

**L'estinzione della società a seguito di cancellazione
non è sempre “a tutti gli effetti”**

Struttura territoriale di formazione decentrata di Roma Cassazione
Corte Suprema di Cassazione - Aula Magna – Roma, 11 gennaio 2017, ore 15.00

SECONDO CICLO DI SEMINARI DI
APPROFONDIMENTO DI TEMI TRIBUTARI

*Nodi irrisolti in tema di effetti dell'estinzione di società,
con riguardo sia al processo, sia alla sorte dell'atto impositivo.*

DOMENICO DALFINO

SOMMARIO: 1. L'estinzione degli enti collettivi e l'erronea tendenza all'antropomorfizzazione. – 2. La cancellazione di società dal registro delle imprese, quale evento estintivo. – 3. La sorte dei rapporti facenti capo alla società cancellata. Ambiguità e non esaustività del quadro normativo. – 4. Con riferimento alle società di persone. – 5. Con riferimento ai debiti della società estinta. – 5.1. La responsabilità dei liquidatori. – 5.2. La responsabilità degli ex soci. – 5.3. Le ricadute sullo svolgimento del processo. – 5.3.1. La tesi della impossibilità della prosecuzione del processo e quella della necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere. Profili critici. – 5.3.2. La tesi della successione *sui generis* nel processo degli ex soci con applicazione dell'art. 110 c.p.c. Profili critici. – 5.3.3. La successione a titolo particolare degli ex soci senza interruzione del processo. – 5.3.4. Le tesi della continuazione del processo da o nei confronti della società (ma non in applicazione dell'art. 111 c.p.c.). L'ultrattività del mandato alle liti. Profili critici. – 6. La sorte dei crediti della società estinta. Il problema delle sopravvivenze e sopravvenienze attive e le ricadute sullo svolgimento del processo. – 6.1. La tesi della rinuncia alle c.d. “mere pretese” e ai “crediti illiquidi, ancorché azionati o azionabili” e della contitolarità o comunione in capo agli ex soci dei diritti e beni sopravvenuti alla cancellazione. Profili critici. – 6.2. La tesi della cancellazione (o revoca) della cancellazione. Profili critici. – 6.3. La riapertura della liquidazione. Profili critici. – 6.4. La gestione del patrimonio attivo e l'assimilazione del patrimonio all'eredità giacente. – 6.5. La cancellazione come modificazione statutaria delle regole di imputazione del risultato. La presenza di sopravvenienze attive come causa di nullità (di diritto societario) della cancellazione. – 7. Con riferimento all'utilizzabilità nei confronti degli ex soci del titolo esecutivo ottenuto nei confronti della società cancellata. – 8. Con riferimento al fallimento. 9.- La cancellazione delle società e le ricadute in ambito tributario. – 9.1. Il differimento (quinquennale) della estinzione della società in materia tributaria (art. 28 d.lgs. 175/2014). – 9.1.1. L'efficacia temporale della *fictio iuris*. – 9.1.2. L'ambito di applicazione, oggettivo e soggettivo. – 9.1.3. Le conseguenze della “sopravvivenza fiscale” in tema di poteri del liquidatore della società cancellata. – 9.1.4. L'individuazione delle modalità e dei luoghi per la notificazione di avvisi, atti impositivi e giudiziali. – 9.1.5. La sorte dei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e del modo d'essere del tributo, nel corso dei quali la società abbia proceduto alla propria cancellazione. – 9.1.6. La “certezza legale del tributo” e l'esecuzione *ultra partes* del titolo esecutivo formatosi nei confronti della società cancellata, temporaneamente e funzionalmente “tenuta in vita”. La *ratio*

della *fictio iuris*. – 9.1.7. Il termine del quinquennio: la successione degli ex soci e la sorte dei giudizi ancora pendenti. – 9.2. Cancellazioni *ante* d.lgs. 175/2014: l'impugnazione del tributo da parte (del liquidatore) della società cancellata, tra improponibilità della domanda ed invalidità dell'atto. – 9.3. Cancellazioni *ante* d.lgs. 175/2014: la sorte dei giudizi pendenti. – 9.4.- La cancellazione per trasferimento della sede sociale all'estero: sorte dell'atto impositivo e conseguenze processuali.

1.- L'estinzione degli enti collettivi e l'erronea tendenza all'antropomorfizzazione.

La cancellazione della società dal registro delle imprese è tema che impone all'interprete un certo margine di elasticità interpretativa e la disponibilità a prendere atto del fatto che gli eventi che riguardano gli enti collettivi non possono non essere assoggettati a regole differenti da quelli che riguardano le persone fisiche, data l'ontologica diversità tra gli uni e le altre.

L'antropomorfizzazione costituisce il frutto di un errore prospettico poiché, partendo da un'apodittica assimilabilità tra entità radicalmente differenti, conduce all'applicazione di istituti e principi in contesti del tutto estranei a quelli di origine¹.

Ciò si verifica soprattutto con riferimento alle vicende rientranti nell'astratto schema estintivo-successorio, rispetto al quale le vicende relative agli enti collettivi possono seguire più di un modello applicativo, che nella maggior parte dei casi si attua attraverso l'interruzione della sequenza estinzione-successione *in universum ius*, tipica delle persone fisiche.

Sul piano processuale, ove il “venir meno” della parte si verifichi in corso di causa, consegue, per un verso, che l'art. 110 c.p.c. è più raramente applicabile, per un altro, che il suo coordinamento con gli art. 299 ss. c.p.c. non è obbligato².

2.- La cancellazione di società dal registro delle imprese, quale evento estintivo.

Gli approdi giurisprudenziali del 2010³ e del 2013⁴ hanno fugato ogni dubbio sul fatto che, sia pure con riferimento al nuovo art. 2495 c.c. (introdotto dalla riforma del

¹ Cfr., se vuoi, DALFINO, “Venir meno” della società e processi pendenti, in *Società*, 2014, 1226 ss.

² Ci si permette di rinviare a DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, Torino, 2002.

³ Cass., sez. un., 22 febbraio 2010, n. 4060, in *Foro it.*, 2011, I, 1499, e in *Giur. it.*, 2010, 1610, con nota di WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*; in *Strumentario avvocati*, 2010, fasc. 6, 24, con nota di BALDI, *La cancellazione dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione*; in *Società*, 2010, 1010, con nota di DALFINO, *Le sezioni unite e gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*; in *Fallimento*, 2010, 1403, con nota di CATALDO, *Gli effetti della cancellazione della società per i creditori*; Cass. 22 febbraio 2010, n. 4061, in *Foro it.*, 2011, I, 1498, e in *Nuova giur. civ.*, 2010, I, 541, con nota di DE ACUTIS, *Le sezioni unite e il 2° comma dell'art. 2495 c.c., ovvero tra obiter dicta e contrasti (forse) soltanto apparenti*; in *Società*, 2010, 1010, con nota di DALFINO, cit.; Cass. 22 febbraio 2010, n. 4062, in *Foro it.*, 2011, I, 1498, e in *Riv. giur. trib.*, 2010, 390, con nota di BRIANTE, *Effetti e decorrenza della cancellazione dal registro delle imprese di tutte le società*; in *Notariato*, 2010, 368, con nota di MAZZÙ, *Variazioni sul tema della soggettività giuridica: l'estinzione delle società*; in *Società*, 2010, 1004, con nota di DALFINO, cit.; in *Dir. banc.*, 2010, I, 325, con nota di NIGRO, *Ancora sulla cancellazione ed estinzione delle società: verso*

diritto societario del 2003, in sostituzione dell'art. 2456), l'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese comporta l'estinzione della società, superando l'orientamento, pluridecennale e assolutamente prevalente, formatosi in relazione alla vecchia disciplina, secondo il quale la cancellazione non determinava l'estinzione della società ove e sino a che non fossero esauriti tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo. La cancellazione, infatti, determina il “venir meno” dell'ente, indipendentemente dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti ancora non definiti⁵.

l'epilogo della «storia infinita»?; in Corriere giur., 2010, 1006, con nota di PEDOJA, Fine della «immortalità»: per le sezioni unite la cancellazione della società dal registro delle imprese determina la sua estinzione; in Corriere trib., 2010, 1301, con nota di BRUZZONE, Per le sezioni unite la cancellazione estingue tutte le società; in Giur. comm., 2010, II, 698, con nota di ROSSANO, La cancellazione dal registro delle imprese e la società di persone.

⁴ Cass. sez. un., 12 marzo 2013, n. 6070, in *Foro it.*, 2014, I, 228, con nota di PROTO PISANI, *Note sulla estinzione delle società per azioni, processi pendenti*; *id.*, 2013, I, 2189, con note di NIGRO, *Cancellazione ed estinzione delle società: una parola definitiva dalle sezioni unite*, e LONGO, *Ancora sugli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese: chiarimenti o nuove incertezze?*; in *Corriere giur.*, 2014, 252, con nota di SPERANZIN, *Successione dei soci ed iscrizione nel registro delle imprese del fatto estintivo della società*; in *Giur. comm.*, 2013, II, 966, con note di MARTINO, *Sugli effetti sostanziali della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, e VANZETTI, *Cancellazione delle società dal registro delle imprese e processi pendenti*; *ibid.*, II, 603, con nota di DE SABATO, *Cancellazione dal registro delle imprese, estinzione ed effetti su rapporti giuridici sostanziali e processuali*; *id.*, 2014, II, 790, con nota di BARILLÀ, *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sopravvenienze attive: il dibattito prosegue*; in *Banca, borsa ecc.*, 2015, II, 237, con nota di LUPERTO, *Gli effetti sostanziali e processuali dell'estinzione della società*; in *Corriere giur.*, 2013, 691, con nota di CONSOLO e GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria «ritrovata» (o quasi)*; in *Riv. not.*, 2013, 951, con nota di RUOTOLO e BOGGIALI, *La cancellazione dal registro delle imprese produce l'effetto dell'estinzione della società e la «successione» dei soci nelle sopravvenienze attive*; in *Società*, 2013, 536, con note di FIMMANO', *Le sezioni unite pongono la «pietra tombale» sugli «effetti tombali» della cancellazione delle società di capitali*, e di GUIZZI, *Le sezioni unite, la cancellazione delle società e il «problema» del soggetto: qualche considerazione critica*; in *Riv. dir. soc.*, 2013, 254, con nota di MIRAGLIA, *«Successione per estinzione societaria» e «resurrezione interessata di società estinte»*; in *Giusto processo civ.*, 2013, 767, con note di DALFINO, *Cancellazione della società e rapporti pendenti*, e di TEDIOLI, *Le sezioni unite si pronunciano sugli effetti processuali dell'estinzione della società: una soluzione convincente?*; in *Riv. dott. commercialisti*, 2013, 385, con nota di PIANTELLI, *La «successione» della società cancellata dal registro delle imprese: una nuova pronuncia delle sezioni unite sulla sorte dei rapporti giuridici sostanziali e processuali della società estinta*; 12 marzo 2013, n. 6071; in *Giur. it.*, 2013, 858, con nota di COTTINO, *La difficile estinzione della società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle sezioni unite*; in *Dir. fallim.*, 2013, II, 528, con nota di TISCINI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sua estinzione - Le sezioni unite chiudono il cerchio*; Cass. 13 marzo 2013, n. 6072, in *Foro it.*, 2013, I, 2189; in *Riv. not.*, 2013, 953; in *Dir. e pratica trib.*, 2013, II, 945, con nota di GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese.*

⁵ Parte della dottrina aveva già sposato questa tesi, prima ed indipendentemente dalla introduzione dell'art. 2495, 2° comma, c.c. Cfr. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, II, ed. II, Torino, 1999, 533; DI SABATO, *Manuale delle società*, Torino, 1987, 575; SPERANZIN, *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, in *Giur. comm.*, 2000, II, 306 ss.; FRÈ, *Società per azioni*, in Scialoja - Branca (a cura di), *Commentario del codice civile*, 1982, Bologna-Roma, 835 ss.; MIRONE, *Cancellazione della società dal registro delle imprese. Sopravvenienze attive e passive. Estinzione*, in *Riv. soc.*, 1968, 527 ss.; COSTI, *Le sopravvenienze passive dopo la liquidazione delle*

Le sezioni unite hanno altresì chiarito, resolvendo il contrasto di orientamenti insorto sul punto, che l'art. 2495, 2° comma, c.c. ha portata innovativa, non interpretativa della disciplina previgente e che esso trova sì applicazione rispetto alle cancellazioni iscritte prima della data di entrata in vigore della disciplina (1° gennaio 2004), ma che per queste l'effetto estintivo si produce non già dalla iscrizione, bensì soltanto a partire da tale data⁶.

3.- La sorte dei rapporti facenti capo alla società cancellata. Ambiguità e non esaustività del quadro normativo.

Una volta assodato il binomio *cancellazione-estinzione*, gli interpreti hanno rivolto la propria attenzione al profilo attinente alla sorte dei rapporti facenti capo alla cessata società, misurandosi con l'estrema ambiguità e lacunosità dell'art. 2495, 2° comma, c.c.

La disposizione, infatti, si limita a stabilire che, ferma l'estinzione della società a partire dal momento dell'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese, i creditori sociali insoddisfatti possono far valere il loro credito nei confronti degli ex soci entro i limiti di quanto da essi ottenuto all'esito della liquidazione ovvero nei confronti degli ex liquidatori se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa. Stabilisce, inoltre, che la domanda può essere proposta dai creditori sociali entro un anno dalla cancellazione presso l'ultima sede della società.

Essa, dunque:

1. non riguarda le società di persone;
2. non si occupa dei crediti della società estinta;

società per azioni, in *Riv. dir. civ.*, 1964, I, 270 s.; PUNZI, *Interruzione del processo ed estinzione delle società commerciali*, *ivi*, 1963, II, 285 ss.

Diversamente, MINERVINI, *La fattispecie estintiva della società per azioni e il problema delle c.d. sopravvenienze*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1952, 1009 ss.; ID., *In tema di estinzione di società di capitali*, in *Giur. it.*, 1953, I, 1, 880 ss., secondo il quale elementi costitutivi della fattispecie estintiva dovevano considerarsi la distribuzione dell'attivo e l'assenza di debiti noti e processi pendenti; pertanto, poiché l'estinzione dell'ente costituiva una fattispecie complessa della quale la cancellazione era soltanto uno degli elementi, la mancanza di uno di quelli anteriori appartenenti alla fattispecie della sequenza, impediva che si producesse la vicenda estintiva e legittimava il giudice ordinario cui sia sottoposta la controversia sul verificarsi o meno della stessa di riconoscere l'esistenza della società.

⁶ In senso favorevole alla portata estintiva, v. già Cass. 13 novembre 2009, n. 24037, in *Riv. not.*, 2010, 1395, con nota di BOGGIALI-RUOTOLO, *Efficacia estintiva della cancellazione delle società di capitali e di persone dal registro delle imprese*; Cass. 12 dicembre 2008, n. 29242, in *Foro it.*, Rep. 2008, voce *Cassazione civile*, n. 103; Cass. 15 ottobre 2008, n. 25192, in *Società*, 2009, 877, con commento di RONCO, *Cancellazione dal Registro ed estinzione della società di persone*; Cass. 18 settembre 2007, n. 19347, in *Foro it.*, 2008, I, 2953, con nota di PERRINO; Cass. 28 agosto 2006, n. 18618, in *Fallimento*, 2007, 294, con nota di ZANICHELLI, *Società irregolari: cessazione dell'attività e dichiarazione di fallimento*; in *Dir. fall.*, 2008, II, 246, con nota di CONEDERA, *La rilevanza dell'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese alla luce delle modifiche intervenute nell'art. 2495 cod. civ. e l'applicabilità dell'art. 10 legge fallimentare alle società di fatto*; in *Società*, 2007, 967, con nota di PASCALI, *Fallimento di società di fatto: applicabilità e decorrenza del termine annuale ex art. 10 l. fall.* Per la giurisprudenza di merito, v. Trib. Treviso 19 febbraio 2009, *ivi*, 2010, 355, con commento di ZAGRA, *Effetti irreversibili della cancellazione di società di capitali dal registro delle imprese*.

3. non distingue tra “sopravvivenze” e “sopravvenienze”;
4. non specifica a quale titolo i soggetti ivi indicati rispondano nei confronti dei creditori sociali insoddisfatti dopo la cancellazione;
5. non precisa le modalità di individuazione dei soggetti nei cui confronti i creditori sociali insoddisfatti possono proporre domanda;
6. non si occupa della sorte dei processi pendenti;
7. nulla dice con riguardo alla spendibilità nei confronti degli ex soci del titolo esecutivo formato contro la società cancellata.

Questa pochezza normativa ha consentito agli interpreti di prospettare praticamente tutte le tesi, anche, per quel che qui interessa principalmente esaminare, in ordine alle conseguenze processuali dell’evento.

La giurisprudenza e la dottrina sono riuscite a colmare soltanto in parte e, comunque, non pacificamente le lacune appena indicate.

Peraltro, il quadro sistematico subisce un’ulteriore complicazione a causa del fatto che, per un verso, ai sensi dell’art. 10 l. fall., la società può essere dichiarata fallita entro un anno dalla sua cancellazione, per un altro, ai sensi dell’art. 28 d.lgs. 175/2014, l’Amministrazione finanziaria (e gli altri soggetti titolari del potere impositivo) possono notificare validamente atti attinenti a tributi e contributi alla società entro cinque anni dalla avvenuta cancellazione. Due disposizioni che, evidentemente, fanno ricorso alla tecnica della *fictio iuris* a fini molto diversi.

Orbene, con riferimento a questi ultimi casi, i principali interrogativi non attengono tanto alla individuazione di una giustificazione teorica della permanenza in vita di un ente che, ad ogni altro effetto, deve considerarsi estinto, quanto al momento applicativo.

4.- Con riferimento alle società di persone.

I principi enunciati dalle Sezioni Unite nel 2010 e nel 2013 riguardano non soltanto le società di capitali, ma anche le società di persone.

La cessazione della loro soggettività è assoggettata a pubblicità avente la medesima natura dichiarativa della iscrizione nel registro delle imprese, desumendosi l’estinzione di esse dagli effetti della novella dell’art. 2495 sull’intero titolo V del Libro quinto del codice civile dopo la riforma parziale di esso, ed è evento sostanziale che la formale cancellazione rende opponibile ai terzi (art. 2193 c.c.) negli stessi limiti temporali indicati per la perdita della personalità delle società oggetto di riforma.

A ben vedere, era già possibile giungere a tale conclusione, dal momento che la *ratio* degli art. 2312, 2° comma, per le società in nome collettivo registrate⁷, e 2324 c.c., per le società in accomandita semplice⁸, è la medesima dell’art. 2495, 2°

⁷ «Dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci e, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi».

⁸ «Salvo il diritto previsto dal secondo comma dell’articolo 2312 nei confronti degli accomandatari e dei liquidatori, i creditori sociali che non sono stati soddisfatti nella liquidazione della società possono far valere i loro crediti anche nei confronti degli accomandanti, limitatamente alla quota di liquidazione».

comma, c.c. per le società di capitali, a nulla rilevando la mancanza dell'inciso iniziale contenuto in quest'ultima norma («*Ferma restando l'estinzione della società*»)⁹.

Inoltre, come per le società di capitali, la cancellazione dell'ente prescinde dal preventivo soddisfacimento dei creditori sociali; dunque, la previa definizione dei rapporti giuridici passivi facenti capo alla società non costituisce condizione indispensabile per la sua cessazione¹⁰.

Ciò premesso, anche per le società di persone si pone il medesimo problema relativo all'individuazione dei soggetti nei cui confronti i creditori sociali, i quali non hanno voluto né contribuito a determinare l'evento estintivo, possono rivolgere la loro pretesa e degli strumenti di tutela a loro disposizione.

A questo proposito, stati individuati l'azione revocatoria ordinaria contro la cancellazione fraudolenta, il diritto di opposizione al riparto, sulla base dell'art. 2280 c.c., la possibilità di far ricorso ad un'azione analoga a quella disciplinata dall'art. 512 c.c. (separazione dei beni del defunto), il diritto di opposizione al bilancio finale di liquidazione entro novanta giorni dal suo deposito, sulla base di un'interpretazione estensiva dell'art. 2492, 3° comma, c.c., in collegamento con l'opposizione alla riduzione del capitale sociale ex art. 2445, 3° e 4° comma, c.c.

La soluzione offerta dalle sezioni unite sul piano processuale, a quanto sembra, non diverge in maniera significativa da quella propugnata per le società di capitali: estinzione-successione universale degli ex soci-interruzione del processo.

Si tratta, tuttavia, di soluzione che non convince, come nel prosieguo si spiegherà.

In ogni caso, non può essere trascurato un fondamentale aspetto per il quale questo caso differisce dall'altro e che riduce l'utilità della tesi successoria con riferimento alle società di persone, soprattutto in considerazione dell'orientamento giurisprudenziale che estende nei confronti del socio gli effetti della sentenza, anche esecutivi, formatasi nei confronti della società, anche se tale orientamento non è scevro da critiche (v. *infra* § 7). Gli ex soci, infatti, sono chiamati a rispondere solidalmente e illimitatamente in via diretta dei debiti sociali, poiché, una volta estinta la società, viene meno anche il carattere sussidiario della loro responsabilità, fermo restando, naturalmente, che, nelle società in accomandita semplice, ai sensi dell'art. 2324 c.c., i creditori sociali che non sono stati soddisfatti nella liquidazione della società possono far valere i loro crediti anche nei confronti degli accomandanti, sebbene *limitatamente* alla quota di liquidazione.

5.- Con riferimento ai debiti della società estinta.

L'art. 2495, 2° comma, c.c. si occupa soltanto dei c.d. "residui" passivi, vale a dire dei debiti della società che residuino dopo la cancellazione, in quanto non considerati nella liquidazione, scientemente o colpevolmente.

La norma esprime un principio fondamentale: l'estinzione della società conseguente alla cancellazione non determina l'automatica estinzione delle obbligazioni che ad essa facevano capo non ancora soddisfatte, poiché ai creditori

⁹V. Cass. 19 ottobre 2015, n. 21112, *Foro it.*, Rep. 2016, voce *Società*, n. 68.

