

RIFLESSIONI IN AMBITO TRIBUTARIO DELL'ESTINZIONE DELLE SOCIETA'

1. Premessa - 2. Normativa ante riforma - 3. Normativa post riforma - 4. Effetti in ambito tributario dell'estinzione delle società - 5. Profili sostanziali e processuali dell'estinzione delle società alla luce dei principi sanciti dalla Suprema Corte di Cassazione

1. Premessa

Lo scopo del presente elaborato è quello di fornire un sia pur sintetico contributo allo studio degli effetti, sul piano tributario, della estinzione delle società a seguito della loro cancellazione dal registro delle imprese.

Com'è noto, la tematica è stata oggetto di ampio dibattito in dottrina, specie a seguito della modifica dell'art. 2456 c.c., nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2003 e sostituito dall'art. 2, comma 1, D. Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6, che ha inoltre sostituito l'intero capo VI del c.c. a decorrere dal 1 gennaio 2004.

Anche la giurisprudenza ha assunto al riguardo posizioni asincrone e a volte di non agevole reciproco coordinamento, dovute in massima parte alle difficoltà di fornire un'interpretazione sistematico-normativa della problematica in esame.

Nel prosieguo si tenterà di fornire una breve ricostruzione della materia, tenendo presente che la stessa, a causa delle (inizialmente non previste) conseguenze tributarie della riconosciuta efficacia costitutiva della cancellazione delle società, ha indotto il legislatore a ricercare e proporre dei rimedi tramite la legge di delega fiscale¹ ed il decreto delegato sulle "semplificazioni"², onde evitare conseguenze pregiudizievoli in capo all'amministrazione finanziaria che, allo stato, potrebbe incontrare notevoli difficoltà nell'esercizio del potere di accertamento e riscossione di imposte soggettivamente riconducibili a società ormai estinte.

Appare opportuno, preliminarmente, proporre un breve *excursus* della normativa civilistica, tentando, quindi, di esaminare i rapporti esistenti tra la norma civilistica e quella tributaria.

2. Normativa ante riforma

L'art. 2456 del codice civile, nella versione antecedente la riforma societaria che ha condotto all'attuale testo del codice civile, prevedeva che l'estinzione della società

¹ Legge delega n. 23/2014.

² Cfr., art. 28 comma 4, schema D.Lgs. n. 99 bis, approvato dal Consiglio dei Ministri il 30 ottobre 2014.

fosse subordinata al “... completo esaurirsi dei rapporti giuridici, a prescindere dalla cancellazione dal registro imprese”.

A tale disposizione si era uniformata la Corte di Cassazione (Cass. Civ., 15/1/1997, n. 646; 23/5/2006, n. 12114; 20/10/2003, n. 15691), ribadendo la prosecuzione “*della capacità giuridica e della soggettività delle società commerciali, anche dopo la cancellazione ... e dopo il loro scioglimento e la successiva liquidazione del patrimonio sociale*”.

Tale orientamento garantiva soprattutto i creditori, con l’affermazione del permanere di una soggettività attenuata e di una limitata prosecuzione della capacità processuale della società, la cui iscrizione era stata cancellata³.

In sostanza, la giurisprudenza anteriore alla riforma del diritto societario (e, pertanto, con riferimento alle società poste in liquidazione entro il 31 dicembre 2003), era costante nel sostenere la non coincidenza tra la cancellazione dal registro imprese, da una parte, e l’estinzione vera e propria di una società, dall’altra.

Chiariva, infatti, la Suprema Corte (Cass. n. 14147 del 24/9/2003) che “... *la cancellazione della società dal registro delle imprese non determina la sua estinzione, qualora siano ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali.*

Ne deriva che legittimamente l’Amministrazione finanziaria, in relazione ad un rapporto tributario passibile di accertamento, fa valere la pretesa fiscale direttamente nei confronti della società e notifica l’avviso di accertamento al soggetto che la rappresentava prima della formale cancellazione, permanendo in quest’ultimo, per i rapporti non definiti o rimasti in sospeso, la relativa rappresentanza sostanziale e processuale”.

