495, comma 3, c.c. (ovvero negli artt. 2312 e 2324 c.c. per le società di persone), nonché nell'art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973, ritengo comunque che l'orientamento consolidatosi in giurisprudenza a partire dalle Sezioni Unite del 2013, secondo cui l'estinzione della società comporterebbe un fenomeno di successione universale *sui generis* dei soci nei debiti riferibili alla stessa società, non sia condivisibile.

La posizione dei soci a seguito dell'estinzione della società, piuttosto, è di responsabilità per aver percepito beni e somme che, se fosse stato pagato il debito mentre la società era in vita, non sarebbero mai state percepite⁽⁴⁾. Tale responsabilità, dunque, può essere fatta valere

⁽³⁾ Ciò vale ovviamente per i soci di società di capitali.

⁽⁴⁾ V. da ultimo Cass., sez. V, ord. 14 dicembre 2020, n. 28401, in particolare ai paragrafi 1.4, 1.8 e 1.9.

dal creditore con un'azione qualificabile nell'ambito dell'arricchimento senza causa.

Si noti, del resto, che è lo stesso art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973, a identificare espressamente i soci quali "responsabili delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma" (*i.e.*, le società soggette all'IRES).

Se, da un punto di vista meramente sostanziale, qualificare il titolo in base al quale i soci sono chiamati a rispondere dei debiti della società non incide particolarmente sulla posizione giuridica dei soci stessi, che, seppur qualificati come successori "*sui generis*", risponderebbero solamente nei limiti stabiliti dalle disposizioni sopra richiamate, ai fini processuali cambia tutto, comprese le disposizioni applicabili, in quanto aderire alla teoria successoria significa ritenere applicabile l'istituto della successione nel processo: universale ai sensi dell'art. 110 c.p.c., ovvero, secondo alcuni, particolare *ex art.* 111 c.p.c.

È lecito chiedersi, tuttavia, se effettivamente la soluzione adottata dalle Sezioni Unite abbia l'effetto di tutelare l'interesse del creditore alla soddisfazione della sua pretesa, ovvero se finisca solamente per "salvare" il processo, frustrando però la posizione del creditore stesso, intrappolato in due processi invece di uno, al contempo onerando anche i soci in un modo che nel diritto UE si definirebbe "non proporzionato".

Si permetta, tuttavia, un passo indietro, in quanto, prima, di giungere alla predetta conclusione, appare opportuno dare atto dei principali orientamenti di dottrina e giurisprudenza in merito alle conseguenze processuali dell'estinzione delle società e, più in generale, degli enti.

2. *Le diverse teorie a confronto. La teoria della cancellazione della cancellazione*

Vi è innanzitutto chi ha messo in discussione la legittimità della cancellazione della società dal Registro delle imprese in pendenza di una lite, sostenendo che la cancellazione richiesta e disposta nel corso del giudizio in cui è parte la società dovrebbe ritenersi nulla e il Giudice investito della controversia, una volta reso edotto del provvedimento del Registro delle Imprese, invece che dichiarare l'interruzione del processo, dovrebbe disporre la sua continuazione accertando e dichiarando (d'ufficio) la nullità della cancellazione, o meglio, considerando che il provvedimento di cancellazione è un atto amministrativo,

disapplicare tale provvedimento e segnalare al Giudice del Registro l'illegittimità dello stesso ⁽⁵⁾.

Di tale orientamento, che trae origine dal risalente indirizzo maggioritario, secondo cui la società non avrebbe potuto considerarsi estinta fino alla soddisfazione di ogni rapporto pendente, si trova traccia in una altrettanto risalente giurisprudenza ⁽⁶⁾, la quale ha ritenuto che la continuazione del processo nei confronti della società sarebbe dettata dall'esigenza che l'attore non resti pregiudicato dalla decisione di procedere all'estinzione della persona giuridica, considerando inoltre che la sentenza deve realizzare il diritto dell'attore così come lo avrebbe realizzato nel momento della domanda. Ciò in virtù del principio di *perpetuatio iurisdictionis* sancito dall'art. 5 c.p.c., secondo il quale l'inevitabile durata del processo non deve pregiudicare il diritto dell'attore vittorioso.

L'orientamento in questione non è stato abbandonato del tutto, resistendo anche alla riforma del 2003, con la quale, come noto, la disciplina dell'estinzione delle società è stata inserita nel novellato art. 2495 c.c., attribuendo valore costitutivo alla cancellazione dal Registro delle Imprese. Anche oggi, infatti, vi è chi ritiene illegittima la decisione del liquidatore di procedere alla cancellazione in corso di causa, avanzando il sospetto che, in alcuni casi, dietro la stessa si celi l'intento di frapporre un ostacolo ulteriore alla controparte e, con il decorso del tempo, sfuggire a un'eventuale procedura fallimentare ⁽⁷⁾.

⁽⁵⁾ In tal senso TEDOLDI, *Cancellazione dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle sezioni unite e alla consulta (con una proposta di "immortalità relativa" ad effetti meramente processuali)*, in *Corr. giur.*, 2012, 1205, il quale suggerisce che il giudice rilevi *incidenter tantum* l'insussistenza dei requisiti per la cancellazione limitatamente al processo in corso, evitando così ogni efficacia interruttiva della stessa; Cfr. inoltre A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, Milano, 2014, p. 312 e ss.; in tal senso v. anche F. FIMMANO, *Estinzione fraudolenta della società e ricorso al fallimento "sintomatico" del pubblico ministero*, in *Dir. penale dell'impresa*, 9 settembre 2013, 28-32; V. SANNA, *Gli effetti della cancellazione dell'impresa e della società dal registro delle imprese*, Torino, 2013, p. 88 e ss.

⁽⁶⁾ V. in particolare Cass., 9 giugno 1933 in *Foro it.*, voce *Appello civ.*, n. 13; e Cass. 8 aprile 1937, n. 1038 in *Massimario Foro it.*, 1937, 239; App. Ancona, in *Foro It.*, 1937, p. 1544 e ss. con nota di ASCARELLI. Si veda, inoltre, anche la successiva giurisprudenza formatasi in vigenza del codice del 1942: Cass., 11 febbraio 1961, n. 299, in *Riv. dir. civ.*, 1963, II, con nota critica di C. PUNZI.

⁽⁷⁾ Cfr. A. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, op. cit., p. 312 e ss.; contra V. FICARI, *Cancellazione dal registro delle imprese di società di capitali, "abuso della cancellazione" e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in *Riv. dir. trib.* 2010, 1037 e ss.

La cancellazione della società in corso di causa non sarebbe dunque dettata da una legittima scelta dell'imprenditore, risultando in contrasto con le finalità della liquidazione, che sarebbero quelle di provvedere alla liquidazione dell'attivo, al pagamento dei crediti e alla ripartizione del residuo.

In tale ottica, pertanto, si è anche ipotizzata una scissione tra effetti sostanziali e processuali dell'estinzione, prevedendo che la società estinta, dal punto di vista sostanziale, continui comunque a mantenere una soggettività processuale fino al passaggio in giudicato della sentenza ⁽⁸⁾.

A sostegno di tali argomentazioni è stata inoltre proposta l'analogia con la fattispecie della fusione, operazione che, inizialmente, comportava anch'essa un effetto propriamente estintivo della società. La giurisprudenza, tuttavia, superando un iniziale approccio in base al quale l'estinzione della società incorporata o fusa sarebbe ricaduta nell'ambito di applicazione dell'art. 110 c.p.c. ⁽⁹⁾, con conseguente interruzione del processo in corso, ha ritenuto che il "venir meno" della società non debba per forza determinare l'applicazione dell'art. 299 e ss. c.p.c. ⁽¹⁰⁾.

Si è argomentato inoltre che il meccanismo dell'interruzione del processo e della successiva riassunzione ha ragione di applicarsi nel

⁽⁸⁾ Cfr. F. P. LUISO, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 2011, 366 e ss., in tal senso anche TEDOLDI, *Cancellazione di società dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle Sezioni unite e alla Consulta*, loc. cit., 1205.

⁽⁹⁾ In vigenza della disciplina (precedente alla riforma del diritto societario del 2004) dettata dall'art. 2504 bis c.c., in base al quale la fusione per incorporazione aveva un effetto estintivo nei confronti della società incorporata, nonostante il dissenso di parte della dottrina, la giurisprudenza di legittimità riteneva infatti che la fusione di società mediante incorporazione realizzasse un'ipotesi di successione a titolo universale corrispondente alla successione *mortis causa* delle persone fisiche, dalla quale deriva l'estinzione della società incorporata ed il contestuale ingresso della incorporante nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo alla prima (V. *ex multis*: Cass. n. 12350 e 5716 del 2003; 17974, 9504 e 4679 del 2002; 14238, 10595, 9595, 6949, 4180 e 2655 del 2001; 9796/2000).

⁽¹⁰⁾ Si veda per tutti Cass., sez. un., 14 settembre 2010, n. 19509, in base alla quale la fusione (paritaria o per incorporazione) "l'unificazione mediante l'integrazione reciproca delle società partecipanti alla fusione, risolvendosi in una vicenda meramente evolutivo-modificativa dello stesso soggetto giuridico, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo". La Suprema Corte ha dunque dichiarato superato l'orientamento che prevedeva l'applicabilità dell'art. 299 e ss. c.p.c., salvando dalla nullità un atto di citazione notificato alla società incorporata. In dottrina, cfr. E.F. RICCI, *Gli effetti della fusione di società sul processo pendente*, in *Riv. dir. proc.*, 2007, 179 ss.; C. CONSOLO, *Bram Stoker e la non interruzione per fusione ed "estinzione" societaria (a proposito di gradazioni sull'"immortalità")*, in *Riv. dir. proc.*, 2007, 189 ss.; D. DALFINO, *Sulla inidoneità interruttiva della fusione societaria (e sull'effetto successorio che ad essa si accompagna)*, in *Riv. dir. proc.*, 2007, 91.

caso di morte della parte processuale al fine di tutelare il contraddittorio e garantire il diritto di difesa degli eredi, a fronte di un evento che, generalmente, è involontario e imprevedibile, mentre la cancellazione della società è un atto volontario ⁽¹¹⁾ – in quanto segue alla decisione dei soci di approvare il bilancio finale di liquidazione – e prevedibile.

Mancherebbero dunque le esigenze di garanzia del contraddittorio e del diritto di difesa dei successori nel rapporto controverso, che stanno alla base dell'interruzione del processo, con il conseguente onere di riassunzione in capo alla parte interessata ⁽¹²⁾.

3. Critiche alla teoria della cancellazione e comparazione con l'ipotesi dell'ultrattività del mandato difensivo

La teoria in commento, innanzitutto, appare in contrasto con il quadro normativo vigente che sancisce l'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese, responsabilizzando i soci che hanno percepito somme in base al bilancio di liquidazione (art. 2495, comma 3, c.c.), ovvero, come prevede l'art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973, nel periodo della liquidazione e nei due precedenti. Come si argomenterà più avanti, inoltre, l'effetto estintivo della cancellazione dal Registro delle imprese non è contraddetto nemmeno dall'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014, ove prevede 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*”. In primo luogo, infatti, si tratta di una deroga alla regola generale, che rimane quella dell'effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese.

In secondo luogo, si noti che in base al – pur confuso e impreciso – tenore letterale della disposizione si deve concludere che tale deroga riguardi solo gli atti “...di contenzioso” dell'Amministrazione

⁽¹¹⁾ A eccezione dell'ipotesi di cancellazione d'ufficio di cui all'art. 2191, comma 6, c.c.