¹⁰ Cfr. DALFINO, "*Venir meno*" della società, cit.

sociali è consentito far valere le proprie pretese nei confronti di altri soggetti. E così, nel salvaguardare l'esigenza di certezza delle situazioni giuridiche attraverso una chiara individuazione del momento terminativo dell'ente, assicura la tutela dei creditori sociali a fronte di una "modificazione" unilaterale della integrità soggettiva del debitore.

Se questo punto è pacifico, non altrettanto può dirsi con riferimento a quello relativo alla individuazione del titolo della responsabilità dei soggetti indicati dall'art. 2495, 2° comma, c.c. come possibili nuovi destinatari delle pretese creditorie.

5.1.- La responsabilità dei liquidatori.

Vi è una pressoché unanimità di vedute per ciò che riguarda i liquidatori, i quali rispondono a titolo di responsabilità extracontrattuale, ove i creditori sociali insoddisfatti che agiscano nei loro confronti diano la prova che il mancato pagamento sia dipeso da loro "colpa"¹¹.

5.2.- La responsabilità degli ex soci.

Un'autentica babele caratterizza il dibattito sulla responsabilità degli ex soci.

Da un lato, le tesi secondo cui con l'estinzione dell'ente si estingue anche l'obbligazione societaria, sicché essi sono destinatari di una nuova e autonoma azione da parte dei creditori sociali; dall'altro, le tesi c.d. successorie che vedono l'estensione agli ex soci della medesima obbligazione sorta in capo alla società.

Nell'ambito delle prime, la nuova azione ora viene qualificata come arricchimento senza causa, ora viene inquadrata come responsabilità per indebito oggettivo, ora viene giustificata come forma di garanzia dei debiti della società.

Nell'ambito delle seconde, gli ex soci sono individuati ora come successori a titolo universale, ora come successori a titolo particolare, ora come successori *tout court*, ora come successori *sui generis*.

5.3.- Le ricadute sullo svolgimento del processo.

Sul piano processuale, per comodità di sintesi le opinioni sinora espresse possono essere divise in tre gruppi:

- a) necessaria chiusura anticipata del processo;
- b) continuazione del processo da o nei confronti degli ex soci;
- c) continuazione del processo da o nei confronti della società.

Le principali questioni applicative riguardano le regole dello svolgimento del processo pendente a seguito del "venir meno" della società che è parte in causa, con specifico riferimento alla necessità o no che il processo si interrompa, alla legittimazione a continuarlo/proseguirlo, alla individuazione delle "giuste parti" in sede di impugnazione, alla validità della procura alle liti già conferita alla società.

¹¹ Per riferimenti relativi alla responsabilità extracontrattuale dei liquidatori, sia consentito rinviare a D. Dalfino, *Le Sezioni Unite e la cancellazione*, cit., 1013, nota 10.

5.3.1.- La tesi della impossibilità della prosecuzione del processo e quella della necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere. Profili critici.

In base ad una prima tesi, l'estinzione dell'ente a seguito della cancellazione comporta l'impossibilità di individuare un successore legittimato a proseguire il giudizio, con la conseguente impossibilità di proseguire il processo sia in primo grado sia in fase di impugnazione. La conseguenza sarebbe la incostituzionalità dell'art. 2495, 2° comma, c.c. e dell'art. 328 c.p.c. per violazione dell'art. 3 Cost. a causa della ritenuta disparità di trattamento rispetto a quanto avviene per le persone fisiche¹².

Una seconda tesi ritiene che l'art. 2495, 2° comma, c.c., nel disporre che la cancellazione dal registro delle imprese determina l'estinzione della società, al tempo stesso colleghi all'evento menomativo il sorgere di una nuova e diversa azione esperibile, non nei confronti della società in quanto ormai cessata, bensì nei confronti dei soggetti (amministratori, liquidatori, soci) che a vario titolo «hanno fatto morire la società». Non vi sarebbe, dunque, secondo questa tesi alcuna successione, né a titolo universale (posto che nessuno dei soggetti menzionati può considerarsi erede della società) né a titolo particolare (mancando una fattispecie traslativa di diritti e obblighi conseguente all'estinzione dell'ente¹³). L'azione proponibile dai creditori è nuova perché ciò si evince in modo «chiaro e netto» dal disposto normativo, che, infatti, stabilisce che la «domanda» (cioè, indubitabilmente, la «nuova» domanda) si propone entro un anno dalla cancellazione presso l'ultima sede della società¹⁴.

¹² App. Milano 18 aprile 2012, ord., in *Foro it.*, 2012, I, 3088, con nota di LONGO; in *Riv. dir. soc.*, 2012, 530, con nota di TEDIOLI, *Le irragionevoli conseguenze processuali derivanti dall'equiparazione tra la cancellazione dal registro delle imprese di una società e la sua estinzione portano al rilievo di incostituzionalità dell'art. 2495 c.c.*, e in *Giur. it.*, 2013, 382, con nota di WEIGMANN.

Corte cost. 17 luglio 2013, n. 198 (in *Società*, 2014, 212, con commento di CECCHERINI, *Dopo la pronuncia della Corte costituzionale sulla cancellazione della società*) ha respinto le censure prospettate ritenendole manifestamente inammissibili e, quindi, non è entrata nel merito del problema. Tuttavia, le motivazioni adottate sembrano voler respingere interpretazioni tali da comportare un sostanziale ripristino del sistema anteriore alla riforma del 2003, per il quale (secondo la «unanime scelta ermeneutica dei giudici di legittimità» di allora) «la cancellazione dal registro delle imprese della iscrizione di una società commerciale, di persone o di capitali [...] non produceva l'estinzione della società stessa, in difetto dell'esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo ad essa, per cui permaneva la legittimazione processuale di essa e il processo già iniziato proseguiva nei confronti o su iniziativa delle persone che già la rappresentavano in giudizio o dei soci, anche con riferimento alle fasi di impugnazione» (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza n. 4060 del 2010)».

¹³ Nel senso che non v'è successione, a titolo universale o particolare, nei debiti sociali poiché l'obbligazione degli ex soci ha un oggetto diverso da quella precedentemente gravante sulla società, essendo limitata nel *quantum* a ciò che gli stessi hanno ricevuto in sede di liquidazione, D'ALESSANDRO, *Cancellazione della società e sopravvivenze attive: opportunità e legittimità della riapertura della liquidazione*, in *Società*, 2008, 893.

¹⁴ Cfr. GLENDI, *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese. Un problema senza fine?*, in *Corriere giur.*, 2013, 7 ss., spec. 10. Nello stesso senso, v. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione tra la cancellazione della società dal registro delle imprese e la sua estinzione*, in *Giusto proc. civ.*, 2011, 1227 ss., spec. 1243; ID., *Le irragionevoli conseguenze processuali*, cit., 542, nota 62.; ID., *Le Sezioni unite*, cit. Cfr. anche WEIGMANN, *La difficile estinzione*

Tra i corollari di questa tesi vi sarebbero:

- il venir meno della legittimazione della società estinta;
- la perdita di effetti della procura alle liti;
- l'inapplicabilità della disciplina dell'interruzione del processo «mancando ogni fenomeno successorio»;
- la giuridica inesistenza e improduttività di ogni effetto, «anche interruttivo e/o impeditivo di prescrizione e/o decadenze» di «tutti gli atti del processo, compresi quelli introduttivi del giudizio, ma anche, naturalmente quelli degli eventuali gravami»;
- la necessità di dichiarare la cessazione della materia del contendere».

Profili critici.

A ben vedere, questo modo di ragionare rivela una male intesa esigenza di certezza delle situazioni giuridiche e rimette alla mera volontà della società convenuta di incidere a proprio libito sulle sorti del processo a scapito dell'altra parte. Invece, quel principio fondamentale innanzi richiamato, in base al quale l'estinzione conseguente alla cancellazione non determina l'automatica estinzione delle obbligazioni che ad essa facevano capo non ancora soddisfatte, poiché ai creditori sociali è consentito far valere le proprie pretese nei confronti di altri soggetti, deve valere anche per il processo. E dunque, occorre evitare, per quanto possibile, che all'estinzione della parte segua automaticamente quella del processo, soprattutto se l'estinzione dipende da un atto unilaterale di questa¹⁵.

Ciò detto, non v'è alcuna necessaria consequenzialità tra l'idoneità pienamente estintiva della cancellazione della società e il sorgere di una azione nuova e diversa in capo ai creditori.

Il 2° comma dell'art. 2495 c.c. non è affatto chiaro. Anzi, è piuttosto ambiguo; infatti, da un lato, stabilisce che i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i «loro» crediti, con ciò escludendo semmai, non dimostrando che dalla cancellazione sorga una nuova e diversa azione; dall'altro, lascia intendere che tali crediti possano essere fatti valere, immutati appunto, sia «nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione» sia «nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi», con ciò sovrapponendo due titoli di responsabilità (quello degli ex soci e quello dei liquidatori) che pacificamente sono invece diversi¹⁶.

Invero, neanche il disposto dell'ultimo periodo dell'art. 2495, 2° comma, c.c. («La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società») sembra netto nel senso divisato dalla tesi in parola. Premesso, infatti, che si tratta di norma redatta non in funzione della sorte dei processi pendenti, bensì della proposizione di domande *ex novo*, essa comunque si limita a dettare un meccanismo agevolativo (anche se, gravemente lacunoso, limitandosi a stabilire un "luogo" di notificazione, senza dire alcunché circa le modalità di individuazione dei soggetti nei cui confronti notificare la domanda)

delle società, in *Giur. it.*, 2010, 1610 ss.

¹⁵ DALFINO, "Venir meno" della società, cit.

¹⁶ DALFINO, "Venir meno" della società, cit.

dell'iniziativa che i creditori sociali intendessero rivolgere nei confronti dei nuovi soggetti legittimati.

Non è corretto, poi, affermare che, non essendoci un fenomeno successorio per cui possa trovare applicazione l'art. 110 c.p.c., di conseguenza non può esservi interruzione del processo. Come innanzi detto, infatti, non sussiste una correlazione necessaria tra le due discipline, posto che soltanto dalla «morte» della parte discende sicuramente l'esigenza di una pausa del processo ai sensi degli art. 299 ss. c.p.c., non anche dal «venir meno per altra causa». La ragione per la quale a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese il processo non si deve interrompere non riposa sulla circostanza che non vi è successione universale ex art. 110 c.p.c., ma sul fatto che l'evento estintivo, in quanto volontario (e in quanto, non a caso, non contemplato dall'art. 299 c.p.c.), non possiede idoneità interruttiva¹⁷.

Del tutto irragionevole, inoltre, è la conclusione per la quale il processo in cui il soggetto che pone in essere un'operazione, che viene riconosciuta espressamente come pericolosa o per lo meno tendenzialmente elusiva delle ragioni creditorie, deve chiudersi inesorabilmente, costringendo chi quel processo ha promosso per la tutela dei propri diritti a ricominciare da capo, attraverso una “nuova e diversa” azione (arricchimento senza causa ovvero, a seconda delle opinioni, ripetizione dell'indebito), fermo restando, come viene detto, il venir meno di ogni effetto, «anche interruttivo e/o impeditivo di prescrizione e/o decadenze» di «tutti gli atti del processo, compresi quelli introduttivi del giudizio, ma anche, naturalmente quelli degli eventuali gravami».

5.3.2.- La tesi della successione *sui generis* nel processo degli ex soci con applicazione dell'art. 110 c.p.c. Profili critici.

La tesi della successione nel processo degli ex soci con conseguente applicazione dell'art. 110 c.p.c., è molto più ragionevole ed è stata accolta dalle sezioni unite della Cassazione con il tritico di pronunce del 2013 innanzi menzionato.

La ragionevolezza sta nel fatto che essa, per un verso, sostiene che l'estinzione della società non determina l'estinzione («la sparizione») dei debiti ancora insoddisfatti che ad essa facevano capo, poiché, altrimenti, «si finirebbe col consentire al debitore di disporre unilateralmente del diritto altrui», di «espropriare» il creditore del proprio diritto; per un altro, si preoccupa di individuare un soggetto nei cui confronti il processo possa proseguire a seguito della cancellazione della società in corso di causa.

In particolare, la Corte ha enunciato due principi di diritto.

Il primo, per la parte che qui ora interessa:

«Qualora all'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda

¹⁷ DALFINO, “Venir meno” della società, cit.

che, pendente societate, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali [...]».

Dunque, un fenomeno successorio sì, ma *sui generis* che, come si legge in motivazione, non arreca alcun ingiustificato pregiudizio «alle ragioni dei creditori, del resto, per il fatto che i soci di società di capitali rispondono solo nei limiti dell'attivo loro distribuito all'esito della liquidazione. Infatti, se la società è stata cancellata senza distribuzione di attivo, ciò evidentemente vuol dire che vi sarebbe stata comunque incapienza del patrimonio sociale rispetto ai crediti da soddisfare».

Peraltro, contrariamente alla tesi che limita il meccanismo successorio all'ipotesi in cui i soci abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, costituendo questa una condizione da cui dipenderebbe la possibilità di proseguire nei loro confronti l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società, la tesi in parola sostiene che:

- i soci sono sempre «destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata ma non definiti all'esito della liquidazione (anche, come si dirà, a fini processuali), fermo però restando il loro diritto di opporre al creditore agente il limite di responsabilità cui s'è fatto cenno»¹⁸;
- «Il successore che risponde solo *intra vires* dei debiti trasmessi non cessa, per questo, di essere un successore; e se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire (ma si tenga presente che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzie) ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo».

La conseguenza sul piano processuale di questa impostazione è l'applicazione dell'art. 110 c.p.c., dovendosi inquadrare l'estinzione dell'ente nell'ipotesi di «venir meno della parte per altra causa», non dell'art. 111 c.p.c., «per la decisiva ragione che il fenomeno successorio [...] non è in alcun modo riconducibile ad un trasferimento tra vivi, o ad un trasferimento *mortis causa* a titolo particolare che postuli al tempo stesso l'esistenza di un diverso successore universale». Il ricorso allo schema successorio dell'art. 110 c.p.c., insomma, serve esclusivamente ad assicurare un supporto tecnico ed una base normativa per giustificare la perseguibilità/riassumibilità del processo ed escludere la sua chiusura in rito.

Inoltre, venendo al secondo principio di diritto, la cancellazione (volontaria) della società:

- «[...] *impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio*»; infatti, se il soggetto non esiste più non ha alcuna capacità giuridica,

¹⁸ Invece, nel senso che il socio di una società di capitali, estinta per cancellazione dal registro delle imprese, succede a questa nel processo a norma dell'art. 110 c.p.c. solo se abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto dispone l'art. 2495, 2° comma, c.c., posto che egli non è successore in quanto tale, ma lo diventa nella specifica ipotesi, disciplinata dalla legge, di riscossione della quota, v. Cass. 16 maggio 2012, n. 7676. Cfr. anche Cass. 9 novembre 2012, n. 19453, in *Società*, 2013, 81.

né processuale, né alcuna legittimazione ad agire o a contraddire, né l'hanno i suoi ex rappresentanti legali;

- intervenuta essa «[...] in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo del processo, disciplinato dagli art. 299 ss. c.p.c., con possibile successiva prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei confronti dei soci»; posizione questa, in linea con quella sostenuta dalla dottrina prevalente, che già prima dell'arresto del 2010 delle sezioni unite, sosteneva la natura costitutiva della cancellazione, ma innovativa rispetto a quella consolidata in giurisprudenza che, invece, non attribuiva all'evento alcuna rilevanza in senso interruttivo, considerando al contrario la società ancora in vita, nonostante la cancellazione, sino all'avvenuto esaurimento dei rapporti pendenti;
- «Ove invece l'evento estintivo non sia stato fatto constare nei modi previsti dagli articoli appena citati o si sia verificato quando il farlo constare in quei modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta»; nel passaggio da un grado di giudizio all'altro, le sezioni unite confermano il principio già da qualche tempo enunciato circa la necessità di tenere in considerazione soltanto le “giuste parti” del processo, vale a dire i soggetti attualmente legittimati¹⁹.

¹⁹ Oltre a Cass., sez. un., n. 6070/6071/6072/2013, cit., v. Cass. 20 settembre 2011, n. 19122, in *Foro it.*, 2012, I, 2108, con nota di DAMIANI, *In tema di effetti prodotti dagli eventi interruttivi mai dichiarati sulla notifica dell'impugnazione, della sentenza e del precetto*; Cass. 11 marzo 2011, n. 5883, e Cass. 7 gennaio 2011, n. 259, in *Giusto proc. civ.*, 2011, 801, con nota di DAMIANI, *Riflessioni in tema d'impugnazione proposta nei confronti della parte deceduta* (quest'ultima anche in *Foro it.*, 2011, I, 2808, con nota redazionale di D'AMBROSIO e osservazioni di CAPONI); Cass., sez. un., 16 dicembre 2009, n. 26279, in *Foro it.*, 2010, I, 56, con osservazioni di CAPONI; Cass., sez. un., 28 luglio 2005, n. 15783, *id.*, 2006, I, 131, con note di RUGGIERI, *Eventi interruttivi del processo e notificazione di atti di impugnazione alle parti legittimate; l'attesa svolta delle sezioni unite*, e CAPONI, *In tema di autonomia e certezza nella disciplina del processo civile*. Cfr. anche Cass. 10 maggio 2013, n. 11136, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Lavoro e previdenza (controversie)*, n. 201, e Cass. 28 maggio 2013, n. 13276, *ibid.*, voce *Impugnazioni civili*, n. 32.

In precedenza, Cass., sez. un., 19 dicembre 1996, n. 11394, in *Foro it.*, 1997, I, 2544, con nota di CAPONI, smentendo un precedente storico orientamento (risalente a Cass., sez. un., 21 febbraio 1984, nn. 1228, 1229, 1230, in *Foro it.*, 1984, I, 664, con nota di PROTO PISANI, *Un intervento parziale delle sezioni unite sulle conseguenze della morte non dichiarata della parte costituita mediante il procuratore*; in *Giust. civ.*, 1985, I, 169, con nota di FINOCCHIARO, *L'intervento delle sezioni unite non dissipa le ombre sugli effetti, dopo la chiusura della discussione, degli eventi menomativi o esclusivi della capacità della parte verificatisi in precedenza e non comunicati né notificati dal suo procuratore*; in *Nuova giur. civ. comm.*, 1985, I, 144, con nota di MICCOLIS, *Morte della parte - Mancata notificazione*; in *Giur. it.*, 1985, I, 1, 39, con nota di MONTANARI, *Rilievi critici intorno ad uno schema di sistemazione globale dell'incidenza degli eventi ex art. 299 c.p.c.*) aveva affermato che in caso di morte della parte, avvenuta dopo la pubblicazione della sentenza di primo grado e prima della notifica della stessa ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione, questa va instaurata e deve svolgersi da e contro i soggetti che siano parti sostanziali attualmente interessate alla controversia ed al processo; ove ciò non avvenga - in quanto l'appello sia proposto nei confronti della parte deceduta, dopo che il procuratore di questa abbia notificato la sentenza di primo grado senza specificare se a nome degli eredi della predetta parte e, comunque, senza fornire indicazioni idonee a

Profili critici.

Questa soluzione, per quanto apprezzabile nelle premesse, non persuade pienamente nelle conclusioni.

Merita apprezzamento certamente la sensibilità dimostrata dalla Corte rispetto ai valori in gioco e meritorio è lo sforzo diretto ad evitare l'equazione "venir meno dell'ente-venir meno del processo", non desumibile da alcuna o norma o principio processuale e ingiustificatamente pregiudizievole delle ragioni dei creditori sociali.

Tuttavia, serie perplessità devono essere espresse sia in ordine alla disciplina regolante la fattispecie successoria individuata, sia in ordine alla ravvisata idoneità interruttiva dell'evento.

In primo luogo, la lettera dell'art. 2495, 2° comma, c.c. è chiara nel limitare la legittimazione degli ex soci alle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. Se ne può inferire non l'esistenza di un trasferimento globale, ma, semmai, particolare, cioè circoscritto. Tutt'al più, in relazione alle società di persone, è configurabile un'ipotesi di concentrazione della situazione soggettiva in capo a soggetti che, per legge e *manente societate*, sono chiamati a rispondere illimitatamente e solidalmente.

La Corte è consapevole e riconosce espressamente che non di successione universale in senso proprio si tratta e, ciononostante, fa ricorso allo schema dell'art. 110 c.p.c. (invece che a quello dell'art. 111 c.p.c.). L'esigenza è quella di individuare un legittimo contraddittore, anche se questo, in ipotesi, non ha alcuna legittimazione sul piano sostanziale, come nel caso dell'ex socio che non abbia ricevuto alcunché in sede di liquidazione. Eppure, la norma invocata contempla tra i propri elementi costitutivi tanto il "venir meno" della parte, quanto la successione universale (che qui, come detto, non si verifica), mentre sono eccezionali i casi e non altrimenti plausibilmente disciplinabili nei quali lo schema della "successione del processo" può essere applicato pur in mancanza di uno di quegli elementi²⁰.

La replica che la Corte propone si muove sul piano dell'interesse ad agire del creditore-attore: se gli ex soci non hanno percepito nulla in sede di liquidazione, il creditore sociale non avrebbe ... interesse ad agire (*rectius*: proseguire) nei loro confronti e, ove lo facesse, si esporrebbe, appunto, alla eccezione di ... difetto di interesse ad agire.

consentire alla controparte di proporre appello contro di essi - si verifica una nullità dell'impugnazione che è suscettibile di sanatoria (con effetto, nell'ipotesi, esclusivamente *ex nunc*, a norma dell'art. 164 c.p.c. nel testo anteriore alla modifica di cui alla l. n. 353 del 1990, trattandosi di causa pendente al 30 aprile 1995) per effetto della costituzione degli eredi, ove questa avvenga quando ancora non sia maturato il termine annuale d'impugnazione (operante, nella specie, in quanto la descritta notificazione della sentenza impugnata non era idonea a far decorrere il termine «breve»); è, invece, inammissibile il ricorso per cassazione che, nell'indicata ipotesi, venga indirizzato nei confronti della parte deceduta, in quanto diretto contro persona diversa da quelle (gli eredi di detta parte) che hanno partecipato al giudizio di appello, senza che assuma rilievo che nell'intestazione della sentenza d'appello continui a figurare, per mero errore materiale, l'indicazione della parte defunta.