In definitiva, qualora in seno ad una società posta in liquidazione, e successivamente cancellata dal registro imprese, fossero emersi rapporti di credito o debito, ovvero contenziosi, non del tutto risolti, si riteneva sussistere una prosecuzione della capacità giuridica e della soggettività, anche processuale, della società stessa.

I creditori sociali insoddisfatti, quindi, secondo tale orientamento potevano agire direttamente nei confronti della società.

³ Nello stesso senso, cfr., *ex multis*, Cass., 20 ottobre 2003, n. 15691, in Mass. gius. civ., 2003, 10 ss.; Cass., 24 settembre 2003, n. 14147, in Giur. it., 2004, 1004 ss., con nota di Spiotta, *Un orientamento giurisprudenziale duro a morire*; Cass., 18 agosto 2003, n. 12078, in Mass. gius. civ., 2003, 7 ss.; Cass., 4 luglio 2003, n. 10606, in Mass. gius. civ., 2003, 7 ss.; Cass., 17 giugno 2002, n. 8685, ined.; Cass., 26 aprile 2001, n. 6068, ined.; Cass., 2 agosto 2001, n. 10555, in Mass. gius. civ., 2001, 1525 ss.; Cass., 1 luglio 2000, n. 8842, in Mass. gius. civ., 2000, 1478 ss.

3. Normativa post riforma

Con la riforma del diritto societario, è stato modificato l'art. 2495 del c.c. prevedendo che:

“Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.

Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società”.

Quindi, sulla base della normativa vigente, la cancellazione di una società dal registro delle imprese ne comporta la definitiva estinzione.

Per la prima volta, dunque, in seguito alle suddette modifiche, viene normativamente sancita l'estinzione quale effetto della cancellazione.

Tale circostanza produce la perdita della personalità o soggettività giuridica della società, venendo meno, da quel momento, tutti i diritti e doveri in capo alla stessa, a prescindere dall'eventuale esistenza di rapporti non definiti.

Come sarà più diffusamente trattato nel prosieguo, le SS.UU. della Suprema Corte, con le tre sentenze gemelle nr. 4060, 4061 e 4062 emesse nel 2010, hanno chiarito la giusta interpretazione e portata della norma riformulata⁴.

In particolare è stato precisato che la cancellazione è da considerarsi produttiva dell'effetto estintivo ed è valevole tanto per le società di capitali quanto per le società di persone.

Per queste ultime, infatti, le Sezioni Unite hanno ritenuto applicabile l'art.2495 c.c. disposizione per ragioni di ordine sistematico, desunte anche dalla legge fallimentare⁵.

⁴ Per approfondimenti in ordine alle tre sentenze delle Sezioni Unite, si rinvia ai contributi di G.P. Alleca, *Le Sezioni Unite e l'estinzione delle società a seguito della cancellazione*, in Riv. dir. civ., 2010, II, 637 ss.; Boggiali D. - Ruotolo A., *Efficacia estintiva della cancellazione delle società di capitali e di persone dal registro delle imprese*, in Riv. not., 2010, 1396 ss.; D. Dalfino, *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in Società, 2010, 1011 ss.; Fimmanò F. - Angiolini F., *Gli effetti della cancellazione della società alla luce delle pronunce delle Sezioni Unite della Cassazione*, in Riv. not., 2010, 1465 ss.; C. Mazzù, *Variazioni sul tema della soggettività giuridica: l'estinzione delle società*, in Notariato, 2010, 376 ss.; M. Padoja, *Fine della “immortalità”: per le Sezioni Unite la cancellazione delle società dal registro delle imprese determina la sua estinzione*, in Corr. giur., 2010, 1013 ss.; L. Rossano, *La cancellazione dal registro delle imprese e la società di persone*, in Giur. comm., 2010, II, 707 ss.; M.S. Spolidoro, *Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle Sezioni Unite*, in Notariato, 2010, 643 ss.