⁽¹²⁾ Tale obiezione alla teoria che vede nell'interruzione del giudizio la conseguenza naturale della cancellazione della società in corso di causa è stata avanzata sia dai sostenitori della teoria in commento, sia da coloro che hanno parlato di successione particolare nel rapporto controverso e conseguente prosecuzione del processo ex art. 111 c.p.c. (v. DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, Torino, 2002, pp. 219-230).

finanziaria e non della società estinta, e valga ai soli fini della “*validità e dell'efficacia*” di tali atti che possono quindi essere emessi nei confronti della società estinta, notificandoli presso l'ultima sede sociale ⁽¹³⁾.

Dal punto di vista meramente processuale, inoltre, ritenere che il giudizio debba proseguire da o nei confronti della società cancellata dal Registro delle imprese attraverso la disapplicazione del provvedimento di cancellazione, comporterebbe un effetto simile alla fattispecie dell'ultrattività del mandato *ex art. 300 c.p.c.* ⁽¹⁴⁾ e della sua operatività al di fuori del grado di giudizio nel corso del quale si verifichi l'evento interruttivo, principio riportato in auge da una sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione ⁽¹⁵⁾. Con la differenza che la seconda soluzione sembrerebbe più lineare, in quanto la continuazione del processo nei confronti della società estinta non richiederebbe la disapplicazione del provvedimento di cancellazione da parte del Giudice davanti al quale pende la causa ⁽¹⁶⁾.

D'altra parte, anche la possibilità di continuare il giudizio nei confronti della società estinta in virtù dell'ultrattività del mandato è rimessa alla discrezionalità del difensore che non dichiara in giudizio l'evento che ha riguardato la capacità processuale dell'ente. Ciò che il difensore

⁽¹³⁾ Cfr. A. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5, 2015, 375; Id., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Padova, 2018, p. 314; G. GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, *Riv. dir. trib.*, 2017, 27-28.

⁽¹⁴⁾ In base alla quale, nel caso in cui l'evento non sia dichiarato o notificato nei modi e nei tempi di cui all'art. 300 c.p.c., il difensore continua a rappresentare la parte come se l'evento non si sia verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti e al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale e nelle successive fasi di quiescenza e riattivazione del rapporto a seguito della proposizione dell'impugnazione.

⁽¹⁵⁾ Cass., SS.UU., 4 luglio 2014, n. 15295, in *Foro it.*, 2014, I, 2785, con nota di O. DESIATO, *Morte della parte e impugnazione della sentenza: riaffermato (finalmente) il principio dell'ultrattività del mandato*; Id., 2015, I, 636, con nota di R. DANOVÌ, *Note deontologiche sui poteri del difensore, sull'ultrattività del mandato e sull'interruzione del processo*; in *Riv. dir. proc.*, 2014, 1510, con nota di M.F. GHIRGA, *L'ultrattività del mandato nel caso di evento interruttivo verificatosi tra un grado e l'altro del giudizio: "una storia infinita"*; in *Corr. giur.*, 2015, 1289, con nota di C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, in *Corr. giur.*, 2015, 1289; cfr. inoltre D. DALFINO, *La cancellazione "differita" delle società in ambito tributario*, in *Le Società*, 2018, 195.

⁽¹⁶⁾ Un'ulteriore differenza consisterebbe nel fatto che nell'ipotesi di ultrattività del mandato il difensore della società non potrebbe comunque presentare ricorso in Cassazione, in ragione della necessità della procura speciale ai sensi dell'art. 365 c.p.c. (v. in tal senso le Sezioni Unite nella sentenza n. 15295/2014 sopra citata).

avrà interesse a fare in tutte le ipotesi in cui sia possibile trarre beneficio dall'interruzione del processo *ex art. 299 c.p.c.*, o, in generale, in considerazione del fatto che, venuta meno la società, mancherebbe proprio l'interesse alla continuazione del giudizio.

La continuazione del giudizio nei confronti della società estinta non appare dunque una soluzione soddisfacente, in quanto non si vede la ragione per proseguire un giudizio nei confronti di un soggetto che, a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese (con effetto indiscutibilmente costitutivo), non è più il debitore. Si potrebbe obiettare ciò che, in effetti, ha riconosciuto la Cassazione⁽¹⁷⁾: il creditore avrebbe comunque interesse all'accertamento della sua pretesa per poi agire nei confronti dei soci (ovvero dei liquidatori) ai sensi dell'art. 2495 c.c.⁽¹⁸⁾. In tal caso, tuttavia, l'impossibilità di proseguire il giudizio nei confronti della società deriverebbe dall'esigenza di garantire il diritto di difesa e il rispetto delle regole sul giusto processo nei confronti dei soci, ai sensi degli artt. 24 e 111 della Costituzione⁽¹⁹⁾.

La "giusta parte", alla quale il creditore deve rivolgere la sua pretesa, non può che essere rappresentata dai soci se e in quanto responsabili dei debiti sociali ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c. ovvero dell'art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973.

⁽¹⁷⁾ Su cui si dirà diffusamente più avanti.

⁽¹⁸⁾ Lo stesso si può dire, come si avrà modo di approfondire, nel giudizio tributario, nonostante il suo carattere impugnatorio, laddove se l'ente provvedesse alla cancellazione dal Registro delle imprese a seguito dell'annullamento dell'atto impositivo da parte del giudice di primo o secondo grado, l'Amministrazione finanziaria avrebbe comunque interesse a proseguire il giudizio impugnando la sentenza al fine di accertare la legittimità della sua pretesa e agire, sempre nei confronti di soci e liquidatori (o amministratori), ai sensi dell'art. 36, d.p.r. n. 602 del 1973 per la riscossione delle imposte dovute. Ciò a meno che l'estinzione dell'ente non comporti anche l'estinzione del giudizio, con dichiarazione di cessata materia del contendere, in quanto, in tal caso, si travolgerebbe anche la sentenza di che ha concluso il precedente grado di giudizio.

⁽¹⁹⁾ Al riguardo, del resto, la Cassazione ha affermato che "l'interruzione si caratterizza, pertanto, nel suo aspetto genetico, come istituto volto alla tutela della effettività del contraddittorio tra le parti (principio, questo, implicitamente garantito dallo stesso art. 24 della Costituzione ed operante per tutta la fase di merito del processo, ma non anche, secondo l'unanime giurisprudenza e la prevalente dottrina, in seno al giudizio di cassazione); sul piano funzionale, a guisa di evento determinativo di uno iato procedimentale circoscritto nel tempo, che non incide sul permanere della litispendenza, realizzando, per converso, uno stato di mera quiescenza del processo". V. *ex multis*, Cass. n. 15295/2014, *cit.*, nonché Cass., 3 agosto 2012, n. 14106; 8 febbraio 2012, n. 1760; 13 maggio 2011, n. 10649; 7 gennaio 2011, n. 259; Sez. un. 18 giugno 2010, n. 14699; 8 giugno 2007, n. 13395; Sez. un. 28 luglio 2005, n. 15783; secondo cui il giudizio di impugnazione deve essere promosso sempre da e contro i soggetti effettivamente legittimati.

4. *La teoria della successione universale adottata dalla giurisprudenza di legittimità*

L'orientamento in base al quale l'estinzione delle società nel corso del processo comporterebbe l'interruzione ai sensi dell'art. 299 c.p.c., ovvero, nel processo tributario, ai sensi dell'art. 40, d.lgs. n. 546 del 1992⁽²⁰⁾, e la successione dei soci all'interno del medesimo giudizio, a titolo universale oppure a titolo particolare, parte dal presupposto che l'insensibilità del processo alle vicende riguardanti le sue parti è contraddetta dal codice di procedura stesso, e, in particolare dagli artt. 110 e 111 c.p.c.⁽²¹⁾.

Come ormai noto, con le sentenze nn. 6070/6071/6072 del 2013, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno ritenuto che l'estinzione della società comporti una successione di carattere universale, *sui generis*, in capo ai soci, adottando, per quanto riguarda le conseguenze processuali, la soluzione dell'interruzione del processo ai sensi dell'art. 299 c.p.c. e della trasmissione automatica della legittimazione (attiva e passiva) in capo ai soci stessi, ai sensi dell'art. 110 c.p.c.

Secondo la tesi della Cassazione, dunque, il socio succede sempre e automaticamente nei rapporti controversi della società, anche qualora non abbia ricevuto nulla dalla liquidazione della stessa. Il fatto che manchino i presupposti per la responsabilità ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c., dunque, non incide sulla legittimazione passiva del socio, ma sull'interesse ad agire del creditore che, in tal caso, sarebbe quindi tenuto a dimostrare la sussistenza di tale interesse nonostante

(20) V. il comma 1, lett. a), d.lgs. n. 546 del 1992, il quale prevede che l'interruzione del processo a causa del "*venir meno, per morte o altre cause*" di una delle parti. Si noti inoltre che il processo tributario è caratterizzato dal fatto che la trattazione della causa è affidata a un'unica udienza, all'esito della quale il Collegio emette la sentenza del relativo grado di giudizio. Il comma 3 dell'art. 40 prevede inoltre che "*Se uno degli eventi di cui al comma 1 si avvera dopo l'ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio o dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza, esso non produce effetto a meno che non sia pronunciata sentenza e il processo prosegua davanti al giudice adito*". Non sono dunque rare le ipotesi in cui il grado di giudizio si possa concludere anche ove la società sia stata cancellata dal Registro delle imprese.

(21) Cfr. C. PUNZI, *Interruzione del processo ed estinzione delle società commerciali*, in *Riv. dir. civ.*, 1963, II, p. 291 e ss.; R. COSTI, *Le sopravvenienze passive dopo la liquidazione delle società per azioni*, in *Riv. dir. civ.*, 1964, I, pp. 278-282; A. MIRONI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, in *Riv. soc.*, 1968, pp. 574-578; A. SALETTI, *La riassunzione del processo civile*, Milano, 1981, 317-318.

non vi sia alcuna (immediata) responsabilità dei soci in relazione alla sua pretesa ⁽²²⁾.

La scelta di subordinare la prosecuzione del giudizio alla sussistenza dell'interesse ad agire in capo al creditore, tuttavia, incontrerebbe delle difficoltà dal punto di vista della tecnica processuale, in quanto l'interesse ad agire, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., deve essere valutato solo in ragione della domanda di parte, senza che possano venire in rilievo considerazioni circa la sua "fondatezza" originate da eccezioni del convenuto (come la circostanza di non aver percepito nulla dalla liquidazione della società).

Il fatto che i soci abbiano percepito, o meno, somme prima dell'estinzione della società, e siano per questo responsabili, inoltre, attiene al merito dell'azione di responsabilità di cui agli artt. 2495, comma 3, c.c. e 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973.

Si è dunque ipotizzato di scindere il fenomeno della successione dei soci dalla loro responsabilità patrimoniale, proponendo un'analogia con la disciplina dell'accettazione con beneficio di inventario ⁽²³⁾. Ciò significa che la successione nel processo si verificherebbe sempre e comunque, in modo che la sentenza avrebbe ad oggetto solamente l'accertamento del credito nei confronti della società debitrice, con la possibilità per il creditore di agire, successivamente all'accertamento definitivo della sua pretesa, nei confronti degli ex soci (o dei liquidatori), in presenza dei presupposti di cui all'art. 2495 c.c. ovvero, per i crediti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973.