²⁰ Cfr., se vuoi, DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, cit., 150 ss.

E' evidente che le cose non possono stare in questi termini. L'indagine circa la sussistenza della clausola si cui all'art. 100 c.p.c., infatti, si risolve in una valutazione di attualità e concretezza dell'interesse a promuovere l'azione (o a proseguirla), non in una verifica della fondatezza del merito della stessa; nell'ipotesi prospettata, invece, l'eventuale prosecuzione del giudizio nei confronti degli ex soci sfocerebbe in una pronuncia di rigetto nel merito, per infondatezza, appunto, della domanda²¹, perché proseguita nei confronti di soggetti che, non avendo percepito alcunché dalla liquidazione della società cancellata, non possono essere ritenuti successori della stessa.

Senza considerare che, ove i creditori scegliessero di non proseguire per non incorrere nella declaratoria (secondo la Corte) di difetto di interesse ad agire, si avrebbe l'amara conseguenza che le spese del processo ricadrebbero almeno in parte su di loro, mentre, se la società non si fosse estinta, l'esito sarebbe stato eventualmente contrario²².

²¹ Su queste condivisibili posizioni v. CONSOLO-GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società*, cit., 701.

²² Secondo CONSOLO-GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società*, cit., 701, questo sacrificio «solo in parte potrebbe essere temperato dal ricorso alla compensazione delle spese per “gravi ed eccezionali ragioni” ex art. 92, comma 2, c.p.c. (qui la volontaria estinzione della controparte). Si tratterebbe infatti e pur sempre di compensazione mentre mai si potrebbe avere la condanna alle spese degli ex soci “vincitori”».

Questi autori ritengono più convincente riconoscere che gli ex soci «siano sì succeduti alla società estinta, ma non anche incorsi in responsabilità patrimoniale». Ciò determinerebbe una situazione simile a quella che si verifica in caso di prosecuzione del processo nei confronti dell'erede che abbia accettato con beneficio di inventario, nel senso che «la sentenza accerterà (se il creditore-attore ne darà la prova) l'esistenza del suo credito (nell'ammontare vantato nei confronti della società debitrice), salva però la condanna degli ex soci *intra vires*», ferma restando la possibilità per il creditore rimasto insoddisfatto all'esito del processo di agire successivamente nei confronti degli ex soci a fronte di eventuali sopravvivenze o sopravvenienze attive.

Tale soluzione è certamente apprezzabile, poiché mossa dall'esigenza di temperare i valori in gioco e soprattutto di ridurre al massimo grado il possibile pregiudizio per i creditori sociali. Tuttavia, cova nel suo grembo la causa stessa della sua incertezza. Il rinvio all'accettazione con beneficio di inventario, infatti, dovrebbe per coerenza comportare l'applicazione delle disposizioni dettate dal codice civile per quell'istituto, comprese quelle riguardanti le procedure concorsuali ivi previste (art. 499 e 507 c.c.) nel caso risulti più di un creditore sociale insoddisfatto, al contempo, però, con tutte le difficoltà derivanti dalla necessità di verificare in concreto la compatibilità delle disposizioni stesse, in quanto stabilite con riguardo alle persone fisiche, con un fenomeno che, invece, riguarda un ente collettivo. Del resto, di ciò dà atto la stessa dottrina che ha utilizzato questo parallelismo. E allora, quel rinvio sembra tutt'al più utile a dare meglio l'idea del senso della soluzione propugnata, giammai a colmare una lacuna dell'ordinamento.

Favorevole all'assimilazione della fattispecie alla accettazione dell'eredità con beneficio di inventario è anche GABELLINI, *L'estinzione delle società: prime riflessioni sulle ricadute processuali conseguenti al revirement della Corte suprema*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 2011, 335.

Osserva GUIZZI, *Le Sezioni Unite*, cit., 562, che l'adesione alla tesi della successione *sui generis* prospettata dalle Sezioni Unite realizza una «evidente asimmetria con la fattispecie» dell'eredità con beneficio di inventario, poiché con quella «si realizza una confusione tra beni e i diritti rinvenienti dalla, seppur “anomala”, successione alla società e i beni e i diritti personali dei soci», in questa «l'effetto è, invece, simmetrico, nel senso che le sopravvenienze attive che si riferissero al patrimonio del *de cuius* restano riservate ai creditori di questi e non si confondono nel patrimonio dell'erede».

Dunque, appare contraddittorio inquadrare la fattispecie in esame nell'ambito della disciplina dell'art. 110 c.p.c. ed ammettere chiaramente che si tratti di successione *sui generis*, connessa al diverso regime di responsabilità dei soci per i debiti sociali nelle differenti tipologie di società. Delle due l'una: o si afferma che a seguito della cancellazione («venir meno della parte per altra causa»), la successione è universale e allora l'applicazione del 110 c.p.c. è coerente, oppure si ritiene che, per ciò che concerne i rapporti passivi, essa è limitata a quanto i soci (di società di capitali) abbiano riscosso a seguito della liquidazione.

In secondo luogo, a differenza di quanto avviene con riferimento agli enti pubblici – dove la previsione di una procedura di liquidazione non è indice sufficiente a stabilire se la successione che ne segue sia a titolo universale o particolare e dove, pertanto, il fenomeno successorio si attua in maniera diversa, a seconda che la legge o l'atto amministrativo, che hanno disposto la soppressione, abbiano stabilito o no il permanere delle finalità dell'ente soppresso ed il suo trasferimento ad altro ente, unitamente al complesso delle posizioni giuridiche già facenti capo al primo – con riferimento agli enti privati, successione a titolo universale e liquidazione costituiscono modi alternativi e incompatibili per risolvere i problemi aperti dall'estinzione della persona giuridica²³.

In terzo luogo, nessun “significativo” indizio può essere tratto nel senso della successione universale dall'ultima parte dell'art. 2495, 2° comma, c.c., là dove stabilisce che i creditori sociali possono proporre la domanda nei confronti degli ex soci nell'ultima sede della società entro l'anno dalla cancellazione. Si tratta, invero, di un espediente simile a quello di cui all'art. 303, 2° comma, c.p.c. e ispirato alla medesima *ratio* di tutelare (come già detto, però, in maniera gravemente lacunosa) la parte opposta a quella che ha determinato l'evento. Tuttavia, indipendentemente dal fatto che non preveda che la notifica avvenga “collettivamente e impersonalmente”, l'art. 2495, 2° comma, c.c. è una norma che disciplina un fenomeno sostanziale, mentre quella contenuta nel codice di rito è una norma sull'interruzione del processo, non sulla successione. Peraltro, la volontarietà dell'evento in parola deve portare ad escludere l'applicazione della disciplina di cui agli art. 299 ss. c.p.c.²⁴ L'estinzione della «persona giuridica» che dipenda da un atto di «volontà» della stessa, non può costituire evento interruttivo, a fronte della lettera e della *ratio* che presiede al meccanismo processuale predisposto dagli art. 299 ss. c.p.c.; sicché, come già innanzi detto, è fuor di luogo interpretare l'art. 110 c.p.c., che contempla il «venir meno della parte», in correlazione necessaria con la disciplina dell'interruzione.

In quarto luogo, la Corte, una volta affermata l'applicabilità degli art. 299 ss. e 110 c.p.c., non chiarisce contro quale o quali dei possibili molteplici ex soci il processo possa proseguire e su quali basi possa essere espressa la scelta da parte dei creditori sociali, limitandosi a sostenere che è un problema di “interesse ad agire”. In realtà, avendo richiamato proprio la disciplina dell'interruzione del processo, essa avrebbe potuto far leva sull'operatività dell'art. 303, ultimo comma, c.p.c., che consente la notifica «collettivamente e impersonalmente» senza necessità, quindi, di

²³ Cfr. COSTI, *Le sopravvenienze passive*, cit., 264 ss. In senso contrario, v. GABELLINI, *L'estinzione delle società*, cit., 333, nota 44.

²⁴ Cfr. DALFINO, “*Venir meno*” della società, cit.

individuazione nominativa dei contraddittori. Con tutte le perplessità del caso, perché è quanto meno dubitabile che simile meccanismo sia applicabile alla diversissima (rispetto alla successione universale) fattispecie dell'art. 2495, 2° comma, c.c. (ferma restando l'estraneità al caso in parola del litisconsorzio necessario processuale di tutti gli ex soci, figura che, secondo la giurisprudenza, ricorre, appunto, in presenza di un fenomeno successorio di tipo universale)²⁵.

5.3.3.- La successione a titolo particolare degli ex soci senza interruzione del processo.

Anche al fine di superare le aporie e i punti deboli della tesi appena esaminata, si è tentato di offrire una soluzione alternativa senza abbandonare lo schema successorio.

In particolare, tenendo fermo il fatto che la successione degli ex soci sul piano sostanziale non possa che avvenire limitatamente a quanto da essi percepito a seguito della liquidazione (aspetto questo non smentito dalle Sezioni Unite), si è sostenuto che la disciplina applicabile sia, piuttosto che quella dell'art. 110, quella dell'art. 111 c.p.c.²⁶.

Sotto il primo profilo, depone il tenore letterale dell'art. 2495, 2° comma, c.c., che, come il testo anteriore alla modifica intervenuta nel 2003, è chiaro ne circoscrivere l'oggetto del trasferimento e della responsabilità («[...] 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 [...]»).

Almeno in questo la norma è chiara nel senso che, se fenomeno successorio c'è, questo non può essere universale, né nei rapporti passivi né (tanto meno, dal momento che neanche sono menzionati) in quelli attivi.

Vale la pena qui svolgere una brevissima digressione.

²⁵ Nel senso che, in tale evenienza, i soci subentrano anche nella legittimazione processuale già in capo all'ente estinto, determinandosi una situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, indipendentemente dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, v. Cass. 5 novembre 2014, n. 23574, in *Foro it.*, Rep. 2014, voce *Società*, n. 615, che a sua volta richiama Cass. 15295/2014/SU (che ha propugnato la tesi dell'ultrattività del mandato alle liti: v. *infra* § 5.3.4), ritenendola applicabile, però, agli eventi relativi alla persona fisica; Cass. 6 novembre 2013, n. 24955, *id.*, Rep. 2013, voce *Procedimento civile*, n. 145. V. anche Cass. 23 settembre 2016, n. 18630, che non fa alcuna menzione di Cass. 15295/2014/SU.

Cfr. CONSOLO-GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società*, cit., 703 s., secondo cui la soluzione potrebbe consistere nel riconoscere una sorta di *collective recovery*, individuando un unico rappresentante processuale per gli ex soci, quale *class representative*, «eventualmente sostituibile con un soggetto scelto dagli ex soci in una sorta di “assemblea postuma”», che abbia l'obbligo, in caso di accettazione dell'incarico, di prestare idonea fideiussione.

Per la tesi della responsabilità solidale degli ex soci per i debiti sociali non compresi nella liquidazione, v. SANTAGADA, *Fusione e cancellazione di società e vicende del processo*, in *Giusto proc. civ.*, 2010, 599 ss.; SPERANZIN, *Recenti sentenze in tema di estinzione di società*, cit., 281 ss.; *Id.*, *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, in *Riv. soc.*, 2004, 514 ss.

²⁶ Cfr. DALFINO, *La successione tra enti nel processo*, cit., 391 ss.; *Id.*, *“Venir meno” della società*, cit., ove ulteriori riferimenti.

Invero, si potrebbe dubitare della sussistenza di un fenomeno di tipo successorio, sostenendo che il titolo della responsabilità della società non può essere lo stesso di quella degli ex soci e configurandosi l'azione nei confronti di questi ultimi come del tutto *nuova* (v. in tal senso le tesi di cui al § 5.1.1).

Si potrebbe anche ritenere, al contrario, che, a seguito della cancellazione e per effetto della successione del socio, il diritto del creditore non cambia e, quindi, neanche il titolo della sua pretesa originaria; insomma, che nessuna “nuova e diversa” azione deve essere promossa dal creditore²⁷. Il debito si trasferirebbe «intatto nella sua essenza giuridica senza modificarsi in seguito alla liquidazione della società», con la conseguente possibilità di «far valere la ragione di credito originariamente facente capo alla società e quindi di vederne accertata la sussistenza» senza che questa possibilità sia «subordinata alla liquidazione di una quota al socio»²⁸.

Alle due opposte obiezioni si potrebbe replicare:

- per un verso, che le tesi successorie non negano affatto che il trasferimento del rapporto ne comporti una modifica (almeno, evidentemente, sul piano soggettivo); tuttavia, l'ordinamento prende in considerazione non il momento della *diversità*, bensì quello della *equiparazione* e, di conseguenza, ne fa derivare l'*estensione* al secondo rapporto dell'*efficacia giuridica* dei fatti influenti sul primo. Sicché, come autorevolmente si è osservato, «è oziosa ogni discussione sulla possibilità che il rapporto rimanga identico, cambiando uno di quegli elementi. A rigore, basta il mutamento di un qualunque elemento, del soggetto attivo come del soggetto passivo, dell'oggetto come del contenuto, per escludere l'identità del rapporto modificato col rapporto preesistente alla modificazione: poiché ogni rapporto è caratterizzato da ciascuno di questi elementi. Però l'affermazione dell'identità del rapporto modificato ha un valore non speculativo, ma pratico: essa vuole indicare la compatibilità della modificazione con la continuazione del rapporto esistente, e cioè, in definitiva, con la conservazione del regime giuridico proprio di questo rapporto»²⁹;
- per un altro verso, che la successione nel debito societario:
 - non avviene a titolo universale in capo a ciascuno degli ex soci e nemmeno in capo a tutti “collettivamente” considerati;
 - avviene, invece, a titolo particolare in capo a ciascuno di essi limitatamente alla quota percepita in sede di liquidazione, trattandosi, insomma, di *successione a titolo particolare nel debito*³⁰.

²⁷ Nel senso che «il diritto azionato dal creditore sociale nei confronti del socio dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, ai sensi dell'art. 2456, 2° comma, c.c., è soggetto al medesimo termine di prescrizione cui soggiacerebbe se esso fosse stato azionato direttamente nei riguardi della società», v. Cass. 3 aprile 2003, n. 5113, in *Foro it.*, 2004, I, 220, relativa al regime anteriore alla riforma del 2003.

²⁸ In tal senso, v. DE SABATO, *Cancellazione dal registro delle imprese*, cit., 618.

²⁹ Cfr. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1954, 72.

³⁰ L'osservazione critica di GUIZZI (*Le Sezioni Unite*, cit., 561), secondo cui è piuttosto difficile conciliare l'affermazione della identità del debito nel passaggio dalla società agli ex soci, in quanto successori, con la contestuale affermazione che il socio conserva il diritto di «opporre al creditore

Ciò chiarito, sotto il profilo processuale, la fattispecie dovrebbe per coerenza essere inquadrata nell'ambito della disciplina della successione *a titolo particolare* nel “rapporto” controverso *mortis causa* (là dove l'evento estintivo, giova ribadire, è costituito dalla cancellazione della società dal registro delle imprese), della quale si occupa il 2° comma dell'art. 111 c.p.c.

Sennonché, se è vero che sussiste tanto l'elemento dell'estinzione della parte, quanto quello della successione a titolo particolare, è anche vero che il processo *non* «è proseguito dal successore universale o in suo confronto», poiché un successore universale non c'è.

Ora – indipendentemente dal fatto che anche la fattispecie disciplinata dall'art. 110 c.p.c. richiede, accanto all'elemento del “venir meno della parte per altra causa”, la sussistenza di una successione universale che nel caso della cancellazione della società manca – l'applicazione dell'art. 111 c.p.c. può avvenire soltanto accettando di apportare taluni aggiustamenti, che non solo non stravolgono la *ratio* della norma, ma neanche presentano alcuno degli inconvenienti delle tesi precedentemente esaminate.

In particolare, “venuta meno” la società parte in causa, il processo può continuare da o nei confronti (non di un inesistente successore universale, bensì) delle *parti originarie*, nel caso di specie, il creditore-attore e la società cancellata, in virtù di un principio di *perpetuatio legitimationis* a sua volta corrispondente ad una *fictio iuris*.

Il ricorso a tale espediente non desta alcuno scandalo in relazione alle persone fisiche nell'ipotesi di prosecuzione del processo da o nei confronti del defunto allorché il difensore non dichiara e sino a che non dichiara l'evento. A maggior ragione non dovrebbe destarlo in relazione alle società (e agli enti in generale). La soluzione sarebbe anche ragionevole, in quanto terrebbe in adeguata considerazione l'interesse della parte che non ha dato luogo all'evento a non subire le conseguenze pregiudizievoli della condotta unilaterale dell'avversario.

Non dovrebbero sussistere dubbi sul fatto che gli *ex soci*, in quanto *successori* a titolo particolare, possano partecipare al processo.

Qui si rinviene una seconda deviazione rispetto allo schema dell'art. 111 c.p.c. Infatti, in tal caso, non vi è luogo per alcun provvedimento di «estromissione» (se non del tutto formale e con riferimento alla società cancellata) ai sensi del 3° comma, salva l'ipotesi (invero, piuttosto remota ove si tratti di società di capitali ad ampio azionariato) di partecipazione di tutti gli *ex soci*.

Il profilo più delicato e meno agevole da risolvere attiene al passaggio da un grado all'altro di giudizio.

Se si volesse prestar fede alla tesi, enunciata dapprima in dottrina³¹ e successivamente accolta dalla giurisprudenza delle sezioni unite a partire dalla metà

agente la limitazione di responsabilità caratterizzante la propria posizione nella società estinta», conducendo questa affermazione ad una disapplicazione del principio della responsabilità patrimoniale *ex art. 2740 c.c.*, non può essere accolta. L'*ex socio* è legittimato ad opporre la propria limitazione di responsabilità nell'ipotesi in cui il creditore sociale chieda nei suoi confronti una quota superiore a quella percepita in sede di liquidazione e nei limiti dell'eccedenza richiesta.

³¹ Cfr. ACONE, *Spunti sulla posizione sistematica dell'art. 328 c.p.c.*, in *Foro it.*, 1972, I, 1272; ID., *Ancora sugli art. 328 e 330 c.p.c.*, *id.*, 1973, I, 2906 ss. Nel senso che il principio dell'ultrattività del

degli anni novanta dello scorso secolo e sino a due anni e mezzo fa circa, l'impugnazione dovrebbe essere proposta nei confronti dei soggetti attualmente legittimati, le "giuste parti", posto che il processo deve adeguarsi alla realtà mutata³².

In particolare, si dovrebbe sostenere che:

- a) nel caso di rigetto della domanda proposta contro la società,
 - a1) il creditore sociale soccombente avrebbe comunque l'onere di instaurare l'impugnazione nei confronti degli ex soci, senza oneri particolarmente gravosi data la facilità con la quale è possibile consultare le risultanze del registro delle imprese³³;
 - a2) nella sola ipotesi in cui l'impugnazione venga proposta nei confronti della società cancellata, che, però, al momento del controllo effettuato presso il registro delle imprese subito prima dell'impugnazione stessa, non risultava ancora tale, si dovrebbe ammettere la rilevanza della non conoscibilità dell'evento, secondo criteri di normale diligenza, in virtù del principio (sia pure applicato in relazione ad altra fattispecie) enunciato dalla giurisprudenza³⁴;
- b) nel caso di accoglimento della domanda,
 - b1) nessuna questione si porrebbe in caso di impugnazione proposta dagli ex soci, in quanto successori, destinati a subire gli effetti della sentenza anche se non partecipanti formalmente al processo (v. art. 111, 4° comma, c.p.c.), mentre
 - b2) dovrebbe escludersi qualsiasi legittimazione ad impugnare in capo alla società, essendo questa ormai cessata e data l'operatività del principio suddetto³⁵.

Senonché, l'applicazione dei principi affermati dalla Cassazione in tema di legittimazione all'impugnazione, non è affatto scontata.

Anzi, se si accedesse all'impostazione, per la quale si è più volte espressa preferenza, che esclude si possa ravvisare una correlazione obbligata tra l'art. 110 e gli art. 299 ss. c.p.c., e si coordinasse questa impostazione con la tesi della applicabilità al caso di specie dell'art. 111 c.p.c., pur con gli aggiustamenti su indicati, le cose si semplificherebbero alquanto.

Infatti, non operando la disciplina dell'interruzione del processo, quest'ultimo potrebbe proseguire anche nei gradi successivi *da o nei confronti della società*, quale parte originaria, la cui soggettività sarebbe prolungata in virtù di quel principio di

mandato alle liti di cui all'art. 300 c.p.c. valga soltanto all'interno del grado di giudizio in cui si è verificato l'evento, v. LASERRA, *La notificazione della sentenza dopo fatti interruttivi non seguiti da mutamento delle parti nel processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1962, 657.

³² V. *supra* nota 19.

³³ Cfr. RUGGIERI, *Eventi interruttivi*, cit., 136.

³⁴ Cass., sez. un., 14 settembre 2010, n. 19509, in *Foro it.*, 2011, I, 472, con nota di DALFINO, *L'art. 2504 bis c.c. riformato*.

³⁵ La tesi della Cassazione che afferma l'inammissibilità della impugnazione proposta da o nei confronti della società, in effetti, è foriera di conseguenze piuttosto gravi (prima tra tutte, il passaggio in giudicato della sentenza impugnata), che potrebbero forse essere evitate se si "ridimensionasse" la sanzione, degradandola a nullità suscettibile di sanatoria. In tal senso, v. Cass. 10 maggio 2013, n. 11136, cit. (in dottrina, v. TISCINI, *Cancellazione*, cit., §10).

perpetuatio innanzi limitato al primo grado di giudizio, ma qui, in ipotesi, esteso sino alla sua conclusione. Il risultato così ottenuto non si discosterebbe da quello prospettato dalla tesi che afferma la possibilità di continuare il processo da o nei confronti della società cancellata per tutto il corso del processo indipendentemente dal verificarsi di un fenomeno successorio.