⁵ Il riferimento della Corte è all'art. 10, L. fall.

Secondo la Corte, la situazione delle società di persone si differenzerebbe da quella delle società di capitali solo in quanto la cancellazione dal registro delle imprese avrebbe valore di pubblicità meramente dichiarativa, e pertanto superabile con prova contraria⁶.

Ne consegue, dunque, che sia nei casi di società di capitali, sia in quelli riguardanti le società di persone, la cancellazione dal registro imprese ne determina l'estinzione, con conseguente perdita della capacità giuridica.

Come anticipato in premessa, appare opportuno procedere la disamina tenendo conto dell'imprescindibile, nonché complesso, coordinamento delle norme civilistiche sopra citate con la normativa speciale tributaria.

A tal riguardo, nella presente breve ricostruzione normativa, occorre ricordare che in forza dell'art. 36 del D.P.R. 602/73, applicabile allo stato attuale solo ai fini IRES, sono previsti obblighi e responsabilità diverse per gli amministratori, i liquidatori ed i soci. Tali responsabilità sono diverse in relazione all'ambito soggettivo di applicazione ed oggettivo in relazione ai limiti anche quantitativi.

In particolare:

i soci che abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due anni precedenti la messa in liquidazione, denaro o altri beni dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori sono responsabili del pagamento delle imposte dovute (IRES) dalla società cancellata, fatte salve le ulteriori responsabilità previste dal codice civile. L'amministrazione finanziaria, quindi, può agire nei confronti dei soci solo previa dimostrazione che il socio abbia effettivamente riscosso parte dell'attivo e nei limiti quantitativi di quanto riscosso e/o ricevuto in assegnazione;

i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute rispondono in proprio, ma solo se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci senza aver prima pagato i tributi (IRES). Tale responsabilità è limitata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. La stessa responsabilità è soggettivamente ed oggettivamente

⁶ Secondo l'interpretazione della Suprema Corte, tale prova contraria non potrebbe vertere sul solo "dato statico" della pendenza di rapporti non ancora definiti facenti capo alla società, perché ciò condurrebbe in sostanza a un risultato corrispondente alla situazione preesistente alla riforma societaria. Per superare la presunzione di estinzione occorre, invece, secondo la Corte, la prova di un "fatto dinamico": cioè che la società abbia continuato in realtà ad operare, e dunque a esistere, pur dopo l'avvenuta cancellazione dal registro delle imprese.

estesa agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento che ben può precedere l'estinzione della società:

infine agli amministratori possono essere imputate le stesse responsabilità dei liquidatori, ove abbiano, nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione della società, effettuato operazioni di liquidazione ovvero occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

In altri termini, per come chiarito dalla Corte di Cassazione (cfr. sentenza n. 11968/12), ai fini tributari, vige un ulteriore onere motivazionale e probatorio a carico dell'Amministrazione, diversificato in base al destinatario della pretesa tributaria espressamente previsto dal citato art. 36 del D.P.R. 602/73⁷.

4. Effetti in ambito tributario dell'estinzione delle società

La trattazione dell'argomento non può che prendere le mosse dal sopra ricordato nuovo art. 2495 c.c., che ha sostituito il previgente art. 2456, ai sensi del D.Lgs 17/01/2003 n. 6 in vigore dal 01/01/2004. Dalla lettura di tale norma si traggono i seguenti principi:

1) la cancellazione dal registro delle imprese conduce alla estinzione della società, aderendo pertanto il legislatore alla teoria costitutiva della cancellazione⁸;

⁷ La stessa Amministrazione Finanziaria (Direzione Regionale della Lombardia, con una nota operativa del 17 ottobre 2012) ha affrontato la questione sottolineando, innanzitutto, che la responsabilità deve essere accertata con atto autonomo nel quale devono emergere i presupposti di fatto e di diritto dai quali, a parere dell'ufficio, scaturiscono gli estremi della responsabilità in questione.