Tale soluzione, difatti, potrebbe a prima vista apparire compatibile anche con il procedimento tributario, ove l'accertamento della responsabilità di soci e liquidatori potrebbe ipoteticamente avvenire, ai sensi dell'art. 36, comma 5, d.p.r. n. 602 del 1973 ⁽²⁴⁾, con azione separata rispetto all'accertamento del debito fiscale.

Non appare tuttavia opportuno ricorrere all'analogia con le disposizioni dettate dal codice civile disciplinanti l'accettazione con beneficio

⁽²²⁾ Nelle sentenze citate, la Cassazione considera l'ipotesi dell'interesse all'accertamento del credito ai fini dell'escussione delle garanzie.

⁽²³⁾ V. C. CONSOLO e F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, in *Le Società*, 2013, 536.

⁽²⁴⁾ Il quale prevede che "La responsabilità di cui ai commi precedenti e accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600".

di inventario (artt. 499-507), date le evidenti difficoltà derivanti dalla necessità di verificare in concreto la compatibilità di disposizioni che regolano la successione delle persone fisiche ⁽²⁵⁾.

Al riguardo, bisogna evidenziare come, proprio in relazione al processo tributario, si sta consolidando un orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui, a seguito dell'estinzione della società in corso di causa, i soci dovrebbero succedere nel medesimo giudizio relativo all'impugnazione della pretesa erariale. Ciò, indipendentemente dalla sussistenza della responsabilità degli stessi ai sensi dell'art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973, argomento sul quale non è del resto nemmeno possibile discutere nel giudizio relativo al merito della pretesa erariale, comportandosi altrimenti un inammissibile allargamento del *thema decidendum* e del *thema probandum* ⁽²⁶⁾.

Una delle prime sentenze ove è stato manifestato questo orientamento è la n. 9094 del 7 aprile 2017 ⁽²⁷⁾, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto ammissibile il ricorso per cassazione da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti degli ex soci della società estinta successivamente alla sentenza di secondo grado ⁽²⁸⁾, concludendo che i soci succederebbero sempre e comunque nel giudizio ove fosse originariamente parte la società.

Nel dettaglio, si noti che in tale sentenza la Suprema Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto nei confronti della società estinta ⁽²⁹⁾ richiamando comunque il principio dell'ultrattività del mandato difensivo senza tuttavia escluderne, in astratto, l'applicazione. La stabilizzazione della posizione giuridica derivante dall'ultrattività del mandato, difatti, è stata esclusa perché l'Agenzia delle Entrate, notificando il ricorso anche agli ex soci della società, i quali si sono

⁽²⁵⁾ Cfr. D. DALFINO, "Venir meno" della società e processi pendenti, *op. cit.*, p. 1226.

⁽²⁶⁾ Un primo orientamento in tal senso è stato manifestato da Cass., sez. trib., n. 11968/2012, la quale, però, ha escluso la successione dei soci nell'ambito tributario, quantomeno dal punto di vista sostanziale.

⁽²⁷⁾ Cfr. il commento critico di P. PIANTAVIGNA, M. L. MARIELLA, *La responsabilità dei soci per i debiti della società estinta*, in *Corr. trib.*, 2017, 2236.

⁽²⁸⁾ Vi è da dire che, vista l'assenza di chiarimenti univoci sul tema, l'Ufficio aveva notificato il ricorso anche alla società estinta e all'ultimo liquidatore in carica. La Cassazione, dunque, ha dichiarato inammissibile il ricorso nei confronti della società cancellata dal Registro delle imprese e infondato per carenza di legittimazione il ricorso nei confronti del liquidatore.

⁽²⁹⁾ Ovviamente, non era ancora rilevante per il caso di specie l'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014, applicabile solamente a partire dalle domande di cancellazioni successive al 13 dicembre 2014.

regolarmente costituiti presentando controricorso, ha sostanzialmente dichiarato l'evento interruttivo dato dal venir meno della società.

Al riguardo, dunque, parrebbe che, secondo la Cassazione, l'ultratattività del mandato oltre il grado di giudizio, come visto tornata in auge dopo la pronuncia delle Sezioni Unite del 2014, potrebbe convivere con la successione dei soci nel corso del processo.

Se nessuno dichiarasse l'evento che giustificerebbe l'interruzione del giudizio ai sensi dell'art. 299 c.p.c., dunque, il processo potrebbe proseguire come se la società non fosse mai estinta. In caso contrario, invece, i soci sarebbero i soli legittimati alla prosecuzione del giudizio stesso.

Permangono, tuttavia, i dubbi già manifestati in merito all'applicabilità di tale soluzione nell'ipotesi in cui la società si cancelli dal Registro delle imprese a seguito della sentenza di secondo grado, considerando che il difensore della società non potrebbe presentare ricorso (ovvero controricorso) in Cassazione senza la procura speciale, che, però, per ovvie ragioni, non è possibile conferire.

Il nocciolo della questione, comunque, attiene al fatto che, come anticipato, nella sentenza richiamata la Cassazione, superando un orientamento precedente ⁽³⁰⁾, ha ritenuto che la legittimazione processuale

⁽³⁰⁾ La sentenza richiama le seguenti pronunce: Cass., sez. IV-5, 23 novembre 2016; Cass., n. 13259/2015; Cass., n. 2444/2017. In realtà, nelle prime due non è affrontato il tema dell'ammissibilità dell'impugnazione o, in generale, della prosecuzione del giudizio da parte dei soci, ma la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di dedurre la responsabilità dei soci ai sensi dell'art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973 (ovvero dell'art. 2495 c.c.) nel corso del giudizio avente a oggetto l'atto impositivo emesso nei confronti della società. In tali ipotesi, dunque, la Cassazione ha ritenuto che tale circostanza avrebbe dovuto essere dimostrata nello stesso atto impositivo e non certo in appello, in violazione del divieto di domande ed eccezioni nuove ex art. d.lgs. n. 546 del 1992, art. 57.

La sentenza n. 2444/2017, invece, è più esplicita, dichiarando l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto dagli ex soci in quanto gli stessi avevano proseguito il giudizio senza dimostrare, con prova che avrebbe anche potuto essere fornita, "per la prima volta, nel giudizio di cassazione", "la loro qualità di "successori" ai sensi dell'art. 2495 c.c. Solo l'aver percepito somme in case al bilancio finale di liquidazione, infatti, causerebbe il fenomeno successorio teorizzato dalla Cassazione, con conseguente legittimazione *ad causam* dei soci successori. In tal senso, seppur non richiamata nella sentenza n. 9094/2017, v. anche Cass., sez. VI-5, ord. 17 gennaio 2017, n. 1009, secondo la quale il processo tributario iniziato nei confronti di una società successivamente estintasi per cancellazione dal Registro delle imprese non può proseguire nel giudizio di Cassazione ad opera o nei confronti degli ex-soci, poiché essi rispondono del pagamento di tali imposte solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni, per cui l'accertamento di tali circostanze comporta un ampliamento del *thema decidendum* e del *thema probandum* non consentito in sede di legittimità.

dei soci della società estinta prescinda dalla percezione di somme in esito alla liquidazione, in quanto, come affermato dalle Sezioni Unite del 2013, il creditore potrebbe comunque avere interesse a ottenere l'accertamento definitivo del suo credito. In particolare, per quanto riguarda la sussistenza dell'interesse ad agire in capo all'Amministrazione finanziaria, nella sentenza di cui sopra si legge che "la possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti".

Si noti che l'orientamento sopra descritto è confermato da successive sentenze, ove la Suprema Corte ha adottato la medesima soluzione di successione nel processo degli *ex* soci, in litisconsorzio necessario⁽³¹⁾, indipendentemente dal fatto di aver percepito somme nel periodo della liquidazione ovvero nei due precedenti⁽³²⁾.

⁽³¹⁾ Nelle società ad ampia compagine sociale sarebbe possibile nominare un rappresentante comune e, al fine di evitare che il litisconsorzio dei soci comporti il rischio di nullità derivanti dalla mancata partecipazione al giudizio di un litisconsorte (art. 102 c.p.c.), viene in aiuto, per il creditore erariale, l'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014, permettendo di notificare all'ultima sede della società entro cinque anni dalla cancellazione, ovvero, per il creditore privato, l'art. 303 c.p.c., in base al quale la riassunzione del giudizio è notificata collettivamente e impersonalmente agli eredi all'ultimo domicilio del defunto entro un anno dalla morte; ciò che del resto prevede l'art. 2495, comma 3, c.c. per l'esercizio dell'azione dei creditori della società estinta nei confronti dei soci responsabili per i relativi debiti. Nel senso che i soci subentrano nel processo in una situazione di litisconsorzio necessario, indipendentemente dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, v. Cass. 5 novembre 2014, n. 23574, che a sua volta richiama Cass. 15295/2014/SU; nonché Cass. 6 novembre 2013, n. 24955; Cass. 23 settembre 2016, n. 18630.

⁽³²⁾ Cfr. Cass., n. 5988/2017, ove il ricorso dell'Agenzia delle Entrate notificato nei confronti della società estinta è stato dichiarato inammissibile; Cass. n. 1713/2018, la quale ha "ribadito che, come è stato sottolineato di recente da questa Corte, la legittimazione processuale dei soci si pone su un piano preliminare e distinto da quello concernente la concreta possibilità di soddisfazione del credito e non ne viene affatto inciso (Cass. n. 9094/2017 e 15035/2017, non massimate). Invero la circostanza che i soci abbiano goduto o meno di un riparto in base al bilancio di liquidazione dell'attivo non configura una condizione da cui dipende la possibilità di iniziare o proseguire nei loro confronti l'azione avente ad oggetto il credito vantato verso la società, né può condurre ad escludere l'interesse ad agire del fisco creditore a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, subentrati nella legittimazione passiva processuale alla società cancellata"; cfr., da ultimo, Cass., sez. trib., ord. 30 luglio 2020, n. 16362, secondo cui "Ne discende che i soci peculiari successori della società, subentrano, altresì, nella legittimazione processuale facente capo all'ente – la cui estinzione è in parte equiparabile alla morte della persona fisica, ai sensi dell'art. 110 c.p.c. – in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero sia a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale".

5. La tesi della successione a titolo particolare

Anche dal punto di vista prettamente processuale, la successione universale, seppur *sui generis*, dei soci nella posizione (processuale) della società estinta è un concetto difficile da accettare.

Difatti, ritenendo comunque che il subentro dei soci nel giudizio ove era parte la società estinta sarebbe una soluzione idonea sia a soddisfare le esigenze del creditore che vorrebbe veder definitivamente accertato il suo credito, sia a garantire il diritto di difesa di coloro che effettivamente sarebbero chiamati a rispondere della pretesa del creditore, vi è chi ha ritenuto che il fenomeno in questione debba essere regolato dall'art. 111 c.p.c., disposizione relativa alla successione a titolo particolare, che non comporta l'interruzione del processo⁽³³⁾.