Si potrebbe obiettare che la continuazione del processo nei confronti della società cancellata comporterebbe ammettere anche la permanenza del potere di rappresentanza della stessa in capo al liquidatore ormai cessato con l'estinzione dell'ente. A questa ragionevolissima obiezione si potrebbe comunque replicare che la *fictio iuris* dalla quale discende il prolungamento (appunto, fittizio) della soggettività dell'ente non costituirebbe fenomeno inaccettabile sul piano sistematico, anzi contemplato dall'ordinamento, se si considera quanto disposto dall'art. 10 l. fall. (v. *infra* § 8) e dall'art. 28 d.lgs. 175/2015 (v. *infra* § 9.1 ss.). In ogni caso, soluzione tecnica non inadeguata potrebbe essere quella di ricorrere alla nomina di un curatore speciale ex art. 78 c.p.c., al fine di assicurare la continuazione del processo nei confronti della società in quanto all'uopo rappresentata processualmente dal curatore stesso.

A ben vedere, una volta ammesso che il processo non si interrompe, anche la distanza rispetto all'applicabilità, in ipotesi, della fattispecie disciplinata dall'art. 110 c.p.c. dovrebbe tendere a sfumare. Ovviamente, giova ribadirlo, del solo art. 110 (e non degli art. 299 ss. c.p.c.).

Infatti, almeno con riferimento agli enti collettivi:

- da un punto di vista strutturale, sia nell'art. 110 sia nell'art. 111 c.p.c. la vicenda traslativa trova la propria causa in un fatto volontario e il processo può svolgersi (anche) nei confronti del successore;

- da un punto di vista funzionale, se l'interesse primario tutelato dall'art. 111 c.p.c. è quello della controparte, la quale non può subire un trattamento deteriore per un fatto determinato esclusivamente dalla volontà dell'avversario (la regola della continuazione del processo tra le parti originarie e l'estensione dell'efficacia della sentenza nei confronti del successore, anche nell'ipotesi in cui questo non abbia partecipato al processo, assolvono questa funzione), anche all'art. 110 c.p.c. non è estranea l'esigenza di evitare che le conseguenze negative degli atti o dei fatti posti in essere da una parte in virtù di una determinazione unilaterale ricadano sull'altra parte. Proprio per questa ragione, infatti, si è escluso che il «venir meno» della società rappresenti evento idoneo ad interrompere il processo, in quanto voluto dalla stessa società;

- inoltre, in entrambi i casi la sentenza esplica efficacia diretta nei confronti del successore³⁶.

Ciò detto, l'orientamento innanzi menzionato che impone, a pena di inammissibilità, di indirizzare l'impugnazione da e nei confronti delle «giuste parti» del processo, è stato di recente smentito dalle sezioni unite della Cassazione, che hanno riproposto il principio dell'ultrattività del mandato alle liti già sostenute in

³⁶ Per un maggiore approfondimento di questi aspetti, sia consentito rinviare su questo punto a DALFINO, *La successione*, cit., 230 ss.

passato a partire dalla metà degli anni ottanta dello scorso secolo. Sennonché, quel principio è stato riaffermato con riferimento esplicito alle sole persone fisiche, ma non con la stessa chiarezza rispetto agli enti collettivi. Ne è derivata una certa confusione tra gli interpreti, come si illustrerà nel prossimo paragrafo.

5.3.4.- Le tesi della continuazione del processo da o nei confronti della società (ma non in applicazione dell'art. 111 c.p.c.). L'ultrattività del mandato alle liti. Profili critici.

La soluzione più appagante, dunque, sembra essere quella di lasciare che il processo prosegua nei confronti della società che ha proceduto volontariamente alla propria cancellazione, in virtù del meccanismo di *perpetuatio legitimationis* regolato dall'art. 111 c.p.c. e con gli effetti stabiliti da tale disposizione, senza applicazione della disciplina della interruzione per le ragioni spiegate.

A risultati analoghi, ma per ragioni e strade diverse, giungono altri autori.

5.3.4.1.- Secondo una prima ricostruzione, poiché, a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese l'azione proponibile nei confronti (dei liquidatori e) degli ex soci non può che essere “nuova”³⁷, la cancellazione stessa non è idonea ad interrompere il processo né giustifica alcuna forma di successione. Tuttavia, nonostante l'estinzione, non viene meno la legittimazione “processuale” della società (se non per i futuri processi) e si può proseguire nei suoi confronti, nella persona del suo liquidatore, *come se* fosse ancora in vita. Una soluzione questa, prospettata sulla falsariga dell'art. 10 l. fall., che consente di ritenere non estinta la società cancellata al fine della dichiarazione di fallimento, sia pure entro il limite di un anno dall'iscrizione della cancellazione, in virtù di una *fictio iuris* che soltanto per gli enti collettivi è immaginabile. Questa soluzione, inoltre, evita di dover evocare in giudizio gli ex soci, con tutti i disagi connessi a questa attività ed allo stesso tempo non impedisce ai creditori sociali di “far valere” il proprio diritto in via autonoma contro uno o più soci e contro il liquidatore³⁸.

Profili critici.

Come anticipato, l'azione non è “nuova”, non è diversa, è la stessa (nel senso su precisato, della *equiparazione* ed *estensione* degli effetti). Gli ex soci sono successori a titolo particolare nel debito.

³⁷ In ciò questa tesi presenta elementi di identità con quella innanzi confutata, che qualifica come (nuova) azione di ingiustificato arricchimento quella dei creditori sociali nei confronti degli ex soci e predica la necessità che sia dichiarata la cessazione della materia del contendere nel processo di cui la società cancellata sia parte.

Tuttavia, se ne discosta nettamente per il suo ulteriore sviluppo e per le conclusioni che raggiunge, di cui più ampiamente nel testo.

³⁸ LONGO, *Gli effetti processuali della cancellazione*, cit., 932. Nel senso che il processo è destinato a proseguire nei confronti della società estinta, come si deduce dall'art. 10 l. fall., che ammette la possibilità che la società già cancellata sia parte nel processo fallimentare se la dichiarazione di fallimento avviene entro l'anno dalla cancellazione, v. LUISO, *Diritto processuale civile*, I, ed. VI, Milano, 2011, 366 ss.

Inoltre, tale tesi non motiva adeguatamente a quale titolo il liquidatore possa ancora rappresentare la società se questa si è estinta e dunque se ogni potere rappresentativo è ormai venuto meno (né vi è alcuna assemblea sociale che possa provvedere alla nomina di un nuovo rappresentante).

Non si vede poi perché la *fictio* non possa essere ripetuta quando si tratti di instaurare una nuova domanda, cioè indipendentemente dalla pendenza di un processo nei confronti della società (sulla falsariga, appunto, dell'art. 10 l. fall.).

Senza contare che, secondo questo ragionamento, il liquidatore sarebbe chiamato ad assumere ora la veste di rappresentante legale (abusivo?) della società (nei soli processi pendenti) ora quella di legittimato passivo nelle azioni risarcitorie di natura extracontrattuale promosse nei suoi confronti dai creditori sociali che intendano far valere la loro “colpa”.

5.3.4.2.- Una seconda tesi fa leva sul fatto che l'esistenza di una lite avente ad oggetto un rapporto sociale rappresenti la *probatio probata* del fatto che la liquidazione non si è chiusa e che la cancellazione sia avvenuta illegittimamente. Il giudice del processo pendente avrebbe il potere di rilevare *incidenter tantum* l'insussistenza dei requisiti per la cancellazione, disapplicando l'atto amministrativo di iscrizione della cancellazione ai sensi degli art. 4 e 5 l. n. 2248/1865, all. E. Di conseguenza, non vi sarebbe alcuna necessità di interrompere il processo in corso, che proseguirebbe nei confronti della società illegittimamente cancellata³⁹. La sopravvivenza della società non sarebbe affermata in via generale e indefinita in correlazione con la persistente esistenza di attività o passività, bensì in senso relativo, limitato cioè a quello specifico processo in cui l'illegittimità della cancellazione venga rilevata⁴⁰.

Profili critici.

La soluzione proposta è ingegnosa, ma presenta il limite di non offrire alcuna soluzione per l'ipotesi in cui il giudice del singolo processo non disapplichì l'atto amministrativo di iscrizione della cancellazione.

5.3.4.3.- Una terza tesi sostiene che, a fronte del nuovo testo dell'art. 2495, 2° comma, c.c., nulla sembra essere mutato, neanche per quanto riguarda i processi pendenti al momento della cancellazione, poiché anche oggi nulla si dice espressamente a tal riguardo. Pertanto, non vi è alcuna ragione per non continuare a pensare che l'esigenza dei soci e delle loro controparti possa essere soddisfatta nella stessa identica maniera in cui lo era nel vigore della precedente disciplina (legittimazione straordinaria dei liquidatori a continuare il processo per loro conto o sostituzione processuale)⁴¹.

³⁹ Cfr. TEDOLDI, *Cancellazione di società dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle sezioni unite e alla consulta (con una proposta di «immortalità relativa», ad effetti meramente processuali)*, in *Corriere giur.*, 2012, 1206, il quale proprio per questo parla di «immortalità relativa».

⁴⁰ Cfr. TEDOLDI, *Cancellazione*, cit., 1206.

⁴¹ Cfr. PROTO PISANI, *Note sulla estinzione delle società per azioni*, cit., 230 s.

Inutile dire che, così opinando, non avrebbe più senso disquisire d'altro. Ogni questione sarebbe superata d'un colpo. Nessuna critica, dunque, verrebbe da muovere a questa tesi, che, tra l'altro ritiene che nel passaggio dalla nuova alla vecchia disciplina, non vi sia nulla di diverso, che si possa oggi sostenere quello che si poteva già prima.

Per la verità, quello che pareva emergere dal testo dell'art. 2456, 2° comma, c.c. non era esattamente quello che la giurisprudenza aveva sostenuto così pervicacemente per anni. Insomma, tanto prima della riforma del diritto societario quanto dopo, si poteva e si può affermare che la cancellazione della società dal registro delle imprese integri un'ipotesi di "venir meno della parte per altra causa" accompagnata dalla successione a titolo particolare degli ex soci.

Ma non è questo il punto. Rileva, invece, che oggi, a fronte del nuovo dettato normativo, il "diritto vivente" è pacifico nel senso che la cancellazione comporta l'estinzione della società e ha effetto costitutivo⁴².

Preso atto di ciò la tesi in parola, quasi in via subordinata, auspica che il problema, soprattutto sotto lo specifico aspetto del passaggio da un grado all'altro di giudizio, venga risolto attribuendo ultrattività al mandato alle liti conferito al difensore, con la conseguenza che, senza la dichiarazione di quest'ultimo, il processo è destinato a proseguire nei confronti della società estinta⁴³.

In effetti, le sezioni Unite hanno accolto questo auspicio con la sentenza n. 15295 del 4 luglio 2014⁴⁴, affermando che «Qualora, durante la pendenza del giudizio, sopraggiunga la morte della parte costituita ed il suo procuratore ometta di dichiarare o notificare l'evento nei modi e nei tempi di cui all'art. 300 c.p.c., la posizione giuridica del soggetto rappresentato (rispetto alle altre parti e al giudice) resta stabilizzata nella fase attiva del rapporto processuale e nelle successive fasi di quiescenza e riattivazione del rapporto a seguito della proposizione del giudizio di gravame, sicché è ammissibile l'atto di impugnazione notificato, presso il difensore, alla parte deceduta o divenuta incapace, pur se il notificante abbia avuto aliunde conoscenza dell'evento»⁴⁵.

⁴² V., successivamente alle pronunce già citate delle sezioni unite del 2010 e del 2013, Cass. 24 dicembre 2015, n. 25974, in *Foro it.*, Rep. 2015, voce *Società*, n. 707; Cass. 1° ottobre 2015, n. 19611, *ibid.*, voce *Tributi in genere*, n. 1297; Cass. 17 dicembre 2014, n. 26495, *id.*, Rep. 2014, voce *Impugnazioni civili*, n. 58; Cass. 28 novembre 2014, n. 25275, *ibid.*, voce *Società*, n. 604; Cass. 8 ottobre 2014, n. 21188, *id.* Rep. 2014, voce *Cassazione civile*, n. 255; Cass. 19 marzo 2014, n. 6468, *ibid.*, 162; Cass. 21 gennaio 2014, n. 1183, *id.*, Rep. 2015, voce *Società*, n. 712; e in *Giur. comm.*, 2015, II, 252, con nota di ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali: la sorte di «mere pretese» e «crediti illiquidi»*.

⁴³ PROTO PISANI, *Note sulla estinzione delle società per azioni*, loc. cit.

⁴⁴ In *Foro it.*, 2014, I, 2785, con nota di DESIATO, *Morte della parte e impugnazione della sentenza: riaffermato (finalmente) il principio dell'ultrattività del mandato*; *id.*, 2015, I, 636, con nota di R. DANOVI, *Note deontologiche sui poteri del difensore, sull'ultrattività del mandato e sull'interruzione del processo*; in *Giur. it.*, 2015, 346, con nota di DOMINICI, *Ultrattività del mandato difensivo, codice deontologico e semplificazione tributaria*; in *Corriere giur.*, 2015, 1289, con nota di GLENDI, *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*.

⁴⁵ Successivamente, v. Cass. 18 gennaio 2016, n. 710, *Foro it.*, Rep. 2016, voce *Procedimento civile*, n. 62; Cass. 2 febbraio 2015, n. 1785, *id.*, Rep. 2015, voce *Impugnazioni civili*, n. 80.

Profili critici.

La pronuncia appena menzionata si riferisce alla perdita di capacità della persona fisica che non è soggetta a forme di pubblicità tali da consentire la verifica delle “giuste parti” «agevolando la proposizione dell’impugnazione nei confronti della parte legittimata». Sicché, è alquanto dubbio che possa estendersi agli enti collettivi e alla cancellazione della società che, invece, risulta dal registro delle imprese.

La rimessione alle sezioni unite era avvenuta con l’ordinanza interlocutoria n. 10216 del 30 aprile 2013, con la quale la seconda sezione civile si era posta, preliminarmente, la necessità di esaminare se l’invalidità che vizia il ricorso, indirizzato alla parte ormai defunta, presso il suo procuratore, possa considerarsi sanata dalla costituzione degli eredi della stessa. L’ordinanza aveva evidenziato che *«fino ad epoca recente, costituiva principio consolidato che la costituzione degli eredi della parte defunta avesse un effetto sanante: a) dalla notifica del controricorso - e quindi ex nunc - se effettuata nel vigore dell’articolo 164 c.p.c., anteriore alle modifiche operate con L. n. 353/1990 (sempre che fosse stato rispettato il termine lungo dalla pubblicazione della sentenza); b) dalla notifica del ricorso - e quindi ex tunc – se relativa alle cause c.d. di nuovo rito»*. Aveva pure osservato, però, con la statuizione delle sezioni unite del 13 marzo 2013, n. 6070, la soluzione era stata posta in discussione, poiché era stata affermata la necessità di dichiarare l’inammissibilità (anziché la nullità) dell’impugnazione. Si era interrogata, quindi, sulla possibilità di estendere questo principio alle vicende successorie delle persone fisiche. Le sezioni unite del 2013, infatti, se per un verso, avevano trattato la problematica in termini generali, per altro verso, erano state fortemente influenzate dalla circostanza dell’essere la parte estinta, nella fattispecie, una società cancellata dal registro.

La questione si era posta, insomma, in termini esattamente contrari.

Invero, come è stato osservato, Cass. 15295/2014/SU «non ha subordinato l’applicazione del principio in questione alla distinzione tra i soggetti, enti o persone fisiche, colpiti dagli eventi interruttivi né al ricorrere oppur no di un regime pubblicitario dell’evento. Al contrario, ha escluso chiaramente che lo stato soggettivo dell’impugnante relativo alla sua conoscenza dell’evento rivesta una qualche rilevanza. In questo modo, *a fortiori*, non è di alcuna utilità distinguere in ragione della maggiore o minore facilità per la controparte di avere notizia dell’evento, a seconda dell’esistenza di particolari forme di pubblicità. Anzi, la tesi dell’ultrattività dovrebbe consentire di superare le questioni postesi nel vigore del precedente orientamento, valendo essa anche nelle ipotesi in cui la parte colpita dall’evento sia una persona giuridica o comunque un ente»⁴⁶.

E’ anche vero, però, che altra successiva giurisprudenza ha contribuito ad alimentare l’equivoco. Infatti, Cass. 22 luglio 2016, n. 15218, nel dichiarare l’inammissibilità del ricorso per cassazione proposto nei confronti di una società ormai estinta a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, si è limitata a richiamare i precedenti arresti delle sezioni unite del 2010 e del 2013 innanzi menzionati, ignorando del tutto Cass. 15295/2014/SU, così favorendo la diversa

⁴⁶ MINAFRA, *Ultrattività del mandato e giudizio di legittimità*, in *Foro it.*, 2016, I, 3584.

interpretazione secondo cui è necessario tenere distinte le vicende relative agli enti da quelle relative agli enti collettivi, anche sotto il profilo della ultrattività del mandato⁴⁷.

Al di là di questo non secondario aspetto, ve ne sono altri due da tenere in debita considerazione, dai quali emerge che il principio dell'ultrattività del mandato non è idoneo a risolvere ogni problema.

Il primo riguarda l'individuazione del soggetto titolare del potere di conferire procura alle liti per il giudizio di cassazione. A questo proposito, la Suprema Corte ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso proposto dalla società già cancellata in quanto da considerarsi priva non soltanto di legittimazione ed interesse all'impugnazione, ma anche del potere innanzi detto⁴⁸.

In effetti, per la proposizione del ricorso per cassazione il difensore necessita di una procura speciale ai sensi dell'art. 365 c.p.c.⁴⁹, ma questa non può essere rilasciata dalla società estinta nella persona del suo rappresentante legale, che ha ormai perso ogni potere rappresentativo, proprio per effetto dell'estinzione dell'ente.

Sotto il secondo aspetto occorre sottolineare il fatto che tanto le sezioni unite del 2013 quanto quelle del 2014 presuppongono l'applicabilità della disciplina dell'interruzione del processo (art. 299 ss. c.p.c.), che invece qui si contesta almeno con riferimento a tutte le ipotesi di cancellazione volontaria della società dal registro delle imprese.

In terzo luogo, con riferimento agli enti collettivi, si può dubitare fortemente della stessa concreta utilità del principio dell'ultrattività del mandato all'interno del grado di giudizio. Infatti, il difensore della società estinta, piuttosto che tacere (e usufruire dell'ultrattività del mandato conferitogli), avrà interesse a dichiarare l'evento al fine di ottenere la interruzione del processo.

Infine, si deve porre in evidenza che l'impostazione qui in esame non è di così piana applicazione con riferimento al processo tributario, date le sue caratteristiche di processo a struttura tipicamente impugnatoria (v. *infra* § 9.3).

6.- La sorte dei crediti della società estinta. Il problema delle sopravvivenze e sopravvenienze attive e le ricadute sullo svolgimento del processo.

I problemi interpretativi sono destinati ad aggravarsi, se possibile, in relazione ai rapporti attivi, sui quali l'art. 2495 c.c. tace, né vi sono altre norme di riferimento.

In linea di principio, l'emersione di una posta di credito in favore della società dovrebbe imporre di: mettere in discussione la validità e/o l'efficacia dell'avvenuta cancellazione e, quindi, delle operazioni di liquidazione; riaprire le operazioni di

⁴⁷ Cfr. MINAFRA, *op. cit.* Per una diversa lettura della giurisprudenza innanzi citata, v. COSTANTINO, *Note sull'inammissibilità del ricorso per cassazione*, in *Giusto proc. civ.*, 2016, 450.

⁴⁸ Cass. 7 aprile 2016, n. 6780, in *Foro it.*, 2016, con nota di MINAFRA, cit.

⁴⁹ Ciò non toglie che il difensore cui sia stata conferita procura alle liti valida anche per il successivo grado di impugnazione sia legittimato a ricevere la notifica della sentenza di appello o l'eventuale ricorso per cassazione proposto da controparte, fermo restando che per la costituzione in giudizio è comunque necessaria la procura speciale. Sul punto v. DAMIANI, *Eventi interruttivi, ultrattività della procura e "giuste parti"*, in *Giusto proc. civ.*, 2014, 1105.

liquidazione; in ogni caso, amministrare ciò che non è stato ripartito in precedenza, in quanto sopravvivenza oppure in quanto sopravvenienza⁵⁰.

Le soluzioni prospettate sinora possono dividersi, ancora una volta per mera comodità di sintesi, in quattro gruppi:

- a) rinuncia alle “mere pretese” e comunione o contitolarità di beni e diritti residui in capo agli ex soci;
- b) cancellazione della cancellazione ex art. 2191 c.c. e “resurrezione” della società estinta;
- c) attivazione di un meccanismo di gestione delle poste attive;
- d) nullità (non di diritto comune, ma di diritto societario) della cancellazione.

6.1.- La tesi della rinuncia alle c.d. “mere pretese” e ai “crediti illiquidi, ancorché azionati o azionabili” e della contitolarità o comunione in capo agli ex soci dei diritti e beni sopravvenuti alla cancellazione. Profili critici.

Le sezioni unite nel 2013 hanno adottato la seguente soluzione, distinguendo tra:

- a) «*mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio*», nonché «*diritti di credito ancora incerti o illiquidi la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale)*»;
- b) «*diritti ed i beni non compresi nel bilancio della società estinta*».

6.1.1.- Nel primo caso, la cancellazione volontaria sta a dimostrare il disinteresse della società rispetto alla coltivazione delle poste attive e comporta rinuncia ad esse⁵¹.

Nel secondo caso, i beni ed i diritti si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa.

In entrambi i casi, si tratta di principi già da tempo affermati in giurisprudenza⁵².