⁸ Già in vigenza della precedente formulazione, la norma citata nel testo era stata oggetto di opposte interpretazioni in dottrina ed in giurisprudenza, si veda al riguardo A. Maffei Alberti, *Il nuovo diritto delle società*, vol. III, Padova, 2005, 2283-2285: da un lato la giurisprudenza sosteneva che la cancellazione della società avesse efficacia meramente dichiarativa, con la conseguenza che la società estinta continuava ad esistere come organizzazione di capitali fino al momento del completo esaurimento di tutti i debiti sociali, cfr. in tal senso, *ex pluribus*, Cass. 2 agosto 2001, n. 10555 e Cass. 12 giugno 2000, n. 7972; dall'altro lato, la dottrina sosteneva, invece, che la cancellazione avesse un'efficacia costitutiva, che operava indipendentemente dall'esistenza di debiti in capo alla società estinta. Secondo quest'ultima interpretazione, i creditori rimasti insoddisfatti non potevano più agire nei confronti della società estinta, ma potevano procedere nei confronti dei soci mediante l'esperimento dell'azione ex art. 2456 c.c. La nuova formulazione dell'art. 2456 che manifesta chiaramente la scelta del legislatore di aderire alla teoria costitutiva, ha posto fine a tale *querelle*. I giudici di legittimità, alla luce dell'intervenuta modifica normativa, seppur non senza orientamenti contrari, hanno modificato il precedente orientamento sancendo che la cancellazione della società ha effetti estintivi e che i creditori che si ritengono insoddisfatti possono agire solo nei confronti dei soci o dei liquidatori, qualora sussistano le condizioni previste dall'art. 2495 c.c. in questo senso si pongono diverse sentenze tra le quali si ricordano, *ex multis*, Cass., 13 novembre 2009, n. 24037, in Riv. not., 2010, 1395 ss., con nota di Boggiali-Ruotolo, *Efficacia estintiva della cancellazione delle società di capitali e di persone dal registro delle imprese*; Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192, in Società, 2009, 877 ss., con nota di Ronco, *Cancellazione dal Registro ed estinzione della società di persone*; Cass., 18 settembre 2007, n. 19347; Cass. 28 agosto 2006, n. 18618.

2) in presenza di rapporti giuridici ancora non definiti, i creditori sociali possono rivalersi nei confronti dei soci, nei limiti di quanto da essi eventualmente riscosso in base al bilancio finale di liquidazione e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi⁹.

L'introduzione della norma citata ha determinato il sorgere di un contrasto giurisprudenziale tra pronunzie di legittimità laddove alcune hanno ritenuto estinta la società solo all'estinzione di tutti i rapporti giuridici esistenti alla data di richiesta della cancellazione (vd. Cass. 5/1/07, n. 646 - 2/3/06, n. 4652 - 23/5/06, n.12114), mentre altre hanno affermato che la cancellazione dal registro delle imprese rappresenta l'elemento determinante l'irreversibile estinzione societaria che travolge i rapporti giuridici esistenti (15/10/08, n.25192 - 18/9/07, n.19347 - 28/8/06, n.18618).

Al fine di dirimere tale contrasto è intervenuta la Cassazione a Sezioni Unite con sentenze del 22/02/2010, n. 4060, n. 4061 e n. 4062, introducendo alcuni importanti principi di diritto che possono di seguito così riassumersi:

- l'estinzione della società derivante dalla sua cancellazione dal registro delle imprese, indipendentemente dall'esistenza di creditori non soddisfatti o di rapporti giuridici ancora non definiti;
- la retroattività dell'art. 2495 c.c. che disciplina gli effetti delle cancellazioni delle iscrizioni di società di capitali e cooperative, anche precedentemente alla sua entrata in vigore, con effetto dal 1 gennaio 2004;
- l'estensione degli effetti costitutivi della cancellazione di cui al suddetto articolo, anche alle società di persone.