In particolare, si noti che dall'applicazione della disciplina sulla successione a titolo particolare nel diritto controverso deriverebbero le seguenti conseguenze:

1) trattandosi di trasferimento *mortis causa*, si dovrebbe applicare il comma 2 dell'art. 111 c.p.c., secondo cui "il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto" (sotto questo profilo, come si vedrà *infra*, questa teoria necessiterebbe di un correttivo);

2) in base al comma 3 della medesima disposizione, il successore a titolo particolare può intervenire o essere chiamato nel processo e, se le altre parti vi consentono, il successore universale può essere estromesso dal processo;

3) per quanto riguarda gli effetti della sentenza, il comma 4 della disposizione prevede che la sentenza pronunciata nei confronti del successore universale, oppure della parte originaria⁽³⁴⁾ spiega sempre i suoi effetti anche contro il successore a titolo particolare ed è impugnabile anche da quest'ultimo⁽³⁵⁾.

⁽³³⁾ Si vedano D. DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, Torino, 2002, p. 232; G. ZAGRA, *Poteri di rappresentanza processuale del liquidatore dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Società*, 2003, p. 842 e ss.; G. NICCOLINI, *La nuova disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali*, in *Riv. dir. impr.*, 2003, 250 e ss.

⁽³⁴⁾ Il comma 1 dell'art. 111, infatti, prevede che se il diritto controverso si trasferisce per atto tra vivi il processo prosegue tra le parti originarie.

⁽³⁵⁾ La facoltà per il successore di avvalersi dei mezzi d'impugnazione propri delle parti, anche quando non abbia partecipato al giudizio nel grado precedente, nonché la conseguente esclusione della proponibilità del rimedio dell'opposizione di terzo, è stata affermata anche dalla giurisprudenza (v. *ex multis*, Cass., sez. III, 22 agosto 2007, n. 10876; Cass., sez.

In teoria, inoltre, l'ipotesi della successione a titolo particolare potrebbe trovare applicazione anche nel processo tributario, in quanto è vero che il d.lgs. n. 546 del 1992 non contiene alcuna disposizione in tema di successione a titolo particolare nel diritto controverso, ma l'art. 1, 2° comma dello stesso decreto rinvia, per quanto non disposto dallo stesso, alle norme del c.p.c., ove compatibili. L'applicazione di tale istituto nel giudizio tributario, difatti, ha trovato un recente esempio nell'ipotesi della cancellazione delle società del gruppo Equitalia dal Registro delle imprese, a decorrere dalla data del 10 luglio 2017 ⁽³⁶⁾, ove la successione a titolo universale prevista in favore dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, è stata qualificata come una successione nei rapporti giuridici controversi *ex art. 111*, poiché, in ragione del venir meno della parte, è stato individuato sul piano normativo il soggetto giuridico destinatario del trasferimento delle funzioni precedentemente attribuite alla stessa, sicché i giudizi pendenti proseguono, con il subentro del successore, senza necessità di interruzione ⁽³⁷⁾.

Tornando alla fattispecie relativa all'estinzione delle società in corso di causa, si noti che l'applicabilità dell'art. 111 c.p.c. è stata proposta con alcuni correttivi.

Si è argomentato infatti che, a seguito dell'estinzione della società parte in causa, il processo continuerebbe comunque tra le parti originarie, ossia, il creditore-attore e la società cancellata rappresentata dal liquidatore, in virtù del principio di *perpetuatio legitimationis* di cui all'art. 111 c.p.c. Ciò in quanto la prosecuzione in capo al successore universale prevista dal comma 2 nell'ipotesi di trasferimento del diritto *mortis causa* non è applicabile all'ipotesi dell'estinzione delle società, considerando appunto che non vi è alcun successore universale che possa subentrare.

Si è detto del resto che, se in relazione alle persone fisiche, in virtù del principio di ultrattività del mandato, è ammissibile la prosecuzione del processo da o nei confronti del defunto, qualora (o sino a quando)

II, 27 febbraio 2002, n. 2889; Cass., sez. II, 21 gennaio 2000, n. 649; Cass., sez. III, 10 ottobre 1997, n. 9868). In dottrina, cfr. F. CARNELUTTI, *Appello del cessionario del credito*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 508; U. ROMAGNOLI, *L'impugnazione della sentenza ad opera del successore a titolo particolare*, in *Riv. trim. dir. proc.*, 1959, 645; G. TARZIA, *Sulla legittimazione all'appello del successore a titolo particolare*, in *Foro pad.*, 1956, 1402.

⁽³⁶⁾ In virtù dell'art. 1, 1° comma, d.l. n. 193 del 2016, convertito in l. n. 225 del 2016.

⁽³⁷⁾ V. Cass., sez. trib., ord. 28 dicembre 2018, n. 33639, la quale richiama Cass. 15 giugno 2018, n. 15869; nonché, in relazione al subentro di Equitalia S.p.a. nelle funzioni di riscossione svolte dai concessionari privati, Cass. 28 marzo 2014, n. 7318.

il difensore non dichiarò l'evento, a maggior ragione dovrebbe esserlo in relazione alla società estinta ⁽³⁸⁾.

Per quanto riguarda il processo tributario, inoltre, applicando l'orientamento in esame si dovrebbe ritenere che, nonostante quanto prevede il comma 3 dell'art. 40, d.lgs. n. 546 del 1992, l'estinzione della società, anche se dichiarata dal difensore prima dei termini previsti da tale disposizione (*i.e.*, "ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia in camera di consiglio o dopo la chiusura della discussione in pubblica udienza") comporti comunque il proseguimento del grado di giudizio nei confronti della società stessa, senza che vi sia alcuna interruzione.

Ferme restando le critiche, di cui si dirà più avanti, a qualsiasi ipotesi di continuazione del giudizio instaurato da o nei confronti della società in ragione di fattispecie successorie che non sono contemplate dall'Ordinamento, si noti che l'orientamento in questione non appare condivisibile anche in ragione della considerazione che richiederebbe più modifiche delle disposizioni in vigore, a partire dall'art. 111, comma 2, c.p.c.

Applicare tale disposizione a un'ipotesi dove non vi è un successore universale (secondo la teoria in commento, infatti, i soci sarebbero successori particolari) appare una forzatura eccessiva.

6. *La tesi secondo cui dall'estinzione della società consegue la necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere*

Vi è infine chi si è opposto alla teoria che lega alla cancellazione della società in pendenza della lite un'ipotesi di successione a titolo universale, o anche particolare, dei soci. Si è rilevato infatti che, con l'estinzione della società il processo in corso "non ha più ragion di esistere" ⁽³⁹⁾, in quanto dall'estinzione può nascere soltanto una nuova

⁽³⁸⁾ V. DALFINO, "Venir meno" della società e processi pendenti, in *Le Società*, 2014, 1226; Id., *La cancellazione "differita" della società in ambito tributario*, in *Le Società*, 2018, 195.

⁽³⁹⁾ Cfr. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 749 e ss.; Id., *Cancellazione della società dal Registro delle imprese e riflessi sui giudizi pendenti*, *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 518 e ss.; F. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione delle società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, in *Il giusto processo civile*, 2011, 1227 ss.; L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei Soci*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 10001; G. NICOLINI, *La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di*

azione nei confronti dei soci che abbiano percepito somme ai sensi dell'art. 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973 (ovvero *ex art.* 2495, comma 3, c.c.) oppure nei confronti dei liquidatori laddove l'inadempimento fosse a loro imputabile.

Non vi sarebbe dunque alcuna interruzione del giudizio in corso, ma l'estinzione dello stesso con relativa dichiarazione di *cessazione della materia del contendere*, non essendovi un fenomeno successorio di alcun genere e quindi nessuna parte legittimata a subentrare nel processo instaurato da o contro la società cancellata dal Registro delle imprese.

Secondo l'orientamento in questione, inoltre, la tesi sposata dalle Sezioni Unite del 2013 sarebbe influenzata dall'idea che la struttura societaria sia solamente un mero schermo giuridico utilizzato per il conseguimento di determinati fini, e, con la sua eliminazione, i soci tornerebbero a essere i contitolari delle situazioni giuridiche attive e passive che facevano capo alla società⁽⁴⁰⁾. Vi sarebbe quindi, da parte della Suprema Corte, una predisposizione ad attribuire un carattere soggettivo ai fenomeni giuridici, laddove la persona giuridica non è vista come un'entità concreta e autonoma, in controtendenza, peraltro, con l'evoluzione dell'Ordinamento, che tende invece a considerare, sempre di più, la persona giuridica un autonomo centro di imputazione di diritti e obblighi.

A destituire di fondamento la tesi successoria, poi, vi sarebbe la considerazione che nel quadro normativo vigente non si trova alcun indizio dal quale dedurre che, a seguito dell'estinzione della società, i soci subentrerebbero automaticamente e *pro quota* nei rapporti giuridici della stessa.

Come già accennato più sopra, del resto, dall'esame delle norme in tema di responsabilità di soci, liquidatori e amministratori, a seguito della cancellazione di società dal Registro delle imprese, e, in particolare gli artt. 2312, 2324, 2495 del codice civile (nonché l'art. 36 d.p.r. n. 602 del 1973), emerge infatti con chiarezza la profonda differenza,

capitali, in S. AMBROSINI (a cura di), *La riforma delle società. Profili della nuova disciplina*, Torino, 2003, 191, il quale, al riguardo, afferma che "qui non si tratta di proseguire un processo già incardinato, di coltivare una domanda già proposta estendendola telle quelle ai successori a titolo universale, ma di introdurre ex novo un giudizio, di formulare nei confronti dei vari soci domande diverse in funzione delle diverse somme da ciascuno di essi apprese".

⁽⁴⁰⁾ V. GLENDI, *Corte Costituzionale, Sezioni Unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 20945.

già solo a livello lessicale, rispetto alle disposizioni ove il Legislatore ha configurato una successione, o comunque un'ipotesi di continuazione nei rapporti giuridici tra un soggetto e l'altro ⁽⁴¹⁾.

Nel disciplinare il fenomeno dell'estinzione, il Legislatore avrebbe dettato una disciplina caratterizzata da effetti opposti a quello successorio, prevedendo diverse e autonome responsabilità per i soggetti coinvolti nella liquidazione. A tali responsabilità, del resto, corrispondono altrettante autonome azioni processuali che il creditore può intraprendere, qualora ricorrano i presupposti specificamente enunciati dal Legislatore, a seguito dell'estinzione della società debitrice.

L'azione proponibile dai creditori è dunque nuova, e ciò si evince dal disposto normativo, laddove: *i*) l'art. 2495, comma 3, c.c. stabilisce che la "domanda" (ossia, la "nuova" domanda), "se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società"; *ii*) l'art. 36, comma 5, d.p.r. n. 602 del 1973, dispone che le responsabilità ivi previste sono accertate con un autonomo atto motivato.

Con l'estinzione dell'ente, pertanto, si estinguerebbe anche la pretesa sostanziale del creditore nei confronti della società, così come il processo instaurato al fine di far valere tale pretesa, con la conseguenza che il creditore stesso avrebbe diritto a esercitare una nuova azione nei confronti dei soggetti responsabili ai sensi delle disposizioni sopra citate.

Nella sua nuova azione, inoltre, il creditore dovrebbe domandare l'accertamento del suo credito (l'Amministrazione finanziaria dovrebbe farlo allegando l'avviso di accertamento notificato alla società all'atto di cui al comma 5, dell'art. 36) e il Giudice competente dovrebbe valutare, oltre ai presupposti di cui agli artt. 2495, comma 3, c.c. e 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973, il merito della pretesa, avvalendosi ovviamente delle risultanze processuali del giudizio estinto insieme alla società.