⁵⁰ Per “sopravvivenze” si intendono le attività non ripartite tra i soci, eppure emergenti dal bilancio di liquidazione; per “sopravvenienze”, le attività che non possono essere iscritte in bilancio in quanto non compiutamente venute ad esistenza al momento della sua redazione oppure delle quali si è appresa l'esistenza soltanto dopo, in ogni caso, non rientrati nella liquidazione. Cfr. SPOLIDORO, *Seppellimento prematuro. La cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese ed il problema della sopravvenienze attive*, in Riv. soc., 2007, 824, nota 1.

⁵¹ Secondo CONSOLO-GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società*, cit., 702, in tal maniera si responsabilizzano i soci che delibereranno l'estinzione della società soltanto dopo avere concretizzato tutte le possibili “potenziali” situazioni giuridiche attive. Favorevole a questa soluzione è anche TISCINI, *Cancellazione*, cit., § 6, che la ritiene più semplice di quella della assimilazione all'eredità giacente (su cui v. *infra* nel testo).

Nel senso che questa tesi lascia il liquidatore «arbitro della sorte dei rapporti inevasi e, impegnando i soci, della selezione di quelli da perdere o da giocare nella buca della memoria», v. COTTINO, *La difficile estinzione*, cit., 864.

⁵² In relazione alle c.d. sopravvenienze attive, cfr. in giurisprudenza Cass. 15 ottobre 2012, n. 17637, in *Società*, 2012, 1354; Cass. 23 luglio 2012, n. 12796, in *Foro it.*, Rep. 2012, voce *Società*, n. 535; Cass. 6 giugno 2012, n. 9110, *ibid.*, n. 534. In dottrina, POSITANO, *L'estinzione della società per azioni fra tutela del capitale e tutela del credito*, in *Quaderni di Giur. comm.*, n. 352, Milano, 2012, 92 s.; BONAVERA, *Sopravvenienze attive di società estinta in seguito alla cancellazione dal Registro delle imprese*, in *Società*, 2011, 275, ove ulteriori riferimenti.

Nel senso che la società, cancellandosi dal registro delle imprese, dimostra disinteresse rispetto alla tutela dei diritti, azionabili o azionati giudizialmente, cfr. Cass. 17 settembre 2012, n. 15525, *id.*,

Profili critici.

Rispetto alle “mere pretese” questa soluzione non sempre si rivela congrua e comunque comporta più inconvenienti che vantaggi.

In via preliminare, va sottolineata l’evanescenza della distinzione tra “mera pretesa” e diritto di credito. La Corte sembrerebbe aver voluto far riferimento, a seconda dei casi, alla liquidità o no del diritto ovvero alla presenza o all’assenza di contestazioni in ordine alla sua esistenza ovvero ancora alla pendenza di un processo avente ad oggetto il diritto stesso. In altri termini, sarebbe “mera pretesa” la situazione soggettiva il cui ammontare non sia determinato o determinabile, quella i cui fatti costitutivi siano contestati, quella, infine, ancora *sub iudice*. Sarebbe, invece, “diritto di credito”, non rinunciato a seguito della cancellazione, la situazione soggettiva determinata o determinabile nel suo ammontare, non oggetto di contestazione, non oggetto di un processo oppure accertata giudizialmente.

Ciò detto, non è sempre vero che alla cancellazione della società corrisponda una volontà abdicativa della stessa. E’ ben possibile, infatti, che questa non abbia consapevolezza del fatto che, cancellandosi, rinunci ad un proprio diritto perché questo diritto potrebbe non essere ancora venuto ad esistenza al momento della liquidazione, come nel caso delle sopravvenienze in senso stretto.

Che dire, poi, di un diritto come quello all’indennizzo per irragionevole durata del processo, che, in astratto potrebbe qualificarsi tanto come “mera pretesa” quanto come “diritto di credito”⁵³?

In relazione a questa ipotesi, dapprima le sezioni unite hanno affermato nel 2013 che «È bensì vero che il diritto all’equo indennizzo sorge per effetto del protrarsi oltre il limite di ragione del processo di cui il soggetto sia parte, come può agevolmente dedursi dalla circostanza che l’art. 6, par. 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali riconosce alla parte in causa il diritto ad una decisione in un tempo ragionevole per il fatto stesso di essere parte in causa: onde non v’è motivo di dubitare che la lesione di quel diritto, derivante dall’eccessivo protrarsi del giudizio, immediatamente dia luogo al sorgere del diritto consequenziale della parte ad essere equamente indennizzata. *Sicché non si tratta di una mera aspettativa, ma di un diritto di credito, che è suscettibile di successivo accertamento ma esiste nel patrimonio del relativo titolare sin dal momento in cui ne siano maturate le condizioni [...]* Non v’è dubbio, però, che nella fattispecie in esame quel credito, sorto originariamente in capo alla società, che era parte del giudizio lungamente protrattosi, *risultava controverso e perciò ancora abbisognoso di accertamento e di liquidazione nel momento in cui la società [...]* decise di farsi cancellare dal registro delle imprese. Donde, in base ai principî dianzi enunciati, è agevole trarre la conseguenza che tale scelta ha implicato la *tacita rinuncia* della società al credito in questione, perché si manifesta incompatibile con

2012, 1241; Cass. 12 ottobre 2012, n. 17500, in *Foro it.*, Rep. 2012, voce *Società*, n. 553; Cass. 16 luglio 2010, n. 16758, in *Società*, 2011, 5, con nota adesiva di FUSI, *Estinzione delle società di persone, azioni giudiziarie e legittimazione degli ex soci*; Trib. Bologna, rel. ex art. 47 quater ord. giud., 22 febbraio 2012, in *Foro it.*, 2012, I, 3088, con nota di LONGO.

⁵³ V. Cass. 28 settembre 2012, n. 16606, che ha rimesso la questione alle sezioni unite.

la volontà di pervenire al concreto accertamento ed alla liquidazione del credito stesso, per poter poi provvedere all'eventuale ripartizione del ricavato tra i soci. I quali, perciò, non possono qualificarsi come successori della società nella titolarità di un credito cui la società medesima ha rinunciato».

Insomma, secondo la sezioni unite, il diritto di credito all'equo indennizzo, finché non è accertato e liquidato dalla Corte d'appello può trasferirsi in contitolarità agli ex soci, ma una volta fatto valere in giudizio e divenendo per questo "controverso", si trasforma in "mera pretesa" suscettibile di rinuncia attraverso la cancellazione volontaria della società.

Successivamente, la Suprema Corte ha riproposto il principio affermato dalle sezioni unite, ma in un caso in cui l'azione *ex lege* n. 89 del 2001 era stata esperita dagli ex soci dopo l'estinzione della società, con esclusione del fenomeno successorio⁵⁴. La società, dunque, aveva proceduto alla propria cancellazione non nel corso del giudizio volto all'ottenimento dell'equo indennizzo, come nella fattispecie precedente, ma prima. Quindi, in base al ragionamento seguito da queste ultime, il diritto avrebbe dovuto considerarsi già trasferito agli ex soci e questi avrebbero dovuto essere considerati successori.

Che dire del diritto all'adempimento dell'obbligazione di pagamento della somma di danaro dedotta in contratto, maturato a seguito dell'inadempimento dell'altra parte per mancata consegna della merce, ove esso sia contestato stragiudizialmente? Si tratta di una "mera pretesa" oppure di un "diritto di credito" non rientrante nella categoria delle situazioni soggettive incise dalla volontà abdicativa della società? Si deve qualificare tale situazione come "pretesa meramente azionabile" e come tale rinunciabile?

Che dire ancora del diritto al ritrasferimento del bene alla società, estintasi nelle more, da parte del socio mandatario che abbia acquistato il bene stesso in nome proprio e per conto della società? Deve ritenersi che con la cancellazione il diritto si sia estinto per rinuncia in quanto "mera pretesa" oppure la situazione soggettiva assume consistenza di diritto di credito (al ritrasferimento, appunto) che, a seguito della cancellazione della società, cade in con titolarità agli ex soci (con confusione parziale della posizione creditoria e di quella debitoria in capo al socio mandatario)?⁵⁵.

Con specifico riferimento alle "pretese azionate", poi, è appena il caso di osservare che in tanto il diritto (qualsiasi diritto) viene dedotto in giudizio e di esso si chiede tutela, in quanto questo versa in un stato di incertezza dovuta ad una precedente lesione o ad una mera contestazione o comunque al verificarsi di una c.d. crisi di cooperazione. Il processo mira a ripristinare lo stato di certezza venuto meno. Sino a quando non viene accertato e non è emessa sentenza di merito, il diritto si

⁵⁴ Cass. 21 gennaio 2014, n. 1183, in *Giur. comm.*, 2015, II, 252, con nota di ZORZI.

⁵⁵ V. Cass. 29 ottobre 2014, n. 22988, in *Società*, 2015, 425, con nota di MARCHISIO, secondo cui, accertata la sussistenza di siffatto obbligo traslativo del socio e del corrispondente diritto dei soci rimanenti, il giudice può disporre, ai sensi dell'art. 2932 c.c., direttamente in favore di quest'ultimi il trasferimento delle rispettive percentuali di proprietà del bene, il quale diviene in tal modo in contitolarità fra tutti i soci, ivi compreso l'originario intestatario, in capo al quale si riuniscono le qualità di creditore e di debitore, onde l'obbligazione si estingue pro quota ai sensi dell'art. 1253 c.c.

riduce ad uno schema ipotetico attorno al quale si affannano i protagonisti del processo. Questo non vuole significare che esso sia un non “diritto” e meno ancora che perda la propria natura e consistenza sostanziale per ridursi ad un oggetto processuale (ad esempio, la “lite”, secondo il concetto carneluttiano). Vuole soltanto significare che il diritto di azione è autonomo rispetto al diritto sostanziale.

Dunque, o si opera una distinzione netta tra diritti di credito “certi” e diritti di credito “incerti”, nel senso innanzi precisato⁵⁶, che, però, in concreto è notevolmente difficile da attuare, oppure non ha molto senso ed utilità la distinzione tra “diritti di credito” e “mere pretese” se, poi, nei primi vi si fanno rientrare anche situazioni soggettive che dovrebbero considerarsi “incerte”, secondo il ragionamento seguito dalle sezioni unite, in quanto fatte valere o suscettibili di essere fatte valere in giudizio (come nell’esempio del diritto all’indennizzo da durata irragionevole del processo nel caso più recente deciso e nell’esempio del diritto al ritrasferimento).

A ben vedere, l’indirizzo sostenuto dalla Suprema Corte finisce per arrecare pregiudizio a: a) i creditori sociali; b) i creditori particolari del socio; c) i soci.

Quanto ai primi, il pregiudizio consiste nel fatto che, per effetto della rinuncia al credito (sotto forma, secondo la Corte, di “mera pretesa”), essi perdono l’opportunità di vedere rimpinguato il patrimonio del proprio debitore e così le *chance* di soddisfazione del proprio credito⁵⁷.

Il rimedio loro spettante potrebbe essere rappresentato dall’azione surrogatoria ex art. 2900 c.c., che consentirebbe di sostituirsi ai soci per evitare che questi optino per la cancellazione⁵⁸. Ma davvero non si comprende su quali basi questa azione possa reggersi, dal momento che, per un verso, non c’è una “inerzia” cui ovviare, un comportamento omissivo, ma al contrario, una precisa attività volta, appunto, alla cancellazione della società⁵⁹; per un altro verso, perché l’azione surrogatoria abbia un senso, la sostituzione dei creditori ai soci dovrebbe avvenire prima che la cancellazione sia deliberata, mentre qui si postula che l’effetto dal quale deriverebbe il pregiudizio e che si vuole evitare per conservare la garanzia patrimoniale, derivi proprio dall’avvenuta iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese.

Tutt’al più, si potrebbe ipotizzare l’esercizio di una azione revocatoria ex art. 2901 c.c. contro gli ex soci e contro il debitore (della società) che trae vantaggio dalla “rinuncia”, volta a far dichiarare l’inefficacia dell’operazione nei loro

⁵⁶ Con specifico riferimento ai crediti illiquidi, nel senso che non è corretta l’affermazione delle sezioni unite secondo cui non deve procedersi alla loro iscrizione in bilancio, v. SPERANZIN, *Successione dei soci e iscrizione nel registro delle imprese del fatto estintivo della società*, in *Corriere giur.*, 2014, 252 ss.

Cfr. COTTINO, *La difficile estinzione*, cit., 862 ss., secondo cui se i soci sono successori della società non ha alcun senso distinguere tra crediti liquidi ed illiquidi, certi ed incerti. V. anche ZORZI, *L’estinzione delle società di capitali: la sorte di «mere pretese» e «crediti illiquidi»*, in *Giur. comm.*, 2015, II, 260 s.

⁵⁷ Cfr. anche GUIZZI, *Le Sezioni Unite*, cit., 563.

⁵⁸ CONSOLO-GODIO, *op. cit.*, 703.

⁵⁹ Cfr. anche ZORZI, *L’estinzione delle società di capitali*, cit., 261.

confronti⁶⁰, ferma restando la necessità di provare che la società (*rectius*: gli organi sociali) erano a conoscenza dell'effetto pregiudizievole.

Sennonché, ammesso che la revocatoria sia possibile contro atti omissivi, quale è appunto la “rinuncia”, di essa comunque difetterebbero i presupposti, ove la conoscenza del pregiudizio manchi⁶¹.

Quanto ai secondi, il pregiudizio consiste nel fatto che la cancellazione della società e l'effetto “rinuncia” che ne consegue, comportano la perdita dell'opportunità di vedere rimpinguato il patrimonio del proprio debitore e, quindi, le *chance* di soddisfazione del proprio credito.

Anche in questo caso si potrebbe ipotizzare l'esercizio di un'azione revocatoria nei confronti degli ex soci e del debitore (della società) che ha tratto vantaggio dall'operazione, per far valere l'inefficacia dell'atto pregiudizievole (identificabile, molto probabilmente, con l'approvazione del bilancio finale di liquidazione⁶²) che ha comportato la diminuzione della quota di liquidazione.

Quanto ai terzi, il pregiudizio consiste nel fatto che, a causa della “rinuncia”, essi perdono l'opportunità di vedere rimpinguato il proprio patrimonio, sia pure *pro quota*.

In questo caso (e solo in questo caso), l'effetto abdicativo potrebbe trovare giustificazione nel fatto che la cancellazione è riconducibile ad un atto volontario della società di cui gli ex soci facevano parte e della quale sono successori.

6.1.2.- Invece, beni e diritti sopravvenuti, secondo le Sezioni Unite, ricadono in contitolarità o comunione in capo agli ex soci⁶³, che, anche sotto questo profilo, succedono alla società in una posizione simile a quella in cui si trovano i coeredi rispetto all'asse lasciato dal *de cuius*. A questa enunciazione la Corte aggiunge una precisazione relativa alla gestione di tali beni e diritti, secondo cui essa «seguirà il regime proprio della contitolarità o della comunione».

Ora, indipendentemente dalle difficoltà sul piano applicativo, anche in sede processuale, connesse alla “gestione” patrimonio comune, su cui tra breve si dirà, un problema non facilmente sormontabile è rappresentato dalla trascrizione dei beni

⁶⁰ Rileva ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, cit., 262, che la relatività dell'inefficacia connessa alla pronuncia di accoglimento dell'azione revocatoria «mal si concilia con il sistema, quale quello che presiede all'ordinamento delle società di capitali, in cui domina un principio di effettività, mirante a far corrispondere la realtà giuridica a quanto risulta dal registro delle imprese».

⁶¹ In senso negativo, v. NICOLÒ, *Dell'azione revocatoria*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Sub art. 2900-2969, Bologna-Roma, 1959, 228 ss. Cfr. inoltre SICCHIERO, *Rinuncia*, voce del Dig. disc. priv., sez. civ., XVII, Torino, 1998, 663 s.

⁶² Cfr. ZORZI, *L'estinzione delle società di capitali*, cit., 263.

⁶³ In dottrina, cfr. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la “pietra tombale”*, cit., 551; SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali*, cit., 516.

In relazione alle attività consistenti nei rimborsi da parte dell'Agenzia delle entrate spettanti alla società cancellata, v. PROIETTI, *La cancellazione delle società dal Registro delle imprese tra profili di diritto sostanziale e conseguenze processuali: in attesa che la Consulta si pronunci sulla costituzionalità degli artt. 2495 c.c. e 328 c.p.c., “risponde” la Corte di cassazione*, in *Boll. trib.*, 2013, 709, che ritiene applicabili i principi enunciati dalle sezioni unite, riconoscendo direttamente ai soci la titolarità del diritto alla restituzione *pro quota* delle imposte.

immobili o dei mobili registrati o dei diritti di privativa industriale titolati, nel passaggio di titolarità dalla società ai nuovi contitolari⁶⁴.

Resta il fatto che, una volta instauratosi il regime in parola e venuto meno il vincolo di destinazione sui beni che costituivano il patrimonio sociale, i creditori sociali sono destinati a concorrere con i creditori particolari degli ex soci.

6.2.- La tesi della cancellazione (o revoca) della cancellazione. Profili critici.

Secondo un'altra tesi, la cancellazione avvenuta senza considerazione alcuna dell'esistenza di diritti della società non sarebbe legittima, essendo attuata al di fuori delle condizioni prescritte dalla legge⁶⁵; dunque, della sua iscrizione dovrebbe essere disposta la cancellazione da parte del giudice del registro, su istanza del soggetto interessato, ai sensi dell'art. 2191 c.c. La cancellazione della cancellazione farebbe risorgere la società estinta, assicurando idonea tutela delle ragioni dei creditori sociali⁶⁶. Il decreto di cancellazione determinerebbe una pubblicità dichiarativa del mancato esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo alla società e l'estinzione della società dovrebbe ritenersi mai avvenuta, presumendosi pertanto la continuazione delle attività societarie⁶⁷.

⁶⁴ Cfr. SANNA, *Cancellazione ed estinzione nelle società di capitali*, Torino, 2013, 94 ss.

⁶⁵ Cfr. SPOLIDORO, *Seppellimento prematuro*, cit., 845 ss.; D'ALESSANDRO, *Cancellazione della società e sopravvivenze attive: opportunità e legittimità della riapertura della liquidazione*, 2008, 898; SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali*, cit., 527 ss.

⁶⁶ Cfr. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali*, cit., 527 s. Per rilievi critici, v. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale"*, cit., 547.

⁶⁷ Cfr. Cass., sez. un., 9 aprile 2010, n. 8426, in *Boll. trib.*, 2010, 1335, con nota di SELICATO, *Estinzione e reviviscenza di società cancellate dal registro delle imprese tra certezza dei rapporti giuridici e tutela del credito erariale*; in *Notariato*, 2010, 639, con nota di SPOLIDORO, *Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle sezioni unite*, cit.; e in *Giur. comm.*, 2011, II, 887, con nota di ZORZI, *Cancellazione ed estinzione*, cit. Nel caso di specie, una s.r.l. aveva proceduto alla cancellazione, trasferendo la propria sede all'estero. Successivamente, la cancellazione era stata a sua volta cancellata ex art. 2191 c.c. poiché il trasferimento all'estero non era considerato ipotesi idonea ad impedire alla società di continuare a svolgere la propria attività, ma, al contrario, tale da lasciarne presumere lo svolgimento. Una volta "risuscitata", la società veniva assoggettata a fallimento.

Tra i giudici di merito v. Trib. Cuneo 16 luglio 2012, in *Società*, 2013, 400, con nota di FANTI; Trib. Milano 21 novembre 2011, in *Giur. it.*, 2012, 841, con nota di LUONI, *Vecchie e nuove questioni in tema di cancellazione di società e di rapporti pendenti*, non repertata; Trib. Padova 2 marzo 2011, in *Società*, 2011, 900, con nota di ZAGRA, *Cancellazione della cancellazione di società di capitali dal Registro delle imprese*; Trib. Milano 26 maggio 2010, in *www.ilcaso.it*; Trib. Como 18 maggio 2007, decr., in *Giur. comm.*, 2008, II, 700, con nota adesiva di PANDOLFI, *L'estinzione delle società di capitali e il problema delle sopravvivenze e delle sopravvenienze attive*; e Trib. Como 24 aprile 2007, decr., in *Società*, 2008, 889, con nota di D'ALESSANDRO, *Cancellazione*, cit. (anche in *Giur. comm.*, 2008, II, 1247, con nota di ZORZI, *Sopravvenienze attive*, cit.); Trib. Padova 13 agosto 2004, in *Società*, 2005, 765, con nota di CIVERRA, *Presupposti ed effetti della cancellazione di società dal Registro delle imprese*; e in *Dir. fall.*, 2006, I, 246, con nota di CARANO. Cfr., inoltre, M. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, in *Riv. dir. comm.*, 2011, I, 699 ss., spec. 721 ss., per un esame critico.

Nel senso, invece, che non può disporsi la cancellazione dell'iscrizione della cancellazione della società nel Registro delle imprese motivando la richiesta sulla base della pendenza, al momento della cancellazione, di una procedura esecutiva a carico della società estinta, perché a seguito della cancellazione la legittimazione sostanziale e processuale passa in capo ai soci, v. Trib. Milano 30

I creditori sociali, pertanto, potrebbero far valere i propri diritti nei confronti della rediviva società, aggredendone il rimpinguato patrimonio.

Profili critici

A ben vedere, questa lettura non pare legittimamente perseguibile, poiché finisce con l'attribuire al conservatore e al giudice del registro un potere, quello di effettuare una valutazione di merito dell'atto depositato, che non sembrano possedere⁶⁸.

Tale potere, invece, deve ritenersi limitato al controllo della regolarità formale dell'iscrizione della cancellazione e, quindi, alla sussistenza delle condizioni prescritte dalla legge per ogni tipo di iscrizione nel registro delle imprese, compresa ovviamente l'adozione della delibera di scioglimento della società e quella di approvazione del bilancio di fine di liquidazione.