In considerazione dei suddetti principi di diritto deve ritenersi, pertanto, che dall'estinzione della società deriva il venir meno della legittimazione attiva e passiva ed a cascata la perdita della soggettività giuridica. Conseguentemente, l'atto impositivo

⁹ Con riferimento alla materia tributaria, la nuova formulazione della norma aveva progressivamente rafforzato l'idea che dall'estinzione della società dovesse derivare, giocoforza, l'effetto secondo cui gli atti impositivi ed esattivi facenti riferimento ad essa fossero da considerare giuridicamente inesistenti e, pertanto, improduttivi di effetti giuridici, fermo restando che i giudizi pendenti in capo alle società estinte dovevano concludersi con la declaratoria della cessazione della materia del contendere. In questo senso si sono pronunciati diversi giudici di merito Comm. Trib. Prov. Milano, sez. III, 14 marzo 2011, n. 94, Comm. Trib. Prov. Genova, sez. V, 3 febbraio 2011, n. 32 e Comm. Trib. Prov. Catania, sez. IX, 27 gennaio 2011, n. 80, pubblicate in Riv. Giur. Trib. N. 6/2011 con commento di C. Glendi, *Cancellazione – estinzione delle società e cessazione della materia del contendere*. Nello stesso senso si era posta la Corte di Cassazione, sezione tributaria, con le sentenze 11 maggio 2012, n. 7327 e 13 luglio 2012, n. 11968; in tale ultima sentenza si legge che a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese: “il processo, non solo non può proseguire nei confronti di una persona giuridica non più esistente”, ma “non può proseguire neppure ad opera o nei confronti dell'ex liquidatore”, “così come di eventuali ex soci e/o ex amministratori, atteso che le disposizioni tributarie e civilistiche non prevedono alcun subentro automatico di costoro nei rapporti col Fisco”.

intestato e notificato ad una società estinta non potrà essere contestato né dalla società, né da ex soci o ex liquidatori se costoro non sono stati i destinatari della notifica, ma soltanto dal soggetto a cui l'atto è stato consegnato in quanto unico soggetto che ha interesse ad agire. Ciò al fine di evitare pronunce di inammissibilità per difetto di legittimazione passiva¹⁰.

Con riferimento alle società di persone, è intervenuta la Corte di Cassazione con sentenza 5/12/2012 n.21773 che pur ribadendo i principi di cui alla citata sentenza delle SS.UU. n.4060/10, sul piano del diritto sostanziale, dalla stessa ne fa discendere sul piano processuale che nei procedimenti in corso "la legittimazione sostanziale e processuale, attiva e passiva, si trasferisce ai soci, ai sensi dell'art. 110 c.p.c."

Di più, la sentenza ha precisato che, con specifico riferimento all'accertamento del reddito da partecipazione in una società di persone, la qualità di successore universale dell'ente si radica, per le somme percepite in base al bilancio finale di liquidazione, in capo al socio, per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo del reddito della società, in forza del principio di trasparenza di cui al D.P.R. n. 917/86, art.5, con la conseguenza che i soci assumono, in materia, la legittimazione attiva e passiva rispetto alla lite instaurata nei confronti della società, per effetto della mera estinzione della società medesima per cancellazione.

Nel quadro sopra delineato, è intervenuta ulteriormente la Cassazione a SS.UU. con sentenze del 12/03/2013, n. 6070, n. 6071 e n. 6072 al fine di risolvere le questioni controverse concernenti gli effetti sostanziali e processuali connessi alla estinzione delle società, con l'obiettivo, da un lato, di dare certezza ai rapporti giuridici (profili sostanziali), pur tutelando i creditori della società cancellata ed estinta e, dall'altro, di individuare le conseguenze sul piano processuale derivanti dall'estinzione dell'ente societario (profili processuali).

E' opportuno segnalare la recente e significativa sentenza n. 7206 del 06/08/2014 della C.T.P. di Milano a proposito di un ricorso contro un avviso di accertamento (Agenzia delle Entrate) da parte di un socio di una società in accomandita semplice partecipante al 60%.