(41) V., ad esempio, l'art. 2504 *bis* c.c., il quale disciplina gli effetti della fusione prevedendo che "La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione", nonché l'art. 2498 c.c. laddove si prevede espressamente la continuità dei rapporti giuridici (e quindi anche il subentro nei processi pendenti) a seguito della trasformazione dell'ente.

7. *La cessazione della materia del contendere quale soluzione in grado di tutelare, in maniera proporzionata, gli interessi di tutte le parti coinvolte*

L'orientamento più sopra descritto, da una prima riflessione, potrebbe apparire inaccettabile.

Sembrirebbe infatti più rassicurante sostenere, come appunto ha fatto la giurisprudenza di legittimità, che, a seguito dell'estinzione della società, il processo in cui l'ente era parte possa essere continuato nei confronti dei soci.

Seguendo la soluzione della cessazione della materia del contendere, infatti, si attribuirebbe sostanzialmente il potere a una parte di interrompere il giudizio in corso, costringendo l'attore a ripartire da capo per avviare una nuova azione nei confronti dei soggetti ritenuti responsabili dalla legge; azione che avrebbe a oggetto anche il merito della sua pretesa, e non solo la dimostrazione dei presupposti della responsabilità di tali soggetti, in quanto, a seguito dell'estinzione del giudizio, il creditore stesso non potrebbe beneficiare di un provvedimento giurisdizionale con il quale sia stato accertato il suo credito ⁽⁴²⁾.

Oltre a ciò, come in effetti rilevato dalle stesse Sezioni Unite del 2013, anche laddove i soci non avessero ricevuto in assegnazione alcuna somma in esito alla liquidazione, il creditore potrebbe comunque avere interesse all'accertamento del suo credito in modo da avere un titolo sulla base del quale agire prontamente laddove dovessero emergere delle sopravvenienze attive attribuite ai soci in regime di comunione.

Se è dunque vero che la dichiarazione della cessazione della materia del contendere avrebbe un effetto devastante sul processo in corso, occorre tuttavia considerare che l'obiettivo dell'Ordinamento deve essere la tutela non del processo in sé e per sé considerato, bensì dei vari interessi coinvolti, e quindi, sia la certezza del diritto, sia la tutela dei terzi, creditori o soci che siano, ivi incluso quello a veder prontamente eliminate entità giuridiche che abbiano esaurito il loro scopo.

Al riguardo, si permetta innanzitutto di ricordare che, nonostante l'orientamento della Suprema Corte sia da molti considerato "diritto

⁽⁴²⁾ Con la sentenza n. 6070/2013, difatti, la Cassazione ha definito questa ipotesi un "ingiustificato sacrificio".

vivente”, una soluzione normativa non esiste, perché quella della successione *sui generis*, come sappiamo, è un’invenzione giuridica: un rimedio che la Cassazione ha ideato per poter applicare l’art. 110 c.p.c., che richiede l’esistenza di un successore universale, e salvare quindi il processo.

È evidente, pertanto, che nell’ambito di tale vuoto normativo è possibile dare spazio a due soluzioni così diverse tra loro, pur considerando che, dal punto di vista squisitamente giuridico, l’estinzione del processo appare ben più lineare rispetto al quadro normativo vigente.

È lo stesso codice di procedura civile, infatti, a prevedere che: *i*) in caso di perdita della capacità di stare in giudizio il processo si interrompe (art. 299 c.p.c.); *ii*) se non viene riassunto entro il termine di tre mesi il processo si estingue (art. 305 c.p.c.).

Nel mezzo abbiamo l’art. 110 c.p.c., che prevede la continuazione del processo da parte del *successore universale*, ma, come si è detto, nessuna norma prevede che i soci di una società estinta debbano qualificarsi tali (anzi, pare proprio il contrario, come peraltro rileva, quantomeno in relazione alla responsabilità – *ex art. 36 d.p.r. n. 602 del 1973* – del socio per le imposte dovute dalla società, la stessa Cassazione nell’ordinanza 14 dicembre 2020, n. 28401, già citata).

Disciplina analoga è prevista, come si è detto, dall’art. 40, d.lgs. n. 546/1992, che dispone l’interruzione del processo per “il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti” e dall’art. 43, comma 2, il quale prevede che “Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l’interruzione del processo la parte colpita dall’evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, quest’ultimo provvede a norma del comma precedente”.

In questo contesto, dunque, non esistendo una parte legittimata alla sua prosecuzione, il giudizio deve invece estinguersi per cessazione della materia del contendere (non certo, ovviamente, per inattività delle parti).

Per quanto riguarda l’istituto della *cessazione*, si noti anzitutto che il d.lgs. n. 546 del 1992 lo prevede espressamente disponendo che “*Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere*”.

Nessuna norma del nostro Ordinamento, tuttavia, definisce l’istituto della *cessazione*, la cui definizione si deve invece alla giurisprudenza

di legittimità nell'ambito del processo civile ⁽⁴³⁾, secondo la quale “la dichiarazione di cessazione della materia del contendere può pronunciarsi, anche d'ufficio, quando sia sopravvenuta una situazione – la valutazione della cui idoneità ad eliminare ogni contrasto sull'intero oggetto della lite è riservata al giudice del merito l'apprezzamento del quale non è censurabile in sede di legittimità se correttamente motivato –, riconosciuta ed ammessa da entrambe le parti, che ne abbia eliminato la posizione di contrasto anche circa la rilevanza delle vicende sopraggiunte ed abbia, perciò, fatto venir meno oggettivamente la necessità di una pronuncia del giudice su quanto costituiva l'oggetto della controversia” ⁽⁴⁴⁾.

La giurisprudenza di legittimità si è occupata in svariate occasioni anche della cessazione della materia del contendere prevista nel giudizio tributario ⁽⁴⁵⁾.

Come sottolineato dalla dottrina ⁽⁴⁶⁾, tuttavia, l'istituto in questione ha carattere unitario, indipendentemente dal giudizio ove è applicato.

Ciò detto, si noti che la caratteristica fondamentale della cessazione della materia del contendere, rispetto alle ipotesi di estinzione del processo (previste dagli artt. 44 e 45 d.lgs. n. 546 del 1992), consiste nel fatto che solo la prima comporta l'estinzione del *giudizio*, nel senso che i suoi effetti si estendono oltre il grado in cui è dichiarata, travolgendo anche la sentenza di primo grado e, in generale, l'intero oggetto della causa ⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴³⁾ Cfr. Cass., sez. lav., 10 luglio 2001 n. 9332; Cass., sez. un., 28 settembre 2000 n. 1048, secondo le quali si tratta di un istituto di “origine pretoria” creato dalla prassi giurisprudenziale. Per approfondimenti sull'istituto della cessazione della materia del contendere cfr. DE STEFANO, *La cessazione della materia del contendere*, Milano, 1972; A. PANZAROLA, *Cessazione della materia del contendere (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.* VI Agg., 2002, 224; A. SCALA, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, Torino, 2001.

⁽⁴⁴⁾ Cfr., *ex multis*, Cass., sez. un., n. 1048/2000 cit.; Cass., sez. III, 8 maggio 1998 n. 4672; Cass., sez. lav., 27 gennaio 1998 n. 801; Cass., sez. III, 24 luglio 1987 n. 6446.

⁽⁴⁵⁾ V., *ex multis*, Cass., sez. trib., 12 novembre 2003, n. 16987, che ha richiamato la definizione data nel processo civile. Sulla rilevanza anche in appello della cessazione intervenuta in primo grado v. Cass., sez. unite, 27 gennaio 2016, n. 1518, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1218, con nota di C. GLENDI, *Sulla rilevanza in appello della cessazione della materia del contendere sopravvenuta in primo grado*.

⁽⁴⁶⁾ C. GLENDI, *op. loc. cit.*

⁽⁴⁷⁾ Cass., sez. un., 11 aprile 2018, n. 8980, in *Foro it.*, 2019, I, 2908, con note di A. Mondini e A. Scala. Si noti inoltre che la cessata materia del contendere è suscettibile di travolgere anche l'eventuale giudicato interno che si sia formato nel processo poi estinto (cfr. Cass., sez. trib., 8 luglio 2008, n. 18640, la quale ha affermato che non può trovare applicazione l'art. 310 c.p.c., a mente del quale “l'estinzione” del processo “rende inefficaci gli atti compiuti, ma non le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo”). In dottrina v. F. RANDAZZO, *Estinzione del processo tributario, ma con effetti differenti a seconda dei casi (con due esempi)*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1. Per approfondimenti in merito all'estinzione del

Questo aspetto, evidentemente, è fondamentale rispetto al caso dell'estinzione degli enti, in quanto se il processo si ritenesse "semplicemente" estinto per inattività delle parti, si avrebbe la sopravvivenza della pronuncia di primo o di secondo grado. Sotto questo profilo, comunque, vi è una fondamentale differenza tra il processo civile e il processo tributario, laddove, come si è accennato, nella prima ipotesi il creditore dovrà iniziare da capo l'azione volta all'accertamento del suo credito, eventualmente giovandosi delle prove assunte nel corso del precedente giudizio, ovvero della sentenza a lui favorevole ai sensi dell'art. 310, commi 2 e 3, c.p.c. ⁽⁴⁸⁾. Dato il suo carattere impugnatorio, invece, nel processo tributario si dovrebbe pervenire a conclusioni diverse, in quanto l'estinzione del giudizio comporterebbe la cristallizzazione della pretesa erariale manifestata nell'avviso di accertamento notificato alla società mentre era ancora in vita ⁽⁴⁹⁾. L'Amministrazione finanziaria disporrebbe quindi di un titolo definitivo, presupposto per l'azione nei confronti dei soci, ovvero di liquidatori e amministratori, ai sensi dell'art. 36, d.p.r. n. 602 del 1973.

Ed è questo in realtà il "punto debole" della teoria in commento: da una parte il creditore privato sarebbe costretto a ripartire con una nuova azione, dall'altra, per quanto riguarda il giudizio tributario, i soci che volessero impugnare nel merito l'atto di accertamento non potrebbero farlo se la società si estingue, con la conseguenza che la società, anche se avesse esaurito il suo oggetto sociale, dovrebbe rimanere in vita, quantomeno, fino al giudizio di Cassazione ⁽⁵⁰⁾.

giudizio tributario si rimanda al recente contributo di M. BUSICO, *L'estinzione del processo tributario*, Milano, 2019.

⁽⁴⁸⁾ Il quale prevede che "l'estinzione rende inefficaci gli atti compiuti, ma non le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo e le pronunce che regolano la competenza.

Le prove raccolte sono valutate dal giudice a norma dell'articolo 116 secondo comma".

⁽⁴⁹⁾ Alle medesime conclusioni dovrebbe pervenirsi nell'ipotesi di impugnazione di un diniego all'istanza per il rimborso di un credito di imposta, in quanto il relativo diniego, espresso o tacito, acquisirebbe definitività. Con questo, tuttavia, non si vuole aderire alla tesi manifestata dalle Sezioni Unite Suprema Corte, secondo cui la cancellazione della società comporterebbe la rinuncia alla c.d. "mere pretese", in quanto prima di cancellarsi la società potrebbe assegnare il credito di imposta ai soci, i quali potrebbero quindi presentare la relativa istanza di rimborso. Sul punto l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in senso positivo con la Risoluzione n. 77/E del 27 luglio 2011 e così anche la stessa giurisprudenza di legittimità (seppur riportando anche questa ipotesi sotto il fenomeno successorio: si veda da ultima la sentenza n. 19641 del 21 settembre 2020).