Altrimenti opinando, come è stato osservato, quello dell'art. 2191 c.c. rischierebbe di divenire «uno strumento meramente discrezionale ed arbitrario per riportare *ad libitum* in vita società ormai “defunte”, qualora, ad esempio vi siano ancora passività»⁶⁹.

In senso contrario, si potrebbe soltanto osservare che il giudice del registro conserva comunque un potere di indagine nel “merito” almeno con riferimento alla verifica della continuazione dell'attività da parte della società, ipotesi nella quale la giurisprudenza ammette la cancellazione della cancellazione. Sarebbe coerente, dunque, o comunque non esorbitante riconoscergli un analogo potere di verifica rispetto alla sussistenza di sopravvenienze attive, che potrebbero emergere anche direttamente dalla documentazione a sua disposizione⁷⁰.

Oltre che in quest'ultimo caso, peraltro, l'art. 2191 c.c. troverebbe spazio sia nell'ipotesi di devoluzione dell'intero patrimonio ad un *trust* liquidatorio, con approvazione di un bilancio finale di liquidazione da cui emerga l'azzeramento sia delle poste attive sia delle poste passive, sia in quella di deposito dell'istanza di

ottobre 2012, in *Società*, 2013, 503, con nota di FERRARI, *La “cancellazione della cancellazione” della società dal Registro delle imprese*. Cfr., inoltre, Trib. Milano 8 ottobre 2012, *ibid.*, secondo cui non è possibile procedere alla cancellazione dal Registro delle imprese dell'iscrizione della cancellazione della società ai soli fini di consentire alla società stessa di impugnare una sentenza sfavorevole resa nei confronti dell'ente.

⁶⁸ Nel senso che l'esistenza di situazioni debitorie della società non costituisce elemento che possa essere valutato dal conservatore del registro all'atto dell'iscrizione della cancellazione di una s.r.l., al fine di impedirla, in quanto il legislatore fa scaturire dall'esistenza di creditori sociali insoddisfatti non già un impedimento alla cancellazione, bensì una responsabilità dei soci e/o del liquidatore. Pertanto, il controllo cui è tenuto l'ufficio del registro delle imprese, in sede di esecuzione delle iscrizioni, non può sconfinare in una valutazione di merito dell'atto depositato, ossia implicare un giudizio di non corrispondenza al vero di quanto in esso dichiarato o rappresentato, dovendo invece il conservatore limitarsi a verificare la ricorrenza delle condizioni di regolarità formale della documentazione richiesta dalla legge ai fini dell'iscrizione, v. Trib. Catania 9 aprile 2009, *decr.*, in *Società*, 2010, 91 ss., con commento di ZANARDO, *Cancellazione di s.r.l. dal registro delle imprese: presupposti e ruolo del conservatore*. Cfr. anche Trib. Napoli 14 novembre 2013, in www.ilcaso.it.

⁶⁹ FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la “pietra tombale”*, cit., 546.

⁷⁰ V., in tal senso, SANNA, *Gli effetti della cancellazione dell'impresa e della società dal registro delle imprese*, in *Giur. comm.*, II, 88.

cancellazione prima del decorso del termine di novanta giorni dal deposito del bilancio finale nel registro delle imprese⁷¹.

6.3.- La riapertura della liquidazione. Profili critici.

Sta di fatto che la scoperta di beni o diritti in un momento successivo alla cancellazione dovrebbe far emergere l'esigenza di rimettere in discussione *funditus* i risultati della liquidazione. Non si tratterebbe di far "risorgere" la società o di ritenerla mai estinta, similmente a quanto sostenuto dai fautori della tesi della cancellazione della cancellazione, ma di provvedere ad una riliquidazione in base alle sopravvivenze o alle sopravvenienze attive acquisite, se del caso attraverso un meccanismo di recupero di quanto già riscosso⁷².

Questa soluzione, in astratto, sembrerebbe logicamente coerente con la tutela degli interessi in gioco, poiché consentirebbe di ripianare le passività in misura superiore e di ripartire l'attivo residuo in maniera diversa, con maggiore soddisfazione sia dei creditori sociali, che si vedrebbero assegnata la *chance* di aggredire un patrimonio maggiormente pingue, sia degli ex soci, che potrebbero incrementare la propria quota di liquidazione, sia dei creditori particolari degli ex soci, per l'incremento di cui beneficerebbero questi ultimi.

Tuttavia, in concreto, presenta aspetti di eccessiva complessità e sarebbe contraria ad esigenze di certezza nei rapporti giuridici. Basti considerare che, ove i nuovi beni o diritti sopravvenissero a più riprese nel corso del tempo, si dovrebbe ripetutamente riaprire la liquidazione, mettendo ogni volta in discussione i risultati delle precedenti operazioni. Senza contare le difficoltà connesse alla nomina di nuovi liquidatori.

6.4.- La gestione del patrimonio attivo e l'assimilazione del patrimonio all'eredità giacente.

Aspetti di estrema ragionevolezza presenta un'altra tesi (dichiaratamente scartata dalle sezioni unite del 2013), secondo la quale, in caso di emersione di beni non compresi nel bilancio finale di liquidazione e nel piano di riparto, viene a determinarsi una situazione assimilabile a quella riguardante le persone fisiche allorquando, dopo la morte, non vi siano successori e si debba provvedere alla gestione di beni e rapporti attraverso l'istituto della eredità giacente, ai sensi dell'art. 528 c.c.⁷³.

Pur non potendosi fare a meno di guardare con sospetto il richiamo ad una normativa pensata specificamente per le persone fisiche, si deve ammettere che il richiamo sia utile per una migliore percezione della portata e del significato della tesi (ma solo a questi fini).

⁷¹ Su queste ipotesi v. SANNA, *Gli effetti*, cit., 85 s.

⁷² Cfr. GUIZZI, *Le Sezioni Unite*, cit., 564, il quale propone un «congegno tecnico» che conserva l'insieme delle attività non liquidate e delle sopravvenienze attive come patrimonio autonomo su cui dovranno continuare a trovare soddisfazione «le passività non integralmente soddisfatte così come le eventuali passività sopravvenute».

⁷³ Cfr. SALAFIA, *Sopravvenienza di attività dopo la cancellazione della società dal registro imprese*, in *Società*, 2008, 929 ss.

Naturalmente, il patrimonio costituito dai beni e dai diritti sopravvenuti avrebbe la necessità di essere gestito.

A questo fine, si potrebbe far ricorso alla nomina di un curatore ai sensi dell'art. 78 c.p.c.⁷⁴. In ogni caso, i poteri di gestione del liquidatore o del curatore sarebbero limitati alle attività di gestione e liquidazione al solo (nuovo) attivo pervenuto.

6.5.- La cancellazione come modificazione statutaria delle regole di imputazione del risultato. La presenza di sopravvenienze attive come causa di nullità (di diritto societario) della cancellazione.

Da ultimo, va riportata la tesi secondo cui, premesso che l'art. 2495 c.c. deve essere considerato non una «norma di fattispecie», bensì una «norma di disciplina» (vale a dire una norma che disciplina la sola ipotesi «dell'esaurimento della liquidazione con sopravvenienza di passività insoddisfatte»), la cancellazione rappresenta una mera modificazione statutaria delle regole di imputazione del risultato, che, proprio per questo motivo, non comporta l'interruzione del processo⁷⁵.

La presenza di sopravvenienze attive comporta l'invalidità della cancellazione, che, però, segue non il regime di nullità di diritto comune, ma quello di diritto societario (immediata efficacia della cancellazione, salva successiva caducazione; prescrivibilità dell'azione; salvezza dei diritti dei terzi di buona fede, come i creditori particolari dei soci).

Quanto ai crediti azionati, incerti o illiquidi, la cancellazione non comporta alcuna rinuncia di per sé. Resta nell'iniziativa dei creditori sociali scegliere se chiedere la declaratoria di nullità dell'operazione (se del caso, attraverso il meccanismo della cancellazione della cancellazione ex art. 2191 c.c.) oppure agire per la realizzazione del credito (se del caso, in via surrogatoria rispetto ai soci)⁷⁶.

7.- Con riferimento all'utilizzabilità nei confronti degli ex soci del titolo esecutivo ottenuto nei confronti della società cancellata.

Sotto questo profilo, la soluzione dipende naturalmente da quello che si ritiene in ordine alle conseguenze della cancellazione sul debito societario, se cioè si accoglie la tesi secondo cui con la estinzione della società sorge un nuovo e diverso (per natura) debito degli ex soci (se si preferisce, il potere di intraprendere una nuova e diversa azione nei loro confronti da parte dei creditori sociali, sia pure nei limiti di cui all'art. 2495 c.c.) oppure si accede ad una delle tesi successive.

In quest'ultimo caso, si pongono due problemi, uno a monte, di ordine teorico, ed uno a valle, di carattere applicativo.

Il problema di carattere teorico attiene, per un verso, alla legittimazione ad agire *in executivis* del soggetto non risultante dal titolo esecutivo, ma succeduto nel diritto sostanziale documentato dal titolo stesso; per un altro, alla possibilità che il successore subisca l'esecuzione forzata sulla base del titolo esecutivo formatosi contro il suo dante causa.

⁷⁴ GUIZZI, *Le Sezioni Unite*, cit., 564, che pure ritiene utile il raffronto con il fenomeno dell'eredità giacente prospettato da SALAFIA, *Sopravenienza di attività*, cit.

⁷⁵ ZORZI, *L'estinzione*, cit., 264.

⁷⁶ ZORZI, *L'estinzione*, cit., 264.

Gli art. 111, 4° comma, 475 e 477 c.p.c. offrono una appagante soluzione. In base alla interpretazione giurisprudenziale⁷⁷ e dottrinale prevalente:

- la spedizione in forma esecutiva spetta all'avente causa dal titolare del diritto rappresentato nel titolo per qualsiasi tipo di successione (a titolo universale o a titolo particolare; *mortis causa* o per atto tra vivi);

- l'esecuzione forzata può essere promossa contro qualsiasi tipo di successore (a titolo particolare o a titolo universale).

Il secondo problema, di carattere applicativo, riguarda le modalità attraverso le quali far risultare la legittimazione attiva dei soci, in quanto successori.

Prevale in dottrina l'interpretazione in base alla quale è necessario fornire apposita documentazione per il rilascio della copia esecutiva al titolo successore, se non piena, almeno a livello indiziario, al fine di tutelare l'effettivo avente diritto da dichiarazioni non veritiere. La giurisprudenza, però, è meno rigorosa⁷⁸. Il soggetto esecutato, in ogni caso, ha a disposizione il rimedio dell'esecuzione forzata ex art. 615 c.p.c. per reagire contro una esecuzione forzata promossa da chi non sia l'effettivo successore legittimato.

⁷⁷ V. Cass. 8 agosto 2013, n. 18923, in *Giur. it.*, 2013, 2265, second cui, qualora l'evento si sia verificato quando si sia definitivamente formato il titolo esecutivo giudiziale nei confronti della società, il titolo esecutivo contro quest'ultima ha efficacia contro i soci, ai sensi dell'art. 477 c.p.c.; nei confronti dei soci l'azione esecutiva può essere intrapresa, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, *pendente societate*, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; nel caso di società in accomandita semplice cancellata dal registro delle imprese dopo la formazione del titolo esecutivo, l'azione esecutiva da parte del creditore sociale potrà essere direttamente intrapresa, sulla base del medesimo titolo, contro i soci accomandanti nei limiti della quota di liquidazione.

Invece, nel senso che l'art. 2495 c.c. (al pari dell'art. 2456 c.c. nel testo anteriore alla riforma di cui al d.lgs. 6/2003) prevede che i crediti verso la società cancellata diventano esercitabili dapprima nei confronti dei soci, nei limiti delle somme rimosse in base al bilancio finale di liquidazione, e poi, in caso di mancato pagamento per loro colpa, nei confronti dei liquidatori, stabilendo, quindi, ulteriori e distinti fatti costitutivi; ne deriva che l'accertamento giudiziale del credito verso la società, anche con forza di giudicato, pur opponibile ai soci ed ai liquidatori, non consente al creditore di far valere il titolo esecutivo ottenuto direttamente nei loro confronti, attesa la necessità di agire in giudizio contro gli uni e, gradatamente, contro gli altri per l'accertamento dei rispettivi presupposti, v. Cass. 27 febbraio 2014, n. 4699, in *Foro it.*, Rep. 2014, voce *Società*, n. 623.

In dottrina, v. per tutti MAJORANO, in *Commentario del codice di procedura civile*, diretto da Comoglio-Consolo-Sassani-Vaccarella, Torino, 2013, *Sub* art. 475 e 477, ove ampi riferimenti.

⁷⁸ V., però, Cass. 1° luglio 2005, n. 14096, in *Foro it.*, Rep. 2005, voce *Esecuzione in genere*, n. 38, secondo cui in pendenza del processo esecutivo, la successione a titolo particolare nel diritto del creditore procedente, in virtù del principio stabilito dall'art. 111 c.p.c., dettato per il giudizio contenzioso ma applicabile anche al processo esecutivo, comporta che il titolo esecutivo spiega la sua efficacia in favore del titolare del credito e di tutti i suoi successori, siano essi a titolo universale o a titolo particolare; pertanto, il successore nel titolo fatto valere quale titolo esecutivo, come non ha l'obbligo di dimostrare neppure documentalmente la sua posizione al soggetto che deve spedire il titolo in forma esecutiva (art. 475 c.p.c.), allo stesso modo non deve farlo fuori di questa situazione, quando il debitore non contesti questa qualità attraverso un giudizio di accertamento negativo, in sede di opposizione all'esecuzione (nella specie il debitore aveva proposto eccezione di inammissibilità del reclamo avverso l'ordinanza di estinzione del processo esecutivo, senza contestare la successione tra creditori).

Qualora si escludesse la tesi successoria, le norme menzionate non sarebbero utilizzabili e si dovrebbe ricorrere ad altri rimedi. Pertanto, i creditori sociali che abbiano ottenuto un titolo esecutivo nei confronti della società successivamente cancellata, avrebbero l'onere di promuovere apposito procedimento (se del caso, per ingiunzione) al fine di ottenere un altro titolo esecutivo spendibile nei confronti degli ex soci. Stesso onere graverebbe su questi ultimi per far valere il titolo esecutivo formatosi in favore della società estinta⁷⁹.

8.- Con riferimento al fallimento.

L'art. 10 l. fall., come modificato dalla riforma del 2006⁸⁰, contempla una prima eccezione esplicita (la seconda è contenuta nell'art. 28 d.lgs. 175/2014, su cui *infra* § 9.1 ss.) al principio, pacifico come si è visto, secondo cui la cancellazione dal registro delle imprese comporta l'estinzione della società. La norma stabilisce, infatti, che la società, nonostante la sua cessazione, può essere ancora dichiarata fallita, sia pure entro l'anno dalla sua cancellazione.

A voler essere formalisti e rigorosi, sembrerebbe trattarsi di una contraddizione, poiché se la società si è estinta vuole dire che non c'è un soggetto che possa essere assoggettato a fallimento, tanto meno rappresentato dai liquidatori i quali, dal momento e per effetto della cancellazione, sono cessati dall'incarico.

Sennonché, la Cassazione afferma non soltanto che il ricorso per la dichiarazione di fallimento non deve essere notificato agli ex soci, bensì al liquidatore entro l'anno dalla iscrizione della cancellazione dal Registro delle imprese⁸¹, presso l'ultima sede legale della società⁸², ma anche che il liquidatore della società cancellata è legittimato a proporre reclamo avverso la sentenza di fallimento⁸³.

In effetti, se si vuole restituire un senso all'art. 10 l. fall., si deve essere disposti ad ammettere o che esso contempli una vera e propria eccezione al principio dell'efficacia, come si dice “tombale”, della cancellazione (come a dire “la società è estinta, ma, all'uopo, torna in vita”) oppure – la linea di demarcazione è meno sottile di quel che può sembrare – che introduca una *fictio iuris* (come a dire “la società è estinta, ma, all'uopo, si finge che sia tornata in vita”).

⁷⁹ V. Trib. Roma, 24 febbraio 2009, in *Dir. fallim.*, 2010, II, 564, con nota di NIGRO, secondo cui l'ex socio unico di società di capitali cancellata dal registro delle imprese è legittimato ad agire esecutivamente nei confronti del debitore della società cancellata sulla base di un titolo esecutivo formatosi a favore di quest'ultima.

⁸⁰ V. già Corte cost. 21 luglio 2000, n. 319, in *Foro it.*, 2000, I, 2723, con nota di M. FABIANI.

⁸¹ Cass. 11 luglio 2013, n. 17208, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Fallimento*, n. 192.

⁸² Cass. 31 maggio 2011, n. 12018, in *Foro it.*, Rep. 2011, voce *Fallimento*, n. 262.

⁸³ Cass. 5 novembre 2010, n. 22547, in *Foro it.*, Rep. 2010, voce *Fallimento*, n. 592. Invece, secondo App. Napoli 8 febbraio 2012, in *Fallimento*, 2012, 1242, con nota di SPERANZIN, *Società estinta e procedimento per la dichiarazione di fallimento*, all'udienza prefallimentare devono essere convocati gli ex soci, in quanto successori a titolo universale della società estinta.

In dottrina, in favore della legittimazione degli ex soci, in quanto titolari del patrimonio relitto al momento dell'estinzione della società, nonché responsabili verso i creditori sia pure entro i limiti di quanto ricevuto all'esito della liquidazione, v. LA CROCE, *La Cassazione mette la parola fine alla querelle sugli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Fallimento*, 2013, 845, il quale esclude che la rappresentanza possa spettare ancora all'ex liquidatore della società cancellata, bensì, semmai, ai sensi dell'art. 12 l. fall., al rappresentante comune degli ex soci.

Orbene, sulla portata di tale *fictio iuris* ci si deve intendere. La finzione, infatti, deve servire a far sì che possa dichiararsi il fallimento di un soggetto, ormai certamente estinto, ma la cui insolvenza trova causa e origine in un'attività di impresa posta in essere quando esso era ancora in vita, pur manifestando tale attività i propri effetti successivamente alla estinzione (purché entro l'anno dalla cancellazione).

Allora, se quello a cui mira la finzione è la dichiarazione di fallimento, non rileva tanto che la società in quanto tale torni in vita, quanto che il suo patrimonio residuo possa essere assoggettato alla procedura concorsuale. Insomma, è l'aspetto *oggettivo* che conta più di quello *soggettivo*. Del resto, il fallimento dell'imprenditore defunto o il fallimento senza soggetto o il fallimento relativo ad un patrimonio separato non costituiscono fattispecie ignote all'ordinamento (v. art. 11 e 12 l. fall.) e agli interpreti⁸⁴.

In definitiva, la persistente legittimazione del liquidatore potrebbe spiegarsi alla stessa stregua dell'art. 12 l. fall., che prevede la nomina di un rappresentante comune degli eredi del fallito defunto⁸⁵.

9.- La cancellazione delle società e le ricadute in ambito tributario.

Con specifico riferimento alla materia tributaria, il tema della cancellazione delle società pone svariate altre problematiche.

In primo luogo, le novità introdotte dal d.lgs. 175/2014, con riguardo alla "sopravvivenza fiscale" della società per un quinquennio dalla cancellazione (art. 28, 4° comma) e con riguardo alla responsabilità degli ex soci e liquidatori (v. l'art. 36 d.p.r. 6027/1973, come modificato dal d.lgs. 175 cit.), hanno aperto scenari particolarmente inquietanti, sul piano teorico ed applicativo.

In secondo luogo, per ciò che concerne le cancellazioni delle quali è stata richiesta l'iscrizione prima del 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del d.lgs. 175 cit.), non è ben chiara la sorte dell'atto impositivo notificato alla società estinta ed impugnato dalla stessa in persona dell'ex liquidatore.

In terzo luogo, sempre relativamente alle cancellazioni anteriori al 13 dicembre 2014, l'applicazione degli approdi giurisprudenziali delle sezioni unite del 2013 (v. *supra* § 5.3.2) e del 2014 (v. *supra* § 5.3.4), già non agevolmente coordinabili con riferimento all'estinzione dell'ente collettivo, deve misurarsi con lo specifico contesto del processo tributario, a struttura tipicamente impugnatoria.

In quarto luogo, con riferimento all'individuazione del soggetto destinatario della pretesa fiscale, va vagliata l'applicabilità della disciplina e dei principi in tema di cancellazione della società all'ipotesi di trasferimento della sede sociale all'estero.

⁸⁴ Cfr. IBBA, *Il fallimento dell'impresa cessata*, in *Riv. soc.*, 2008, 936; CUCCURRU, *Patrimoni destinati ed insolvenza*, in *Contratto e impr.*, 2009, 422; MEOLI, *Patrimoni destinati e insolvenza*, in *Fallimento*, 2005, 113; ROCCO DI TORREPADULA, *Patrimoni destinati e insolvenza*, in *Giur. comm.*, 2004, I, 40 e, in epoca più risalente, SATTA, *Il fallimento dell'imprenditore defunto*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1960, 128; JORIO, *Gli articoli 10 e 11 della legge fallimentare e le società commerciali*, in *Riv. soc.*, 1969, 342; DI SABATO, *Il fallimento dell'imprenditore defunto*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1962, 375.

⁸⁵ Cfr. in tal senso FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale"*, cit., 559.

9.1.- Il differimento (quinquennale) della estinzione della società in materia tributaria (art. 28 d.lgs. 175/2014).

Il nuovo espediente messo in campo dal legislatore nel 2014 risponde alla finalità di agevolare il fisco, quale creditore privilegiato della società cancellata⁸⁶.

Ai sensi dell'art. 28, 4° comma, d.lgs. 175/2014, «*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*». Dunque, «*ai soli fini*» indicati, la società già cancellata ed estinta torna in vita, o meglio, trattandosi di *fiction iuris* non dissimile da quella prevista dall'art. 10 l. fall., si finge che lo sia per consentire all'Amministrazione finanziaria di perfezionare le procedure di accertamento e recupero delle proprie pretese senza essere costretta a rivolgersi a soggetti diversi dall'originario debitore.