¹⁰ Emblematico è il caso della sentenza delle Comm. Trib. Reg. della Liguria, segnalato da C. Glendi, *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito*, GT, Riv. giur. trib. N. 3, 2014, 222 ss., in quanto il giudice adito ha "ritenuto inammissibile l'appello, ma ancor prima ha ritenuto inammissibile il ricorso iniziale, e, ulteriormente retroagendo, ha dichiarato infondato l'accertamento perché effettuato nei confronti di una società non più esistente".

Il socio all'interno del ricorso presentava documentazione comprovante la cancellazione dal registro delle imprese, antecedente l'avviso di accertamento.

I giudici accoglievano il ricorso del contribuente motivando così: *“Tenuto conto che la società non ha potuto difendersi dagli atti dell'ufficio, in quanto non più attiva. La cancellazione dal registro delle imprese fa venire meno la possibilità da parte del fisco di notificare alla stessa qualunque atto amministrativo fiscale. Alla luce di quanto sopra l'operato dell'ufficio è come non fosse esistito, tenuto altresì conto che la cancellazione dai pubblici registri è avvenuta ai sensi del D.P.R. n. 247 del 23/07/2004”*.

5. Profili sostanziali e processuali dell'estinzione delle società alla luce dei principi sanciti dalla Suprema Corte di Cassazione

Nelle sentenze nn. 6070, 6071 e 6072 del 12/3/2013 la Cassazione sancisce ulteriori principi di diritto prendendo le mosse da quelli già espressi con le precedenti pronunce (Cass. SS.UU. 4060/4061/4062 del 2010) laddove era già stato affermato che la cancellazione della società determina la sua estinzione e ciò a valere anche per le società di persone. Per ciò che concerne i profili sostanziale ed in relazione ai rapporti passivi, la Corte richiama rispettivamente l'art. 2495 per le società di capitali, l'art. 2312 per le società in nome collettivo e l'art. 2324 per le società in accomandita semplice, delineando per ciascuno i limiti entro i quali i creditori sociali possono agire nei confronti dei soci. Secondo tale impostazione non sembra sussistere l'automatico effetto dell'estinzione dei debiti ancora insoddisfatti, da più parti in precedenza avallata, mentre si prevede che questi si trasferiscano in capo a dei successori, a tutela del diritto dei creditori.

Dalle suddette sentenze si ricava, altresì, l'aspetto processuale per il quale l'estinzione della società, non determinando automaticamente l'estinzione dei debiti ancora insoddisfatti, non fa sorgere i presupposti per la declaratoria della cessata materia del contendere¹¹. I debiti residui della società quindi si trasferiscono in capo ai soci per effetto di un meccanismo successorio, seppur nei limiti previsti dall'art. 2495 c.c.. Nella sostanza il debito che faceva capo alla società rimane tale seppur temperato da un diverso regime di responsabilità¹². Da considerare che lo stesso legislatore, nel

¹¹ In senso contrario si veda la giurisprudenza citata nella nota n. 9 del presente elaborato.

¹² Per una critica sulla commistione operata dalla Suprema Corte tra i diversi istituti della successione e della responsabilità si veda C. Glendi, *Corte Costituzionale, SS.UU. della Cassazione ed*

prevedere nell'ultima parte del 2° comma dell'art. 2495 c.c. la possibilità di notificare la domanda dei creditori insoddisfatti, seppur entro un anno dalla cancellazione, presso la sede della società, abbia voluto ispirarsi ad una visione successoria secondo un criterio in forza del quale i soci possono essere chiamati a rispondere dei debiti insoddisfatti della società estinta.

Sul piano processuale la sentenza affronta, in prima battuta, il problema della cancellazione intervenuta in corso di causa. In tale ipotesi, indipendentemente dalla dichiarazione dell'evento interruttivo da parte del difensore, la legittimazione processuale si trasferisce ai soci automaticamente ai sensi dell'art. 110 c.p.c., che recita: "quando la parte viene meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o nei suoi confronti". A cascata poi ritiene nella fattispecie applicabili le disposizioni dell'art. 299 e segg. c.p.c. in tema di interruzione e di eventuale prosecuzione o riassunzione della causa.