⁽⁵⁰⁾ Mentre il giudizio di Cassazione, una volta instaurato, sarebbe insensibile all'estinzione della società, in quanto il giudizio di legittimità è dominato dall'impulso d'ufficio

Come si è accennato più sopra, tuttavia, il fenomeno dell'estinzione delle società richiede il bilanciamento di più interessi e qualsiasi soluzione rischia di scontentare qualcuno.

Il "sacrificio" del processo, che deriverebbe dall'adozione dell'istituto della cessazione della materia del contendere, sarebbe tuttavia da paragonare alle conseguenze, forse non valutate fino in fondo, che derivano dalla teoria della successione, la quale vorrebbe invece salvare il processo a ogni costo, a discapito, tuttavia, dell'effettività della tutela dei terzi che attraverso il processo andrebbe invece garantita.

Pare infatti a chi scrive che ammettere la possibilità di continuare il giudizio avente a oggetto l'accertamento della pretesa vantata verso la società estinta, da parte (o nei confronti) dei soci in quanto successori universali non abbia altro effetto che intrappolare il creditore e i soci nello stesso processo che si intende salvare. Processo il cui esito definitivo comporterebbe una pronuncia nei confronti di un soggetto che non esiste più, con il peso per il creditore eventualmente vittorioso (e quindi apparentemente soddisfatto) di dover avviare una seconda azione ai sensi dell'art. 2495 c.c. ovvero (per l'Amministrazione finanziaria) ai sensi dell'art. 36, d.p.r. n. 602 del 1973, nei confronti dei soggetti responsabili, dimostrando quindi i presupposti della loro responsabilità. Già, perché come ha correttamente sottolineato la stessa Corte di Cassazione, il fatto che i soci abbiano percepito somme e siano per questo responsabili del debito non può essere oggetto del giudizio ove era parte la società estinta, in quanto ciò si tradurrebbe in un ampliamento del *thema decidendum* e del *thema probandum*, inammissibile nel corso del giudizio. Intanto, tuttavia, gli anni passano e chi ne fa le spese più di tutti è lo stesso creditore, che con la soluzione adottata nelle sentenze del 2013 si è cercato di tutelare, tantopiù se il creditore è l'Amministrazione finanziaria, costretta, ai sensi dell'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014, a rivolgere i suoi atti alla società estinta, duplicando così l'azione di accertamento (o di liquidazione) delle imposte e l'azione di riscossione.

Bisogna segnalare al riguardo che un tentativo di porre rimedio a queste criticità è stato fatto in alcuni interventi della Corte, che hanno ascrivito l'assegnazione e la percezione di beni e denaro da parte dei soci dell'ente estinto alle categorie della *legitimatio ad causam* e dell'interesse

e pertanto non trova in esso applicazione l'istituto dell'interruzione del processo di cui all'art. 299 e ss. c.p.c.

ad agire, condizioni dell'azione, il cui accertamento è ammesso in ogni stato e grado fino al giudizio di cassazione compreso ⁽⁵¹⁾.

Sul punto tuttavia vi è anche l'orientamento, sopra accennato, secondo cui la dimostrazione della percezione da parte del socio di beni e denaro prima dell'estinzione della società non può avvenire nel corso del giudizio ove era parte la società estinta, in quanto si cadrebbe nel vizio di ultrapetizione di cui all'art. 112 c.p.c.

Sul piano tributario, inoltre, si noti che il tema del giudizio è fissato con il ricorso e verte sulla legittimità dell'avviso di accertamento (o di qualsiasi altro atto compreso nell'elenco di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992), con la conseguenza che l'Agenzia delle Entrate non può integrare la motivazione dell'atto nel corso del giudizio stesso. L'azione nei confronti dei soci, inoltre, richiede un autonomo accertamento per espressa previsione dell'art. 36, comma 5, d.p.r. n. 602 del 1973.

Le complicazioni derivanti dalla teoria della successione, inoltre, aumentano notevolmente se si considera che, secondo la stessa Cassazione ⁽⁵²⁾, la successione processuale dei soci avviene in litisconsorzio necessario. Si pensi dunque agli adempimenti cui sarebbe costretto il creditore che volesse appellare la sentenza di primo o secondo grado pronunciata a favore di una società estinta con azionisti sparsi per il mondo ⁽⁵³⁾. La nomina di un rappresentante comune da parte degli ex soci, infatti, sarebbe discrezionale e sarebbe dettata dall'intento di agevolare la loro stessa posizione, non certo quella del creditore.

In questo, come si è avuto modo di rilevare, l'Amministrazione sarebbe in parte agevolata dalla possibilità, prevista dall'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, di emettere e notificare l'atto di "... contenzioso" alla società estinta presso la sua ultima sede, ma non sarà certamente rara l'ipotesi in cui l'Amministrazione si trovi a dover soddisfare questo adempimento quando i cinque anni di "sopravvivenza" della società siano già scaduti. E comunque, come si approfondirà più avanti, non è unanime il consenso sulla possibilità di addossare al liquidatore della

⁽⁵¹⁾ V. Cass. n. 2444 del 31 gennaio 2017, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, p. 668, con nota di L. BIANCHI, *Contrasti giurisprudenziali sugli effetti processualtributari della cancellazione delle società - le conseguenze sui processi tributari pendenti dell'incerta successione universale dei soci di una società cancellata*; cfr. anche Cass., sez. lav., sent. 22 luglio 2016, n. 15218.

⁽⁵²⁾ V., *ex multis*, Cass. n. 1713/2018, *cit.*

⁽⁵³⁾ Cfr. C. GLENDI, *Corte Costituzionale, Sezioni Unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, *op. cit.*

società estinta l'onere di monitorare per il quinquennio le notifiche rivolte alla società e informare i soci.

Nell'ipotesi di cessazione della materia del contendere, invece, il creditore non dovrebbe fare altro che agire nei confronti dei soli soci che avessero percepito somme sufficienti alla soddisfazione del suo credito. Questi ultimi, a loro volta, potrebbero agire in via di regresso nei confronti degli altri soci, in relazione alle quote per le quali ciascuno di loro avrebbe dovuto rispondere del debito⁽⁵⁴⁾. Non pare al riguardo insuperabile l'argomento che valorizza l'interesse a scongiurare possibili contrasti di giudicato nell'ambito delle controversie avviate contro i singoli soci responsabili. Per quanto il tema appaia caro alla giurisprudenza di Cassazione⁽⁵⁵⁾, infatti, si tratta di uno scrupolo che potrà essere tutelato dai giudici volta per volta interessati.

Parimenti, dunque, l'Amministrazione finanziaria non sarebbe "intrappolata" nell'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014, in quanto, come si è accennato, l'estinzione della società in pendenza del processo comporterebbe la cristallizzazione della pretesa erariale, e quindi si potrebbe procedere al recupero delle imposte dovute ai sensi dell'art. 36, d.p.r. n. 602 del 1973 (*rectius* di una somma equivalente alle imposte dovute, dato il carattere civilistico della responsabilità di soci, liquidatori e amministratori)⁽⁵⁶⁾.

Per fare un ulteriore esempio concreto degli "effetti collaterali" della teoria della successione, basti segnalare una recente sentenza dove la Cassazione ha ritenuto che "deve tenersi conto, poi, dell'ulteriore principio di diritto" per cui "la prosecuzione del giudizio da parte degli eredi del socio unico deceduto, dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, con la conseguente estinzione della stessa, comportando l'implicita abdicazione dal diritto di ricevere un autonomo avviso di accertamento ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36,

⁽⁵⁴⁾ Sull'esistenza del diritto di regresso dei soci che fossero costretti a pagare l'intero debito della società nei confronti degli altri, cfr. T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, *Rass. Trib.*, 2012, p. 359; M. SPERANZIN, *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, in *Giur. comm.*, fasc. 4, 2000, pag. 281; G. NICCOLINI, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società di capitali. Panorama di giurisprudenza*, in *Giur. Comm.* 1984, p. 712.

⁽⁵⁵⁾ V. in particolare Cass., SS.UU., 4 giugno 2008, n. 14815, in *Giur. Trib.*, 9/2008, 758, con nota di Nussi.

⁽⁵⁶⁾ V. da ultimo, molto chiaramente, Cass., sez. trib., ord. 14 dicembre 2020, n. 28401, in particolare ai paragrafi 1.4, 1.8 e 1.9.

comma 5, fa presumere l'avvenuta distribuzione in loro favore di parte dell'attivo ricavato alla liquidazione volontaria dei beni" (57).

Siamo quindi arrivati alla conclusione per cui gli *ex soci* (o, come nel caso di specie, i loro eredi) sono considerati successori nel processo ai sensi dell'art. 110 c.p.c., ma, se intervengono nello stesso processo, devono anche superare la presunzione, non prevista nel nostro Ordinamento – che, anzi, richiede una dimostrazione da parte del creditore in tal senso –, in base alla quale gli stessi avrebbero percepito somme dal bilancio di liquidazione.

Come già rilevato più sopra, tuttavia, ciò non può legittimamente avvenire nel giudizio di Cassazione, ovvero in qualsiasi altro giudizio già instaurato. Non pare certo possibile, inoltre, "abdicare" a un "diritto" che non è tale, essendo l'autonomo atto di cui all'art. 36, comma 5, espressione del procedimento amministrativo che l'Amministrazione è vincolata a seguire al fine di contestare la responsabilità dei soggetti indicati dall'art. 36 per le *imposte dovute* dalla società.

In questo caso, dunque, la teoria della successione dei soci nel processo si è spinta persino al punto di travolgere le disposizioni che regolano la posizione sostanziale dei soci stessi rispetto ai debiti della società estinta e questo, evidentemente, non è accettabile.

8. L'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, e la sopravvivenza quinquennale della società per gli atti di "contenzioso"

Nel giudizio tributario bisogna ora convivere con questa disposizione, pressoché unanimemente criticata (58), ma recentemente salvata dalla Corte Costituzionale (59), che deroga, per cinque anni, all'effetto

(57) Cass., Sez. V, ord., 4 luglio 2019, n. 17986.

(58) Cfr. i commenti di L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 10001; D. DEOTTO, *Non si può essere "un po' morti": quindi una società estinta non può mai stare in giudizio*, in *Fisco* 2015, 1751; G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. Trib.*, 2015, 47; F. GALLIO, R. LUPI, *Società estinta e processo: un "fritto misto" tra diritto civile e tributario*, in *Dialoghi Trib.*, 2015, 341; C. GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, in *Il Corr. giur.*, 2015, p. 1289; G. RAGUCCI, *Onere della prova sull'agenzia in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese – il commento*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 2493; M. DAMIANI, *Problematiche aperte sugli effetti tributari della cancellazione delle società*, in *Corr. trib.*, 2020, 149.

(59) Con la sentenza n. 142 dell'8 luglio 2020, infatti, la Consulta ha dichiarato non fondate le questioni di costituzionalità dell'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014, sollevate dalla CTP di Benevento.

estintivo della cancellazione dal Registro delle imprese “ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi”.

La *ratio* della disposizione, introdotta proprio in seguito alla presa di posizione delle Sezioni Unite del 2013, è stata identificata e consiste nel permettere all’Amministrazione finanziaria di procurarsi un valido titolo, appunto unitario, per poter successivamente agire nei confronti dei soggetti responsabili ai sensi dell’art. 36 (ovvero degli artt. 2495, 2312, 2324 c.c.)⁽⁶⁰⁾, scongiurando alcune delle difficoltà che la successione *sui generis* avrebbe comportato, prima fra tutte la necessità di evocare in giudizio tutti i litisconsorti necessari.