Tuttavia, la norma menzionata solleva questioni, teoriche ed applicative, di non secondario momento connesse a:

1. l'efficacia temporale della *fiction iuris*;
2. l'ambito di applicazione, oggettivo e soggettivo;
3. le conseguenze della “sopravvivenza fiscale” in tema di poteri e legittimazione del liquidatore della società cancellata, sia a ricevere gli atti «*di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*», sia ad impugnarli;
4. l'individuazione delle modalità e dei luoghi per la notificazione degli atti suddetti;
5. la sorte dei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e del modo d'essere del tributo (o del contributo), nel corso dei quali la società abbia proceduto alla propria cancellazione;
6. l'utilizzabilità contro gli ex soci del titolo esecutivo formatosi nei confronti della società cancellata, temporaneamente e funzionalmente “tenuta in vita”;
7. la necessità o no che, ai fini dell'azione dell'Amministrazione finanziaria contro ex liquidatori ed ex soci, l'accertamento del tributo sia divenuto definitivo entro il quinquennio ed il grado di “definitività” presupposto dalla norma;
8. la sorte dei giudizi ancora pendenti al termine del quinquennio.

Le questioni saranno tra breve esaminate.

In via del tutto preliminare, possono qui riportarsi le “correzioni” dei refusi contenuti nell'art. 28 cit., apportate dalla Cassazione e pienamente condivisibili:

«Con riguardo al contenuto della norma, va innanzi tutto osservato che possono essere agevolmente superate in via interpretativa alcune difficoltà derivanti dall'imprecisione o dall'equivocità della formulazione della disposizione. In

⁸⁶ Nella Relazione illustrativa al decreto legislativo si legge «La norma recata dal comma 4 è, quindi, tesa ad evitare particolari turbative ai contribuenti conseguenti alla concentrazione dei controlli nel periodo di scioglimento e liquidazione, con evidenti effetti anche sull'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa [...]».

particolare, appare un mero refuso l'uso della scorretta espressione “cancellazione del registro delle imprese” in luogo di quella corretta, cioè “cancellazione dal registro delle imprese”. Altro refuso si rileva nel “dei”, in luogo di “relativi a”, che collega grammaticalmente gli “atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione” con “tributi e contributi, sanzioni e interessi”. Inoltre, per “atti di [...] contenzioso” debbono intendersi gli atti del processo, perché, nell'impreciso lessico della legge di delegazione n. 23 del 2014 (alla cui stregua, come è noto, deve procedersi nell'interpretazione dei decreti legislativi di attuazione), si intende per “contenzioso tributario” il “processo tributario” e la “tutela giurisdizionale” (espressioni usate promiscuamente nella rubrica e nel testo dell'art. 10 della legge di delegazione). Infine, nell'espressione “l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c.”, il “di cui” va ovviamente riferito all'estinzione (e non alla società)»⁸⁷.

Sempre in via preliminare, vanno menzionati i dubbi di legittimità costituzionale già prospettati con riferimento agli art. 3 e 76 Cost.

Sotto il primo profilo, si è ritenuto che il *favor* per il fisco comporti una disparità di trattamento per così dire “esterna” ed una “interna”, con riferimento, rispettivamente, alla posizione di tutti gli altri titolari di crediti sociali e a quella di coloro che sono destinati a succedere nella titolarità dei crediti verso l'Amministrazione facenti capo alla società cancellata. I primi, infatti, sono costretti a rivolgersi ad ex soci e liquidatori, dal momento che per essi la società cancellata è definitivamente morta, con tutte le difficoltà teorico-pratiche che ciò comporta (a differenza dell'Amministrazione che può avvantaggiarsi della *fiction iuris*); i secondi devono far valere in proprio i crediti ad essi trasferiti.

In entrambi i casi, il dubbio di incostituzionalità è stato fugato da chi ha osservato, per un verso, che l'art. 28 cit. non è norma inutile o irragionevole, ma risponde ad una precisa e coerente *ratio* (v. *infra* § 9.1.6); per un altro verso, che la posizione deteriore del contribuente troverebbe piena giustificazione nella natura volontaria della cancellazione, che, in relazione alle “mere pretese” o ai “crediti non iscrivibili in bilancio”, si risolve in una rinuncia (in linea con quanto enunciato dalle sezioni unite nel 2013)⁸⁸.

Sotto il secondo profilo, è stato denunciato l'eccesso rispetto alla delega contenuta nella l. 11 marzo 2014, n. 23, art. 1 e 7⁸⁹.

Escluso che l'art. 28 cit. possa farsi rientrare nelle previsioni dell'art. 7 (relativo all'eliminazione e revisione degli adempimenti dell'amministrazione finanziaria superflui o che diano luogo a duplicazioni, o di scarsa utilità ai fini dell'attività di controllo o di accertamento, o comunque non conformi al principio di proporzionalità; nonché revisione delle funzioni dei centri di assistenza fiscale, i

⁸⁷ Cfr. Cass. 2 aprile 2015, n. 6743, in *Foro it.*, 2015, I, 1530, in *Corriere trib.*, 2015, 1631, con nota di RAGUCCI, in *Riv. giur. trib.*, 2015, 770, con nota di GLENDI e in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1009, con note di FICARI e NICCOLINI.

⁸⁸ Cfr. G. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazioni”: profili tributari*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2015, 1050 ss. Di contrario avviso è NICCOLINI, *op. cit.*, 468 s, anche nota 35.

⁸⁹ Cfr. Cass. 2 aprile 2015, n. 6743, cit.

quali debbono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzative)⁹⁰, a taluno⁹¹ è parso di poter comunque “salvare” la norma riportandola ai principi e criteri direttivi dell’art. 1, 5° comma («uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento alla solidarietà, sostituzione e responsabilità»). Tuttavia, si è pure osservato che il termine di cinque anni appare arbitrario⁹² e che, in ogni caso, gli art. 1 e 7, «da un lato, sembrano non consentire di introdurre (sia pure temporaneamente, per alcuni rapporti e nei soli confronti di determinati enti, anche diversi dall’“amministrazione finanziaria”) una disciplina degli effetti estintivi delle società nuova e differenziata a seconda dei creditori e, dall’altro, rendono difficile far rientrare la notificazione di un atto impositivo o di riscossione ad una società estinta tra gli “adempimenti superflui”, passibili di “revisione” e di eliminazione, menzionati dalla suddetta legge di delegazione»⁹³.

9.1.1.- L’efficacia temporale della *fictio iuris*.

Si è posto innanzi tutto il problema della efficacia temporale dell’art. 28 cit., se cioè questo sia applicabile alle sole cancellazioni “richieste” dopo la sua entrata in vigore (13 dicembre 2004) ovvero anche a quelle già perfezionate a quella data. La questione è stata anche posta in termini di retroattività o no della norma, in virtù della sua natura sostanziale, parasostanziale, meramente interpretativa (o procedurale).

In quest’ultimo senso si è espressa l’Agenzia delle entrate con due circolari (la n. 31/E del 30 dicembre 2014 e la n. 6 del 19 febbraio 2015), sostenendo di conseguenza la tesi della applicabilità dell’art. 28 in via “retroattiva”.

La tesi è stata smentita, tuttavia, sia dalla giurisprudenza di merito⁹⁴ sia da quella di legittimità⁹⁵.

In particolare, Cass. 2 aprile 2015, n. 6743, cit. ha sostenuto che la norma opera su un piano sostanziale e non “procedurale”, «in quanto non si risolve in una diversa

⁹⁰ Cfr. G. PORCARO, *La cancellazione della società*, cit., 1057, nonché MURCIANO, *Differimento, ai fini fiscali, degli effetti dell’estinzione delle società: brevi riflessioni*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, 172 s., secondo cui l’intervento normativo «non ha riguardato alcun adempimento superfluo, né dell’amministrazione, né tantomeno del contribuente. Al contrario, ha imposto alla parte pubblica attività che, se riguardate nella loro sostanza, ben possono essere considerate inutili ed inutilmente affaticanti, ed ha ampliato la responsabilità dei soggetti privati, coinvolti nel capitale o nella gestione liquidatoria delle società estinte».

⁹¹ Cfr. G. PORCARO, *La cancellazione della società*, cit., 1057.

⁹² MURCIANO, *Differimento, ai fini fiscali*, cit., 173.

⁹³ V. Cass. 2 aprile 2015, n. 6743, cit.

⁹⁴ V. Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 23 gennaio 2015, in *Fisco*, 2015, 890, secondo cui: «In prima battuta, la nuova norma (art. 28, 4° comma, d.lgs. n. 175/2014) che prevede il differimento di cinque anni degli effetti dell’estinzione delle società ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, sembrerebbe essere a carattere procedimentale, con il rischio di una applicazione retroattiva, quindi a soggetti cessati prima dell’entrata in vigore della stessa; va però considerato che nell’ordinamento devono essere valorizzate quelle norme che possono essere definite “parasostanziali”, che intervengono sulla disciplina delle prove, come quella del d.lgs. n. 175/2014; questo tipo di norme, anche se disciplinano gli accertamenti, non possono ritenersi a carattere procedimentale e, quindi, non possono avere effetto retroattivo».

⁹⁵ Cass. 2 aprile 2015, n. 6743, cit.; Cass. 11 marzo 2016, n. 4788.

regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione [...] Appare del tutto irrilevante, poi, che il periodo sia stato individuato dal legislatore nella misura di cinque anni facendo riferimento (come si legge nella relazione illustrativa) al termine quinquennale di accertamento previsto dagli art. 43, 2° comma, d.p.r. n. 600 del 1973 e 57, 2° comma, d.p.r. n. 633 del 1972: è del tutto evidente, infatti, che la fattispecie oggetto del 4° comma dell'art. 28 d.lgs. n. 175 del 2014 attiene alla capacità della società e non ai termini fissati per l'accertamento (che restano regolati da altra normativa, non toccata dal 4° comma)»⁹⁶.

Ciò premesso, la non retroattività discende sia dal generale disposto del 1° comma dell'art. 11 preleggi (per cui «*la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*»), sia, in modo più specifico, dal 1° comma dell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212 del 2000)⁹⁷, secondo cui «*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*», salvi i casi di interpretazione autentica (norma quest'ultima, che non avrebbe potuto comunque essere derogata in sede di attuazione della legge delega, avendo questa imposto l'obbligo di osservare lo Statuto dei diritti del contribuente)⁹⁸.

Peraltro, all'art. 28, 4° comma, non può essere assegnata alcuna efficacia retroattiva neanche considerandolo come norma con valenza interpretativa⁹⁹.

La conseguenza di questa impostazione è che gli atti notificati a società già estinte per effetto di cancellazioni richieste ed avvenute prima del 13 dicembre 2014, devono considerarsi invalidi e non sanabili (in virtù dello *ius superveniens*), in quanto rivolti a soggetti non più esistenti (su tale profilo, v. *supra* § 9.2).

9.1.2.- L'ambito di applicazione, oggettivo e soggettivo.

La formulazione sciatta, sul piano grammaticale e tecnico, dell'art. 28, 4° comma, induce l'interprete a domandarsi quale sia con esattezza il suo ambito di applicazione, oggettivo e soggettivo.

⁹⁶ V. anche Cass. 8 settembre 2016, n. 17791, ove si precisa che il differimento quinquennale opera nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso art. 28, 4° comma, con riguardo a tributi o contributi.

⁹⁷ Accanto all'art. 3 si potrebbe richiamare l'art. 10, secondo cui i rapporti tra contribuente e Fisco devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede. In tal senso v. il rapporto del CNF, *Gli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese, tra norma generale e "norma in deroga", alla luce dell'art. 28, comma 4, d.lgs. n. 175 del 21 novembre 2014*, dove, alla possibile obiezione della natura non tributaria dell'art. 28, 4° comma, si propone di replicare nel senso che la norma attiene proprio all'attività impositiva, legata all'accertamento ed alla riscossione, disciplinandola ed estendendola sul piano della soggettività.

⁹⁸ Per la non retroattività dell'art. 28, 4° comma, cit., v. in dottrina, NICCOLINI, *op. cit.*, 469 s.; FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, 49; BIANCHI, *La disciplina transitoria dell'art. 28 d.lg. n. 175/14*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2015, fasc. 1; CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, in *Il fisco*, 2015, 2848.

⁹⁹ Come osserva la Corte, «dato il suo tenore testuale, che non solo non assegna espressamente alla disposizione alcuna natura interpretativa, ai sensi del 2° comma dell'art. 1 dello statuto dei diritti del contribuente, ma neppure in via implicita intende privilegiare una tra le diverse possibili interpretazioni delle precedenti disposizioni in tema di estinzione della società».

Sul piano oggettivo, si pone un preliminare dubbio con riferimento alle cancellazioni d'ufficio ex art. 2490, 6° comma, c.c. e 223 *septiesdecies* disp. att. c.c., rispetto alle quali, a rigore, non v'è una «*richiesta di cancellazione*». Nel primo caso, l'iscrizione d'ufficio avviene «*qualora per oltre tre anni consecutivi non venga depositato il bilancio*» di liquidazione; nel secondo caso, qualora, a seguito dello scioglimento con provvedimento dell'autorità di vigilanza (senza nomina del liquidatore ove non risulti l'esistenza di valori patrimoniali immobiliari) degli enti cooperativi che non abbiano depositato i bilanci di esercizio da oltre cinque anni, non venga presentata, entro il termine perentorio di trenta giorni dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, formale e motivata domanda all'autorità governativa da parte dei creditori o degli altri interessati, intesa ad ottenere la nomina del commissario liquidatore.

In entrambi i casi, la cancellazione costituisce la conseguenza di un comportamento inerte da parte dei soggetti onerati, riconducibile, *lato sensu* (ma non troppo, secondo quel che nella prassi accade), ad una scelta discrezionale. Ciò induce ad estendere ad essi la previsione dell'art. 28, 4° comma, che, a sua volta, presuppone la volontarietà della cancellazione¹⁰⁰.

Un secondo dubbio riguarda gli «*atti*» considerati dalla norma i quali, sul piano letterale, sono limitati a quelli «*di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*». Atti cioè che hanno la precisa funzione di notificare al destinatario una pretesa tributaria, contributiva oppure sanzionatoria, anche eventualmente in sede processuale.

In effetti, come anticipato, l'intento del legislatore pare piuttosto chiaro nel favorire il fisco e non il contribuente; sicché, i soli atti da ritenersi validi ed efficaci, a rigore, dovrebbero essere quelli notificati *alla* società cancellata e non *dalla* società. Una previsione questa, che lascia piuttosto perplessi, quanto meno per la disparità di trattamento («*interna*», come detto) che essa determina, non valendo per il contribuente la medesima fattispecie sanante¹⁰¹.

Tuttavia, se è vero che queste sono la lettera e la *ratio* della norma, è anche vero che non se ne deve dedurre, drasticamente, l'invalidità e l'inefficacia di qualsivoglia attività proveniente dalla società tenuta temporaneamente in vita. Non avrebbe senso, infatti, escludere che, a fronte della notifica dell'atto impositivo, l'ente debitore possa reagire, impugnando giudizialmente o comunque contestando l'atto stesso.

In ogni caso, quale che sia l'autore dell'atto ed il suo destinatario, la «*sopravvivenza fiscale*» della società pone il delicatissimo problema della individuazione dei soggetti legittimati e dei loro poteri (v. *infra*).

Sul piano soggettivo, il riferimento esplicito all'art. 2495 c.c. dovrebbe comportare l'applicabilità dell'art. 28, 4° comma alle sole società di capitali, nonché, per effetto del richiamo contenuto nell'art. 2519 c.c., alle società cooperative, con esclusione delle società di persone.

¹⁰⁰ Cfr. anche NICCOLINI, *op. cit.*, 470, nota 46.

¹⁰¹ Cfr. CARINCI, *op. cit.*, 2846, secondo cui sono fuori dall'ambito di applicazione della norma, quindi, il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione, i condoni, l'acquiescenza, nonché la presentazione di memorie difensive in risposta ad un atto di contestazione di una violazione ex art. 16 d.lgs. 472/1997.

La Cassazione, però, ha già manifestato contrario avviso, valorizzando maggiormente, rispetto al dato letterale, le ragioni di carattere sistematico e di coerenza, e ripetutamente enunciando e confermando il principio per il quale l'effetto estintivo che consegue alla cancellazione della società dal registro delle imprese opera, appunto, anche con riferimento alle società di persone (sia pure con efficacia solo dichiarativa e facoltà di prova contraria consistente nella dimostrazione della prosecuzione dell'attività sociale)¹⁰². Nello stesso senso si è anche espressa la dottrina prevalente¹⁰³.

9.1.3.- Le conseguenze della “sopravvivenza fiscale” in tema di poteri del liquidatore della società cancellata.

La sopravvivenza della società cancellata pone, a sua volta, il problema della sopravvivenza dei poteri del liquidatore, il quale, dopo l'approvazione del bilancio di liquidazione e l'iscrizione della cancellazione, ha esaurito i propri compiti e funzioni. In altri termini, ci si chiede se la norma in esame comporti una *prorogatio ex lege* o, se si preferisce, una *perpetuatio* di tali poteri¹⁰⁴.

Va subito ribadito che, trattandosi di sopravvivenza relativa, vale a dire «*ai soli fini*» indicati dall'art. 28, 4° comma, giammai il liquidatore avrebbe titolo, né in quanto rappresentante organico “prorogato” *ex lege* né in proprio nome e per conto della società, per richiedere agli ex soci la restituzione delle somme da essi percepite in base al bilancio finale di liquidazione, neanche nei limiti di quanto serva a soddisfare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria¹⁰⁵.

Senza dubbio, però, egli conserva tutti i poteri di rappresentanza della società, sul piano sostanziale e processuale, nella misura in cui questi rispondano “ai fini” indicati dall'art. 28, 4° comma. Dunque, deve poter non soltanto ricevere le notifiche degli atti dagli enti creditori, ma anche opporsi agli stessi, conferire mandato alle liti¹⁰⁶. A questi risultati si è pervenuti, del resto, anche con riferimento alla *fictio iuris* di cui all'art. 10 l. fall. (v. *supra* § 8). Sembra inevitabile ritenere, tuttavia, che il liquidatore che assuma l'iniziativa di impugnare gli atti menzionati debba anche

¹⁰² V. Cass. 15 ottobre 2008, n. 25192, in *Società*, 2009, 877, con nota di RONCO; successivamente, v. Cass. 4060-4061-4062/2010/SU, cit., nonché Cass. 7 febbraio 2012, n. 1677, in *Obbligazioni e contratti*, 2012, 415, con nota di BOLOGNESI, in *Giur. it.*, 2012, 2572, con nota di COTTINO, in *Società*, 2013, 9, con nota di CORRADI, nonché in *Corriere giur.*, 2012, 1075, con nota di DE CARO; Cass. 6 novembre 2013, n. 24955, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Procedimento civile*, n. 145; Cass. 24 luglio 2014, n. 16974, in *Vita not.*, 2014, 1416; Cass., sez. trib., 2 aprile 2015, n. 6743, cit.; Cass. 19 ottobre 2015, n. 21112, in www.lanuovaproceduracivile.com, 2016; Cass. 6 luglio 2016, n. 13792.

¹⁰³ Cfr. NICCOLINI, *op. cit.*, 471; PORCARO, *op. cit.*, 1053, nota 9; CARINCI, *op. cit.*, 2846, che, però, ritiene non sussista, per le società di persone, la medesima utilità per il fisco di garantirne la “sopravvivenza fiscale”, data l'inapplicabilità ad esse dell'art. 36 d.p.r. 602/1973 e stante la responsabilità diretta ed integrale degli ex soci, che garantirebbero comunque la salvaguardia delle ragioni creditorie. In senso opposto, v. FRANSONI, *op. cit.*, 49.

¹⁰⁴ Analoga questione si pongono, come si è innanzi visto, coloro che, indipendentemente da una espressa previsione di legge (e, semmai, in analogia con quanto disposto dall'art. 10 l. fall.) ovvero in applicazione estensiva dell'art. 111 c.p.c., ritengono che, con riguardo ai processi pendenti, la società cancellata debba considerarsi ancora in vita o quanto meno *come se* lo fosse.

¹⁰⁵ V., in tal senso, NICCOLINI, *op. cit.*, 473.

¹⁰⁶ Cfr. PORCARO, *op. cit.*, 1060, nota 21.

assumersi l'onere di pagamento delle spese di giudizio¹⁰⁷, ferma restando la possibilità di agire nei confronti degli ex soci per ottenere il rimborso di quanto corrisposto a tale titolo, sia pure nei limiti di quanto da questi riscosso a seguito della liquidazione¹⁰⁸.

Semmai, v'è da chiedersi se la *prorogatio* del liquidatore porti con sé anche quella dell'assemblea, nonché, come ulteriore conseguenza, la sopravvivenza del vincolo sociale.

La risposta a questi due interrogativi deve essere negativa, perché la sopravvivenza voluta dal legislatore con la norma in parola non significa "resurrezione" della società, ma si risolve, come già detto, in una mera *fictio iuris*; in altri termini, il legislatore non ha inteso dire che la società torna in vita, bensì soltanto che *si finge* che torni in vita. D'altra parte, non potrebbe in alcun modo concepirsi un ente effettivamente vivo ed operante sotto alcuni aspetti ed effettivamente defunto sotto tutti gli altri. Questo basta ad escludere una *prorogatio* dell'assemblea e, a maggior ragione, del vincolo sociale¹⁰⁹.

Ciò non toglie che si debba comunque trovare adeguata soluzione al problema della eventuale sostituzione del liquidatore nel caso in cui questo venga a mancare o decada dalla carica.

A tal fine, si potrebbe invocare l'art. 2487, 2° comma, c.c., che attribuisce al tribunale il potere di nominare (e, quindi, di sostituire) il liquidatore in caso di inerzia da parte dell'assemblea. E tuttavia, come giustamente è stato osservato, mancando una assemblea, non vi è inerzia che possa giustificare l'applicazione di tale norma¹¹⁰. Lo stesso è a dirsi nell'ipotesi in cui sorga l'esigenza di revocare il liquidatore (v. art. 2487, 4° comma, c.c.).