In considerazione di quanto sopra, può affermarsi che l'estinzione della società in pendenza di giudizio interrompe il processo su esclusiva dichiarazione del difensore che ha proposto l'azione, trasferendo la legittimazione sostanziale e processuale automaticamente ai soci ex art.110 c.p.c..

Da quanto detto scaturiscono le seguenti ulteriori considerazioni.

Conseguenza della interruzione del giudizio è la riassunzione ai sensi dell'art. 40 comma 4, D.Lgs. 546/92 con il proseguimento del giudizio, ovvero la mancata riassunzione con la conseguente estinzione dello stesso per inattività delle parti. In quest'ultimo caso l'atto impositivo rivive divenendo definitivo.

A tal riguardo, giova evidenziare che la definitività dell'atto nei confronti di società cancellate dal registro delle imprese potrebbe sussistere nelle seguenti ipotesi:

- 1) in caso di sentenza sfavorevole passata in giudicato prima della cancellazione della società;
- 2) nel caso in cui alla società non ancora estinta sia stato notificato un avviso di accertamento dalla stessa non impugnato;
- 3) nel caso di sentenza sfavorevole passata in giudicato dopo l'avvenuta cancellazione;

estinzione della società cancella dal registro delle imprese, in Corr. Giur. N. 10/2013, pag. 1268 ss. ed in Dir. Prat. Trib. N. 6/2013, pag. 960 ss.; Id. *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito*, GT, Riv. giur. trib. N. 3, 2014, nota n. 9, dove l'Autore afferma che "successione e responsabilità sono istituti profondamente diversi e incompatibili tra loro, nel senso che, se c'è successione, la situazione effettuale che ne deriva non richiede la sua rappresentazione in termini di responsabilità e viceversa".

4) nell'ipotesi di estinzione del giudizio di primo grado, in corso al momento della cancellazione della società, per mancata riassunzione da parte del soggetto che ne aveva interesse.

Le ipotesi n. 3 e n. 4 del superiore elenco offrono alcuni spunti di riflessione. Si tratta, invero, di situazioni in cui la **definitività** della sentenza nel primo caso e dell'atto nel secondo, si realizzerebbe **dopo la cancellazione della società. A conclusioni diverse ovviamente si perverrebbe qualora l'estinzione della società avvenisse in corso di giudizio o ove l'estinzione avvenisse dopo sentenza favorevole alla società anche non passata in giudicato.**

Qualora il rapporto passivo si sia cristallizzato nei confronti della società in un momento antecedente rispetto alla cancellazione dal registro delle imprese, non v'è dubbio che il medesimo debito, a seguito dell'estinzione della società, si trasferisce in forza di un criterio di tipo successorio sui soci, nei limiti stabiliti dal codice civile (in particolare alle disposizioni di cui agli articoli 2495, 2312 e 2324).

Occorre chiedersi, tuttavia, cosa accade nelle ipotesi n. 3 e 4 sopra prospettate.

Dal punto di vista civilistico, si ricorda l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione secondo cui *“la cancellazione dal registro delle imprese determina l'estinzione del soggetto giuridico e la perdita della sua capacità processuale. Ne consegue che, nei processi in corso, anche se essi non siano interrotti per mancata dichiarazione dell'evento interruttivo da parte del difensore, la legittimazione sostanziale e processuale, attiva e passiva, si trasferisce automaticamente, ex art. 110 cod. proc. civ., ai soci, che, per effetto della vicenda estintiva, divengono partecipi della comunione in ordine ai beni residuati dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione, e, se ritualmente evocati in giudizio, parti di questo, pur se estranei ai precedenti gradi del processo, (v. Cass. n. 9110/2012) (Cass., sez. III civ., 09.04.2013, n. 8596).*

In entrambe le ipotesi, pertanto, opererebbe il criterio successorio.