Il motivo per cui il Legislatore abbia scelto di introdurre tale *fic-tio iuris*, invece che prevedere la possibilità per l’Amministrazione di rivolgersi direttamente nei confronti dei soci che avessero ricevuto in assegnazione somme e beni dalla società (ovvero di liquidatori e amministratori), dimostrando in via incidentale il debito fiscale della società estinta, è da ricondurre anche al fatto che negli anni precedenti all’entrata in vigore della disposizione vi era nella prassi una forte incertezza su quale fosse il soggetto al quale indirizzare gli atti dell’Agenzia delle Entrate a seguito dell’estinzione della società.

In particolare, nell’ordinanza di rimessione si era dubitato della legittimità costituzionale dell’art. 28, comma 4, sia sotto il profilo dell’eccesso di delega (violazione dell’art. 76 Cost.) sia in relazione all’art. 3 Cost., per una presunta ingiustificata disparità di trattamento tra l’Amministrazione finanziaria e i creditori privati, che non potrebbero beneficiare della “sopravvivenza” quinquennale della società. Sotto il primo profilo la Corte Costituzionale ha ritenuto opportuno andare oltre il dato letterale della legge delega per effettuare una valutazione di conformità che tenesse conto della *ratio* della legge delega stessa e dell’art. 28, comma 4.

Alla Corte, dunque, si deve un’indagine sulla ragione giustificativa della “sopravvivenza quinquennale” delle società estinte che consisterebbe nel consentire “la stabilizzazione degli atti dell’amministrazione finanziaria, potendo, infatti, quest’ultima effettuare le attività di controllo e di accertamento negli ordinari termini previsti dalla disciplina tributaria, nonché notificare i relativi atti direttamente all’originario debitore”. Così individuata, dunque, la *ratio* dell’art. 28, comma 4, “non è estranea agli obiettivi di razionalizzazione dell’azione amministrativa in materia di attuazione e accertamento dei tributi perseguiti dalla delega”.

Per quanto riguarda la violazione dell’art. 3 Cost., inoltre, la Consulta ha ritenuto che “non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie, per la particolarità dei fini e dei presupposti di queste ultime (sentenza n. 291 del 1997), che si giustificano con la «garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato» (sentenza n. 281 del 2011), cui è volto il credito tributario. In definitiva, l’interesse fiscale perseguito dalle obbligazioni tributarie giustifica lo scostamento dalla disciplina ordinaria”.

⁽⁶⁰⁾ V. A. CARINCI, *L’estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, in *Fisco*, 2015, 2843. In merito a questa conclusione, comunque, non sembrano esserci contrasti in dottrina.

La prassi degli Uffici periferici consisteva nell'emissione dell'atto impositivo intestandolo comunque alla società estinta, ovvero nella notifica di un ricorso in appello o per Cassazione sempre nei confronti della medesima società estinta. La giurisprudenza, considerando l'ormai acquisito effetto costitutivo della cancellazione dal Registro delle imprese, ha, in moltissime occasioni, sanzionato tale prassi con l'inesistenza (o la nullità) dell'atto di accertamento (ovvero della cartella di pagamento) e con l'inammissibilità del ricorso ⁽⁶¹⁾ (vizio, quest'ultimo, in cui spesso incorreva anche la parte privata laddove sono diversi i casi di ricorso in primo grado o anche in Cassazione dichiarato inammissibile perché presentato dall'ex liquidatore).

E così pare che il Legislatore sia intervenuto con l'intenzione di salvare, almeno *pro futuro* ⁽⁶²⁾, la validità e l'efficacia degli atti dell'Amministrazione finanziaria, facendo in modo che la società, nonostante la cancellazione dal Registro delle imprese, potesse continuare a essere il destinatario di tali atti per cinque anni ⁽⁶³⁾.

⁽⁶¹⁾ V., *ex multis*, Comm. trib. reg. Veneto, sez. I, 12 novembre 2013, n. 86; Comm. trib. prov. di Ferrara, sez. VI, 2 settembre 2013, n. 277; Comm. trib. prov. di Rimini, sez. I, 26 giugno 2013, n. 123; Comm. trib. prov. di Pisa, sez. VI, 28 maggio 2013, n. 148; Comm. trib. prov. di Macerata, sez. II, 10 aprile 2013, n. 83; Comm. trib. prov. di Genova, sez. XIII, 24 marzo 2010, n. 66; Id., sez. V, 3 febbraio 2010; Comm. trib. prov. di Catania, sez. IX, 27 gennaio 2011; Comm. trib. prov. di Genova, sez. V, 3 febbraio 2011, n. 32; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXVI, sent., 2 febbraio 2011, nn. 56 e 57; Comm. trib. prov. di Cremona, sez. I, sent., 23 agosto 2016, n. 205; Comm. trib. reg. Lombardia Milano, sez. L, sent. 30 aprile 2013, n. 77; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, sent. 4 giugno 2010, n. 88; tutte in banca dati "fisconline". Tra le pronunce di legittimità, v., *ex multis*, Cass. 6743/2015, *cit.*; Cass., sez. trib., 20 settembre 2013, n. 21517; Cass., sez. III, 9 aprile 2013, n. 8596; Cass., sez. trib., 16 maggio 2012, n. 7676; Cass. n. 22863/2011; n. 14266/2006; n. 2517/2001.

⁽⁶²⁾ Nonostante l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui la disposizione sarebbe retroattiva, in quanto avente carattere procedimentale, la Cassazione ha ritenuto il contrario, qualificando l'art. 28, comma 4, come una disposizione "*di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese*" (con la sentenza n. 6743 del 2 aprile 2015; in *Corr. trib.* 2015, 1631, con nota di RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo pro futuro*).

⁽⁶³⁾ Termine che, a differenza di quanto si legge nella relazione governativa all'art. 28, comma 4, citata e condivisa nella sentenza 8 luglio 2020, n. 142, non coincide con il termine per l'accertamento delle imposte di cui all'art. 43, d.p.r. n. 600 del 1973 (nemmeno nella versione vigente *illo tempore*), in quanto la disposizione prevedeva (nella versione applicabile all'entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014) un termine di quattro anni per la dichiarazione infedele e di cinque per l'omessa, da conteggiare a partire dall'anno in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione. Senza contare poi il raddoppio dei termini in caso di violazioni che comportavano l'obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, di cui al comma 3 dell'art. 43 (oggi abrogato).

Pur essendo chiaro, come detto, l'intento del Legislatore, le criticità della disposizione in commento, come si è accennato, sono molte. Restiamo tuttavia sugli aspetti processuali per cercare di comprenderne gli effetti.

Iniziando dalla lettera della disposizione, pare evidente che la stessa preveda che l'Amministrazione finanziaria possa validamente emettere i suoi "atti di contenzioso" nei confronti della società estinta. Sempre analizzando il tenore letterale della disposizione, l'accostamento dei termini *validità ed efficacia* agli "atti di contenzioso" appare inusuale, considerando che dal punto di vista processuale si parla di ammissibilità o inammissibilità di un atto. Lo stesso vale per il termine "atti di contenzioso", in quanto non si comprende con chiarezza quali siano esattamente tali atti. Si intuisce, comunque, che tale termine riguardi qualsiasi atto relativo al giudizio che l'Amministrazione finanziaria debba redigere e notificare nei confronti della società estinta, come, principalmente, l'impugnazione dell'ultima sentenza favorevole alla società (poi cancellatasi dal Registro delle imprese).

Bisogna in primo luogo chiedersi se la disposizione valga solo per l'Amministrazione finanziaria ovvero anche per la società, con la conseguenza che l'ultimo rappresentante legale rimarrebbe in carica per cinque anni dopo la cancellazione dal Registro delle imprese.

Ammettere questa ipotesi significherebbe andare ben oltre il fine di "semplificare" l'emissione e la notifica degli atti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto si imporrebbe al liquidatore della società un onere particolarmente gravoso. Quest'ultimo, infatti, continuerebbe a essere identificato quale rappresentante legale della società anche dopo la sua estinzione, con tutte le responsabilità che ne conseguirebbero, soprattutto nei confronti dei soci, i quali, evidentemente, dovrebbero da lui essere informati degli atti di *accertamento, liquidazione e riscossione*, emessi dall'Amministrazione finanziaria. Continuando ad avere la rappresentanza della società estinta in virtù della *fictio iuris* in commento, inoltre, il liquidatore dovrebbe altresì, salvo diversa decisione dei soci, impugnare tali atti e la società estinta avrebbe quindi ancora una capacità processuale, seppur il tutto si limiti al processo tributario ⁽⁶⁴⁾.

⁽⁶⁴⁾ Così in effetti si è espressa la Cassazione nella sentenza n. 6743/2015, prima pronuncia sulla disposizione in commento. In dottrina, a sostegno di questa tesi cfr. D. DALFINO, *La cancellazione "differita" delle società in ambito tributario*, op. cit., 195.

Le risorse economiche per affrontare il giudizio, evidentemente, stante l'assenza di un patrimonio sociale, dovrebbero provenire dai soci, eventualmente interessati a impugnare nel merito la pretesa erariale per non subire l'azione di responsabilità nei loro confronti, o persino essere anticipate dal liquidatore stesso.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, invece, l'avviso di accertamento notificato alla società estinta ai sensi dell'art. 28, comma 4, dovrebbe essere impugnabile solo dai soggetti che potrebbero essere ritenuti responsabili ai sensi degli artt. 2495 c.c. e 36, d.p.r. n. 602 del 1973, compreso l'ex liquidatore, in proprio e non in qualità di rappresentante legale della società estinta⁽⁶⁵⁾.

Adottando questa soluzione, dunque, una volta estinta la società non vi sarebbe più alcuna rappresentanza in capo al liquidatore, e nemmeno alcuna capacità processuale nel giudizio tributario della società estinta. La sopravvivenza quinquennale della società cancellata dal Registro delle imprese varrebbe pertanto solo per gli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria.

L'onere e le difficoltà derivanti dal dover monitorare, durante il termine di cinque anni previsto dall'art. 28, comma 4, l'ultima sede sociale per eventuali notifiche, inoltre, potrebbero essere evitate eleggendo

⁽⁶⁵⁾ V. Circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 13.4. V. in tal senso anche G. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione della società dal registro imprese valgono solo "pro futuro"*, in *Corr. trib.*, 2015, 1626, il quale osserva che "di regola il processo tributario non tutela l'interesse di chi, pur non essendo destinatario dall'atto impugnabile, può esserne indirettamente pregiudicato (si pensi ai casi dell'accertamento notificato a un coobbligato in solido e non all'altro; atto di diniego di agevolazione notificato a una società e non ai soci; atto notificato al sostituto ma lesivo di una posizione soggettiva del sostituto). Nel caso in esame è tuttavia innegabile che l'unico interesse coinvolto è di soggetti diversi dal fittizio destinatario dell'atto, e in primo luogo del liquidatore o del socio della società cancellata. Ciò dovrebbe indurre a riconoscere loro la legittimazione al processo, la cui base giuridica potrebbe essere cercata in un'interpretazione degli artt. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, 10 e 19, del D.Lgs. n. 546/1992, conforme all'art. 24 Cost.". *Contra*, v. M. DAMIANI, *Problematiche aperte sugli effetti tributari della cancellazione delle società*, *op. cit.*, p. 149, il quale osserva che «la legittimazione ad agire è infatti limitata ai soggetti dell'obbligazione tributaria, ovvero a quelli nella cui sfera giuridica svolgono un effetto gli atti impositivi o di riscossione (Cass. n. 17934/2004), in relazione ai quali si concretizza un interesse ad agire "concreto ed attuale"». Messa in questi termini, tuttavia, bisognerebbe concludere che nemmeno i soci potrebbero impugnare l'atto rivolto alla società ai sensi dell'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175/2014, in quanto anche nei loro confronti tale atto non avrebbe alcuna efficacia diretta, costituendo il presupposto per l'azione ex artt. 2495, comma 3, c.c. e 36, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973. In tal caso, l'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 2014 sarebbe palesemente illegittimo per violazione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost.

domicilio ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. d), d.p.r. n. 600 del 1973, prima della cancellazione dal Registro delle imprese ⁽⁶⁶⁾.

Le conseguenze della *fictio iuris* in commento avrebbero dovuto essere disciplinate dal Legislatore, ma, in tale vuoto normativo, è in effetti preferibile concludere che, nonostante gli atti dell'Amministrazione finanziaria possano essere validamente emessi e notificati alla società estinta, il relativo giudizio di impugnazione debba essere instaurato da chi, in base a quegli stessi atti, potrebbe essere ritenuto responsabile del pagamento della pretesa ivi manifestata. Dopo la cancellazione dal Registro delle imprese, dunque, la società estinta non ha alcuna capacità processuale, se non quella passiva indicata nella disposizione in commento, che ha dunque come unico effetto quello di – apparentemente – semplificare l'attività dell'Amministrazione finanziaria ⁽⁶⁷⁾.

È bene del resto circoscrivere gli effetti di una disposizione che rappresenta una deroga al regime generale dettato dall'art. 2495 c.c. e che, nonostante, come detto, sia stata salvata dalla Corte Costituzionale, pare introdurre più complicazioni che semplificazioni. Complicazioni che, si noti, riguardano soprattutto (ma non solo) l'Amministrazione finanziaria, costretta e emettere due diversi atti per l'accertamento delle imposte e l'accertamento delle responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, da cui potrebbero derivare due distinti giudizi tra i quali, ad avviso di chi scrive, sussiste il medesimo rapporto di pregiudizialità che la giurisprudenza maggioritaria ha ravvisato in relazione ai giudizi relativi agli avvisi di accertamento notificati ai soci e alla società nell'ambito della presunzione di distribuzione degli utili occulti relativa alle società a ristretta base partecipativa ⁽⁶⁸⁾.

Per quanto riguarda l'estinzione della società nel corso del giudizio già avviato, pare che con l'art. 28, comma 4, il Legislatore abbia optato

⁽⁶⁶⁾ In mancanza di questo adempimento, il rischio che i soci possano non acquisire conoscenza legale dell'avviso o dell'atto notificati alla società e, quindi, non essere messi nelle condizioni di proporre una tempestiva impugnazione è concreto e ciò rappresenta un'ulteriore criticità della disposizione in commento.

⁽⁶⁷⁾ Cfr. M. DAMIANI, *Problematiche aperte sugli effetti tributari della cancellazione delle società*, *op. cit.*, 149.

⁽⁶⁸⁾ Con la conseguenza che il giudizio relativo all'art. 36, il cui presupposto è rappresentato dal debito erariale della società estinta, dovrà essere sospeso ai sensi degli artt. 39, comma 1-bis, d.lgs. n. 546 del 1992 e 295 c.p.c., in attesa della definizione del giudizio relativo al debito erariale della società. V., *ex multis*, Cass. 6 marzo 2015, n. 4564; Cass. 19 marzo 2015, n. 5581, Cass. 18 giugno 2014, n. 13818; e Cass. 15 luglio 2016, n. 14612.

per la prosecuzione del giudizio stesso, invece che per la sua estinzione, prevedendo la possibilità per l'Amministrazione di impugnare l'ultima sentenza favorevole alla società rivolgendosi e notificando il relativo ricorso nei confronti di quest'ultima. Seppur non emerga quindi una esplicita presa di posizione a favore della teoria della successione, occorre valutare come questa disposizione si concili con le diverse soluzioni che si sono prospettate. Come detto, l'intento del Legislatore è quello di semplificare l'attività dell'Amministrazione, che può continuare a indirizzare i propri atti nei confronti dell'ente estinto. Come ipotizzato dall'Agenzia delle Entrate, vigente il 28 comma 4, tuttavia, saranno i soci a doversi interessare di questo contenzioso che resterebbe altrimenti senza contraddittore, con l'evidente finalità di far cristallizzare la pretesa di merito, da far valere poi nei confronti dei soci responsabili. Ebbene, è evidente che in questo contesto, laddove l'estinzione abbia luogo prima della notifica di un atto impositivo, grazie alla disposizione in esame l'Amministrazione potrà comunque notificare all'ente, e sarà onere degli interessati assumerne le veci, eventualmente impugnando l'atto. Per tutta la durata del quinquennio, pertanto, il processo proseguirebbe; sposando la tesi della cessata materia del contendere, tuttavia, alla scadenza del quinquennio tutto il processo dovrebbe cadere, restando in piedi solo l'atto impositivo validamente notificato alla società estinta, con grave pregiudizio del diritto di difesa dei soci, che in queste specifiche circostanze avevano approvato la liquidazione e l'estinzione *prima* di venire a conoscenza della pretesa amministrativa. Pare quindi che l'art. 28 comma 4 si rapporti meglio alla teoria della successione – cui come detto, del resto, ha fatto immediato seguito – secondo la quale i soci avrebbero comunque la possibilità di proseguire il giudizio da loro stessi già avviato (o, nel diverso caso di estinzione durante il processo, subentrare in questo ai sensi dell'art. 110 c.p.c.).

Il che, beninteso, non elimina le critiche di fondo al sistema così congegnato, che come detto tiene in vita un processo superfluo "solo" per semplificare l'attività dell'Amministrazione e garantire unicità di valutazione sul merito della controversia (a patto che l'accertamento sia emesso entro il quinquennio). Entro questa finestra temporale si garantisce quindi all'Amministrazione una deviazione dal percorso ordinario, che, scaduti i 5 anni, torna a essere quello della contestazione, anche per il merito, nei confronti dei singoli responsabili e nei domicili fiscali ad essi riferiti, non per forza in litisconsorzio.

Lo svantaggio di questa impostazione, un poco maldestramente, ma molto chiaramente, voluta dal Legislatore, è che l'Amministrazione

finanziaria resterebbe bloccata in un giudizio il cui unico scopo sarebbe quello di accertare la pretesa erariale, dovendo nel frattempo emettere un separato atto (*ex art. 36, comma 5*) per contestare la relativa responsabilità dei soci (oppure di amministratori e liquidatori); atto, quest'ultimo, che, se impugnato, darebbe luogo a un altro giudizio il cui esito, come si è detto, non potrebbe che essere influenzato dall'accertamento definitivo delle imposte dovute dalla società.

Pare dunque che, come la teoria successoria, l'art. 28, comma 4, del c.d. "Decreto semplificazioni", in cambio di una semplificazione procedurale, rischi infine di danneggiare proprio chi aveva intenzione di proteggere, protraendo i tempi del recupero ⁽⁶⁹⁾.

Si tratta tuttavia di una valutazione di opportunità, per quanto appunto criticabile, che, per i motivi evidenziati, legati alle scelte di fondo attuate dal Legislatore, molto facilmente sfuggirà alla valutazione della Corte costituzionale, quand'anche dovesse essere riproposta una nuova censura ai sensi dell'art. 3 Cost. ^{(70)- (71)}.

⁽⁶⁹⁾ Si legge infatti nella relazione illustrativa che l'obiettivo della disposizione in commento consiste nel "rendere più efficaci le azioni di recupero dei crediti tributari e contributivi che, a legislazione vigente rischiano di essere in molti casi vanificate [...] potenziare l'attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e dei contributi nei confronti delle società che richiedono la cancellazione dal Registro delle imprese evitando che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate, soprattutto quando la cancellazione viene richiesta con finalità strumentali alla sottrazione agli obblighi fiscali e contributivi".

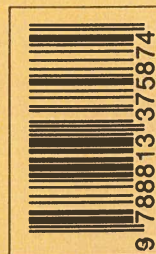
⁽⁷⁰⁾ Analogamente, con ogni probabilità, laddove la censura fosse portata avendo come parametro l'art. 24 della Costituzione, avendo i soci la possibilità di eleggere domicilio per le notifiche eseguite nel quinquennio successivo all'estinzione (*v. supra*), e conseguentemente attivarsi per la difesa.

⁽⁷¹⁾ La questione di un possibile difetto di delega della disposizione in commento rispetto all'art. 7, lett. b, l. n. 23/2014, non è stata individuata solamente dalla CTP di Benevento nell'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale. Sono infatti diversi i commentatori che hanno sollevato il problema. Cfr. L. P. MURCIANO, *Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell'estinzione delle società: brevi riflessioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 10165; nonché G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazioni": profili tributari*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2015, 1050.

Il Volume raccoglie in rielaborate forme scritte le relazioni e tutti gli altri contributi dei partecipanti al convegno "La riforma della giustizia tributaria" organizzato dall'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano e dalla Fondazione Antonio e Victor Uckmar, che si sarebbe dovuto tenere in presenza nei locali dell'Università milanese, ma che si è dovuto rinviare a seguito della pandemia da Covid-19 e si è potuto soltanto svolgere via *webinar* nell'intera giornata del 6 novembre 2020. Come da registrazione audiovisiva messa a disposizione di ciascun Lettore, secondo le indicazioni fornite in terza di copertina. Tutto il materiale è stato sistematicamente riorganizzato in sei parti, così da fornire, dopo una feconda stagione di progettualità parlamentari non approdate in esiti approvativi, un panorama completo degli attuali problemi che interessano la giustizia tributaria, che sembra essere finalmente divenuta parte di un concreto programma governativo di generale riforma della giustizia in Italia. L'opera potrà quindi costituire una non trascurabile fonte di approvvigionamento informativo e d'idee che vengono messe a disposizione degli operatori istituzionali e di ogni altro interessato lettore, in vista di un prossimo traguardo di adeguata legislazione riformatrice.

Cesare Glendi curatore dell'opera, è avvocato e professore emerito di diritto processuale civile nell'Università di Parma. In precedenza, professore ordinario di diritto tributario e di diritto processuale civile all'Università di Sassari. Presidente della Fondazione Antonio e Victor Uckmar. Fondatore della Scuola dei difensori tributari. Presidente onorario dell'associazione nazionale dei difensori tributari. Direttore responsabile della rivista "Diritto e pratica tributaria". Direttore scientifico dal 1994 della rivista *G.T. - Rivista di giurisprudenza tributaria*. Condirettore scientifico della Rivista *Il corriere giuridico*. Autore della monografia "L'oggetto del processo tributario" edita nel 1984 e ripubblicata nel 2014. Autore del *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*. Coautore, con il prof. Claudio Consolo, del *Commentario breve alle leggi del processo tributario*.

È possibile visualizzare il video del Convegno collegandosi al link urly.it/3dka_



€ 50,00 I.V.A. INCLUSA