Se i superiori principi forniscono una esauriente risposta sotto il profilo civilistico e processuale al quesito sopra evidenziato, da un punto di visto pratico potrebbero sorgere problemi per ciò che attiene precipuamente alla materia tributaria e, in particolare, alla eventuale applicazione, in tali ipotesi, della disciplina della responsabilità prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/73¹³.

¹³ Nel caso prospettato nel testo bisognerebbe valutare se le ipotesi di definitività post cancellazione legittimerebbero l'amministrazione finanziaria ad azionare la responsabilità prevista

In dottrina, a tal riguardo, è stato precisato che l'idea di configurare nel caso di estinzione dell'ente un meccanismo successorio fondato sull'art. 36 del D.P.R. n. 602/73, pur essendo alquanto suggestiva, può trovare applicazione solo nel limitato caso di accertamenti già divenuti definitivi in capo alla società, prima che intervenisse la sua estinzione¹⁴.

Si è, in effetti, consolidata l'idea che il presupposto per attivare la responsabilità dei soci ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 sia un avviso di accertamento divenuto definitivo a carico della società¹⁵. In altri termini, per poter pretendere l'imposta dai soci (o dagli altri soggetti contemplati dalla norma, sussistendone le rispettive responsabilità) è necessario il previo consolidamento dell'obbligazione tributaria in capo alla società; consolidamento che può essere conseguito o per mancata impugnazione dell'avviso di accertamento o a seguito di un processo tributario conclusosi con una sentenza passata in giudicato¹⁶ ovvero, più semplicemente, per avere la società dichiarato e non versato le imposte sui redditi¹⁷.

E' stato, verosimilmente, il concreto rischio di non applicabilità della disciplina della responsabilità contenuta nel citato art. 36 alle ipotesi di **definitività** formatasi successivamente alla cancellazione dell'ente a rappresentare uno dei principali motivi che hanno indotto il legislatore a integrare la disciplina, prevedendo una posticipazione degli effetti della cancellazione degli enti societari limitatamente ai rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria¹⁸.

dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 nei confronti dei soggetti e nei limiti contemplati dalla citata disposizione di legge.

¹⁴ Cfr. M. Chionchio, *Società estinte e debiti tributari pregressi: coordinamento tra criteri civilistici e tributari sulla responsabilità dei soci*, in Dial. Trib. n. 2, 2014, 197 ss.

¹⁵ A. Buscema, *L'estinzione della società "disattiva" la tutela dell'Erario per l'Ires non pagata*, in Corr. Trib. n. 26/2009, 2098; E. Covino, *I debiti della società estinta tra diritto civile e tributario*, in Dial. Trib. n. 2/2010, 219.

¹⁶ V. Ficari, *Cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, "abuso della cancellazione" e buona fede nei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e contribuente*, in Riv. Dir. Trib. n. 11/2010, 1037.

¹⁷ Nel senso definito nel testo deve intendersi il concetto di "imposte dovute" di cui all'art. 36, D.P.R. n. 602/73.

¹⁸ L'art. 28, comma 4, dello schema di D.Lgs. sulle semplificazioni, invero, prevede: "Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti della 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 dal Registro delle imprese". Com'è noto l'art. 36 disciplina non solo la responsabilità dei soci, ma anche quella dei liquidatori e dei precedenti amministratori. Per un commento critico *in itinere* circa gli effetti della nuova disciplina si veda D.Deotto, *Liquidatori nella morsa del Fisco*, in Il Sole24Ore, del 6 ottobre 2014.

Il presente elaborato è stato presentato alla Commissione Studi di Diritto Tributario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Catania il 20/11/2014.

Nel contempo il legislatore con il **D.Lgs. 21/11/2014 n. 175/2014 (Decreto Semplificazioni)** art. 28, comma 4, ha così disposto:

“Ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi , sanzioni ed interessi, l’estinzione della società di cui all’art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle Imprese.”

Alla luce di quanto sopra, sarà nostra cura integrare il presente elaborato con le ulteriori novità normative che man mano verranno emanate dal legislatore.