Sembra legittimo, allora, far leva sull'art. 78 c.p.c. per sostenere la possibilità di nominare un curatore speciale¹¹¹ al solo fine di provvedere al ripristino della rappresentanza legale dell'ente, ancora una volta alla stessa stregua di quanto sostenuto dalla giurisprudenza con riferimento all'art. 10 l. fall. (anche prima della riforma del diritto societario del 2003)¹¹².

9.1.4.- L'individuazione delle modalità e dei luoghi per la notificazione di avvisi, atti impositivi e giudiziali.

¹⁰⁷ Cfr. anche FRANSONI, *op. cit.*, 51.

¹⁰⁸ Nello stesso senso, v. NICCOLINI, *op. cit.*, 477, nota 59, il quale fa leva sui principi desumibili dagli art. 1720, 2° comma, c.c. (in tema di mandato), 2031, 1° comma, c.c. (in tema di gestione di affari altrui) e 2234 c.c. (in tema di rapporti tra cliente e professionista intellettuale).

¹⁰⁹ Cfr. FRANSONI, *op. cit.*, 51, che a questo proposito parla di «corto-circuito che la nuova disciplina viene a realizzare».

¹¹⁰ Cfr. NICCOLINI, *op. cit.*, 475, nota 55, che esclude anche l'applicabilità dell'art. 2386, 5° comma, c.c., che attribuisce al collegio sindacale poteri sostitutivi di nomina.

¹¹¹ Cfr. NICCOLINI, *op. ult. loc. cit.*

¹¹² V. Cass. 1° agosto 2012, n. 13827, *Foro it.*, Rep. 2012, voce *Fallimento*, n. 260; Cass. 28 maggio 2004, n. 10314, in *Notariato*, 2005, 244, con nota di TOSCANO; Cass. 12 novembre 2004, n. 21520, in *Foro it.*, Rep. 2004, voce *Società*, n. 1209; Cass. 17 marzo 1998, n. 2869, *id.*, Rep. 1998, voce *cit.*, n. 862.

Se risulta chiaro che l'ex liquidatore debba conservare i poteri necessari a ricevere gli atti impositivi e a reagire agli stessi, non altrettanto chiari risultano i luoghi presso cui notificare tali atti e le modalità attraverso le quali procedere.

Per quanto riguarda i luoghi, si ritiene per lo più che la sopravvivenza, sia pur relativa, della società comporti quella della sua sede, quale ultimo domicilio fiscale. In tal senso si è orientata anche l'Agenzia delle entrate, secondo cui l'effetto estintivo vero e proprio si produce soltanto al termine dei cinque anni dalla data della cancellazione¹¹³.

A parte ogni considerazione critica sotto quest'ultimo profilo¹¹⁴, la soluzione, per quanto coerente, non è affatto appagante.

Infatti, una volta cancellata la società, è ben difficile che di essa resti operativa la sede (tanto quella legale quanto quella effettiva), con conservazione dei luoghi. In mancanza di elementi utili ad individuarla e soprattutto a riferirla al destinatario degli atti impositivi, quella che era la sede sociale diventa un luogo fantasma, un "non luogo". Si potrebbe obiettare che, a fronte del venir meno del soggetto debitore, l'art. 2495, 2° comma, c.c. predispone già un analogo meccanismo, consentendo ai creditori sociali di proporre la domanda nei confronti degli ex soci e dei liquidatori presso l'ultima sede della società. A questa obiezione si potrebbe replicare, tuttavia, che il funzionamento di tale meccanismo, concepito indubbiamente al fine di agevolare i creditori sociali, già di per sé rischia di non essere effettivo e che perciò deve considerarsi eccezionale; questa è la ragione per la quale il legislatore ha ne prudentemente limitato l'applicazione ad un periodo di tempo relativamente breve (un anno). Lo stesso è a dirsi in relazione alla situazione che viene a determinarsi in materia fallimentare, in relazione alla quale la giurisprudenza afferma sì la possibilità di notificare il ricorso per la dichiarazione di fallimento presso la sede della società cancellata, fermo restando, però, il limite temporale di un anno stabilito dall'art. 10 l. fall.¹¹⁵

Insomma, l'eccezionalità di queste ipotesi trova giustificazione nella brevità del lasso temporale entro il quale la notificazione presso la sede sociale è consentita. Oltre questo limite, cadono la presunzione di riferibilità della notificazione al destinatario e soprattutto la presunzione di conoscenza o conoscibilità dell'atto¹¹⁶. Consentire, invece, che questa presunzione valga per ben cinque anni significa favorire il fisco e pregiudicare irragionevolmente i destinatari finali degli effetti dell'accertamento tributario (gli ex soci, nella misura in cui si riconosca che tale accertamento rientri nella fattispecie costitutiva della pretesa dell'Amministrazione nei loro confronti e che il titolo esecutivo formatosi nei confronti della società sia spendibile anche contro di essi: v. *infra* § 7). La naturale recettività degli atti impositivi si risolverebbe in una prerogativa vuota e formale.

¹¹³ V. Circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E, § 13.4.

¹¹⁴ La società, a ben vedere, non si è estingue al termine dei cinque anni, ma a far data dalla cancellazione e con effetto immediato, secondo quel che emerge dall'art. 2495 c.c. e l'opinione pressoché unanime di dottrina e giurisprudenza.

¹¹⁵ V. Cass. 6 novembre 2013, n. 24968, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Fallimento*, n. 207.

¹¹⁶ Cfr. NICCOLINI, *op. cit.*, 476, nota 56; CARINCI, *op. cit.*, 2847.

La *fictio* della permanenza in vita della società dovrebbe portare, in ogni caso, a verificare l'utilizzabilità delle forme della notificazione alle persone giuridiche disciplinate dall'art. 145 c.p.c. (non escluse dall'art. 60 d.p.r. 600/1973), secondo cui essa si esegue, in via alternativa, *«nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede»* oppure *«a norma degli artt. 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale»*. In caso di impossibilità ad esecuzione nelle forme appena indicate, *«la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto, che rappresenta l'ente, può essere eseguita anche a norma degli artt. 140 o 143»*¹¹⁷.

Esclusa l'opportunità (se non la stessa possibilità) di sostenere la percorribilità della prima via (notifica presso la sede della società) per le ragioni innanzi dette, non resta che vagliare la seconda (notificazione al rappresentante della società e, quindi, al liquidatore "prorogato").

A questo fine, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe disporre di elementi sufficienti ad individuare e specificare la residenza, il domicilio o la dimora abituale dell'ex liquidatore. Ora, a parte l'ipotesi di notificazione effettuata a mani proprie ed anche ammesso che in virtù del combinato disposto degli art. 383, 4° comma, 2487 bis e 2488 c.c. l'ex liquidatore sia obbligato ad indicare il proprio domicilio all'atto di iscrizione della propria nomina nel registro delle imprese, l'ordine scandito dall'art. 145 c.p.c. non dovrebbe poter essere scavalcato in quanto considerato inderogabile. Ed infatti, la giurisprudenza, sia pure con riferimento al ricorso per dichiarazione di fallimento, afferma la nullità della notificazione effettuata al liquidatore della società debitrice presso l'indirizzo del medesimo riportato nella visura camerale della società (nella specie, conseguente alla trasmissione per via telematica da parte del notaio rogante del verbale di messa in liquidazione), ove tale indirizzo non corrisponda a quello della sua *residenza* effettiva, avendo peraltro le risultanze anagrafiche valore presuntivo superabile da prova contraria ricavabile da qualsiasi fonte di convincimento¹¹⁸.

A meno di non volere ritenere l'ostacolo insuperabile e di essere costretti a ricorrere alla notificazione nei confronti degli irreperibili o degli incapaci (art. 140 c.p.c.), si potrebbe far leva sull'operatività dell'art. 60 d.p.r. 600/1973, che al 1° comma, lett. d) stabilisce che *«è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero*

¹¹⁷ Ai sensi dell'art. 145, 2° comma, c.p.c., *«La notificazione alle società non aventi personalità giuridica, alle associazioni non riconosciute e ai comitati di cui agli artt. 36 e seguenti del codice civile si fa a norma del comma precedente, nella sede indicata nell'art. 19, secondo comma, ovvero alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale»*.

¹¹⁸ Cass. 6 giugno 2013, n. 14338, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Notificazione civile*, n. 71.

in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate»¹¹⁹. In questo senso si è anche espressa l'Agenzia delle entrate, ponendo quella appena riportata, come alternativa alla regola della notificazione presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale della società¹²⁰. Non si può fare a meno di osservare, tuttavia, la debolezza di tale soluzione, dal momento che, allo stato, l'elezione di domicilio, che dovrebbe avvenire precedentemente alla cancellazione, costituisce comunque una mera «*facoltà*».

A ben vedere, l'unica soluzione che, al momento, sembra presentare meno criticità (per quanto anch'essa non del tutto soddisfacente), sembra essere quella offerta dall'ultimo comma dell'art. 60 cit., aggiunto dal d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 (*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*), conv. con modif. in l. 1° dicembre 2016, n. 225, ai sensi del quale «*In deroga all'articolo 149-bis del codice di procedura civile e alle modalità di notificazione previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta non compatibili con quelle di cui al presente comma, la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato può essere effettuata direttamente dal competente ufficio con le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo di posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC). All'ufficio sono consentite la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, di tali indirizzi. Se la casella di posta elettronica risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio*» (prima parte). Le imprese costituite in forma societaria, infatti, hanno l'obbligo di attivare e comunicare, all'atto di iscrizione presso il registro delle imprese, il proprio indirizzo di posta elettronica certificata, ai sensi dell'art. 16, 6° comma, d.l. 185/2008 (conv. con modif. dalla l. 2/2009); a questo indirizzo l'Amministrazione può notificare direttamente (senza passare, cioè, attraverso l'attività dell'ufficiale giudiziario, essendo consentita espressamente la deroga all'art. 149 bis c.p.c.) avvisi di accertamento ed atti impositivi¹²¹.

Si potrebbe sollevare l'obiezione che la pec della società cancellata potrebbe non essere più stata rinnovata. Sennonché, la seconda parte del nuovo ultimo comma dell'art. 60 stabilisce che, se anche a seguito del secondo tentativo, «*la casella di posta elettronica risulta satura oppure se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido o attivo, la notificazione deve essere eseguita*

¹¹⁹ L'art. 143 c.p.c., relativo alla notificazione nei confronti dei soggetti dei quali non sono conosciuti la residenza, la dimora e il domicilio o privi di un procuratore ai sensi dell'art. 77 c.p.c., non sarebbe comunque applicabile in virtù dell'esclusione espressa contenuta nell'art. 60, 1° comma, lett. f).

¹²⁰ Cfr. CARINCI, *op. cit.*, 2848, secondo cui l'elezione di domicilio «finisce per diventare un'opzione necessitata».

¹²¹ Ad analoga conclusione è giunta la Cassazione con riferimento alla notificazione del ricorso per dichiarazione di fallimento: v. Cass. 13 settembre 2016, n. 17946. Cfr., con riferimento all'art. 10 l. fall., sia pure per l'ipotesi di cessazione dell'attività da parte dell'imprenditore individuale, Cass. 9 settembre 2016, n. 17884.

mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società InfoCamere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni; l'ufficio inoltre da' notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico»¹²².

Restano due profili di perplessità: il primo, connesso al fatto che la notificazione a mezzo pec è facoltativa (l'Amministrazione “può” farvi ricorso); il secondo, legato al fatto che, in caso di disattivazione della pec della società cancellata, per quanto sia obbligatorio procedere al deposito telematico dell'atto e alla sua pubblicazione nell'apposito sito, è comunque anche necessario darne notizia al destinatario (la società cancellata) a mezzo di lettera raccomandata, il che finisce per riproporre il problema dell'individuazione del luogo presso il quale notificare l'ente estinto¹²³.

Per quanto concerne specificamente gli atti di riscossione, l'art. 14 d.lgs. 24 settembre 2015, n. 159 (*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23*), aveva previsto che «Al fine di potenziare la diffusione dell'utilizzo della posta elettronica certificata nell'ambito delle procedure di notifica, nell'ottica del massimo efficientamento operativo, della riduzione dei costi amministrativi e della tempestiva conoscibilità degli atti da parte del contribuente», il 2° comma dell'art. 26 d.p.r. 602/1973 fosse sostituito dal seguente, applicabile alle notifiche effettuate a decorrere dal 1° giugno 2016: «La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, la notifica avviene esclusivamente con tali modalità, all'indirizzo risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC). All'Agente della riscossione è consentita la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, di tali indirizzi. Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile. Se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido e attivo, la notificazione deve eseguirsi, mediante deposito dell'atto presso gli uffici della Camera di Commercio competente per territorio e pubblicazione del relativo avviso sul sito informatico della medesima, dandone notizia allo stesso destinatario per raccomandata con avviso di ricevimento, senza ulteriori adempimenti a carico dell'agente della riscossione. Analogamente si

¹²² La terza parte dell'art. 60 dispone, inoltre, che «Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notificazione si intende comunque perfezionata per il notificante nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio, mentre per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ufficio o, nei casi di cui al periodo precedente, nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere Scpa».

¹²³ Se, invece, si ritenesse sufficiente, ai fini del perfezionamento della notificazione il deposito telematico e la sua pubblicazione sul sito informatico della Camera di commercio, ogni problema sarebbe superato.

procede, quando la casella di posta elettronica risulta satura anche dopo un secondo tentativo di notifica, da effettuarsi decorsi almeno quindici giorni dal primo invio».

Con riguardo alle notifiche anteriori al 1° giugno 2016, la giurisprudenza di merito aveva contestato la validità della notifica della cartella esattoriale a mezzo pec, facendo leva sul fatto che attraverso tale strumento non si sarebbe portato a conoscenza del destinatario l'atto in originale, bensì soltanto una sua copia informatica, priva di qualsiasi attestazione di conformità da parte di un pubblico ufficiale¹²⁴.

Sta di fatto che, indipendentemente dalla correttezza di questo orientamento, l'obbligatorietà dell'utilizzo della pec è venuta meno per le notificazioni da effettuare a partire dal 1° luglio 2017, per effetto del d.l. 193/2016 cit., che ha nuovamente modificato l'art. 26 d.p.r. («[...] *La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta. In tali casi, si applicano le disposizioni dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. [...] Nei casi previsti dall'art. 140, del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune. L'esattore deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione. Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto [...]*»).

Infine, lo stesso d.l. 193/2016, all'art. 7 quater, 10° comma, ha disposto che «*Per soddisfare l'esigenza di massima tutela giurisdizionale del debitore iscritto a ruolo, le notificazioni delle cartelle e degli altri atti della riscossione relative alle imprese individuali o costituite in forma societaria, ai professionisti iscritti in albi o elenchi e agli altri soggetti che hanno richiesto la notificazione all'indirizzo di posta elettronica certificata, eventualmente eseguite nel periodo dal 1° giugno 2016 alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto con modalità diverse dalla posta elettronica certificata, sono rinnovate mediante invio all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario e i termini di impugnazione degli stessi atti decorrono, in via esclusiva, dalla data di rinnovazione della notificazione*».

Infine, un problema può porsi per la notifica degli atti processuali. Infatti, mentre innanzi al giudice ordinario civile la pec rappresenta una forma di trasmissione pienamente valida e in molti casi obbligatoria in virtù dell'operatività delle regole del

¹²⁴ Cfr. Comm. trib. prov. Lecce 26 febbraio 2016, n. 611; Comm. trib. prov. Napoli 12 maggio 2016, n. 1817.

c.d. processo civile telematico¹²⁵, innanzi al giudice tributario, la situazione è ancora in via sperimentale¹²⁶.

9.1.5.- La sorte dei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e del modo d'essere del tributo, nel corso dei quali la società abbia proceduto alla propria cancellazione.

La previsione dell'art. 28, 4° comma, fa sì che, nei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento dell'esistenza e del modo d'essere del tributo, la società che è parte in causa e ha proceduto alla propria cancellazione non debba considerarsi estinta ai sensi dell'art. 2495 c.c. (che viene esplicitamente posto fuori gioco), né “venuta meno” agli effetti degli art. 110 e 111, 2° comma, c.p.c., né “morta” ex art. 299 ss. c.p.c.

Ne consegue che, per tutto il periodo stabilito dalla norma (cinque anni) e sino alla sua conclusione:

- a) la società non perde (*rectius*: si finge che non perda) né la capacità di essere parte né la capacità processuale;
- b) la rappresentanza organica permane in capo al precedente liquidatore, in virtù di una *prorogatio ex lege* (salve le complicazioni innanzi indicate circa le ipotesi in cui sia necessario provvedere alla sua sostituzione);
- c) il processo non deve interrompersi, non essendovi alcuna (immediata) necessità di ripristinare l'effettività del contraddittorio;
- d) l'iter processuale prosegue da e nei confronti della società, in persona del precedente liquidatore “prorogato”;
- e) nel passaggio da un grado all'altro di giudizio la società, in persona del liquidatore “prorogato”, è legittimata a proporre e ricevere l'impugnazione.

¹²⁵ Cfr. per tutti G.G. POLI, *Processo civile telematico: le novità del d.l. n. 90/2014*, in www.treccanionline.it; Id., *Il processo civile telematico del 2015 tra problemi e prospettive*, in *Giusto proc. civ.*, 2015, 229; Id., *Sulle (nuove forme di) nullità degli atti ai tempi del processo telematico*, in *Giur. it.*, 2015, 368; Id., *Profili teorico-pratici del deposito degli atti nel processo civile telematico*, in *Foro it.*, 2014, V, 137; DE SANTIS A.D.-POLI G.G., *Il processo civile telematico alla prova dell'obbligatorietà: lo stato dell'arte agli inizi del 2013*, in *Foro it.*, 2013, V, 109. V. anche DELLA PELLE N., *Pct: il problema del deposito telematico di atto introduttivo nativo cartaceo*, in www.altalex.com (2015); RUDI J., *Processo civile telematico: il deposito in formato o con modalità non consentite*, in *Nuova proc. civ.*, 2014, fasc. 3, 74.

¹²⁶ V. Cass. 12 settembre 2016, n. 17941, secondo cui in tema di contenzioso tributario, la notifica della sentenza effettuata a mezzo pec dal difensore del contribuente, munito dell'autorizzazione del consiglio dell'ordine di appartenenza, all'amministrazione finanziaria, in data 5 dicembre 2014, è inesistente e insuscettibile di sanatoria, per cui non è idonea a far decorrere il termine breve per l'impugnazione, atteso che, ai sensi dell'art. 16 bis, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, che richiama il d.m. 23 dicembre 2013 n. 163, le notifiche tramite pec degli atti del processo tributario sono previste in via sperimentale solo a decorrere dal 1° dicembre 2015 ed esclusivamente dinanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria, come precisato dall'art. 16 d.m. 4 agosto 2015.

Il d.m. 15 dicembre 2016 ha esteso ad undici regioni e due province autonome le disposizioni del processo tributario telematico.

Cfr. LUPI, *Processo tributario telematico*, in *Controlli fiscali*, 2016, fasc. 1, 5; MECACCI, *Il processo tributario telematico: principi, normativa e questioni aperte*, in *Corriere trib.*, 2016, 1175.

9.1.6.- La “certezza legale del tributo” e l’esecuzione *ultra partes* del titolo esecutivo formatosi nei confronti della società cancellata, temporaneamente e funzionalmente “tenuta in vita”. La *ratio* della *fictio iuris*.

Più di un commentatore ha messo in evidenza che la *ratio* dell’art. 28, 4° comma, là dove dispone la sopravvivenza della società, consiste proprio nel consentire all’Amministrazione finanziaria di definire la propria pretesa fiscale nei confronti della società stessa, a sua volta necessaria per la proposizione dell’azione di responsabilità (ai sensi dell’art. 36 d.p.r. 602/1973¹²⁷, essendo preclusa l’operatività dell’art. 2495 c.c. per tutto il corso del quinquennio)¹²⁸. In altri termini, la *fictio iuris* serve al fisco affinché questo possa coltivare la propria pretesa creditoria ed ottenere la “certezza legale del tributo”¹²⁹ dovuto dalla società cancellata – il cui onere di prova incombe sull’ufficio impositore¹³⁰ – vale a dire la definitività dell’atto impositivo. Sul modo di coltivare la pretesa, facendo valere la *fictio*, si è già detto.

Una volta perfezionatosi tale presupposto¹³¹, all’Amministrazione non resta che rivolgersi agli ex soci per il fatto stesso che essi abbiano percepito somme o beni

¹²⁷ Vale la pena ricordare che l’art. 36 cit. è stato modificato dal d.lgs. 175/2014. In particolare, ai sensi del 1° comma, «*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 per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti*». Ai sensi del 2° comma, «*[...] I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria. [...] La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'articolo 39*».

¹²⁸ CARINCI, *L’estinzione delle società*, cit., 2850; ID., *La nozione di “imposte dovute”*, rilevante per la responsabilità del liquidatore della società, in *Corriere trib.*, 2014, 785 ss. con riferimento alla responsabilità dei liquidatori.

Sul rapporto tra la responsabilità ex art. 36 e quella ex art. 2495 c.c., v. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 48 ss.

¹²⁹ Cfr. PORCARO, *op. cit.*, 1062 ss.

¹³⁰ Cass. 8 gennaio 2014, n. 179, in *Corriere trib.*, 2014, 790, secondo cui in tema di responsabilità dei liquidatori ex art. 36 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, la condizione della certezza legale del tributo deve sussistere al momento dell’esercizio dell’azione di responsabilità da parte dell’amministrazione finanziaria e non a quello del deposito del bilancio finale di liquidazione ad opera del liquidatore, mentre quest’ultimo ha l’onere di provare l’insussistenza dei presupposti del debito (quali la mancanza di attivo nel patrimonio sociale) ovvero l’incertezza del debito stesso.

¹³¹ Nel senso che l’accertamento tributario nei confronti della società costituisca un indispensabile antecedente logico-giuridico dell’accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell’unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano; quindi, la contemporanea pendenza del

sociali ed entro i limiti normativamente segnati, ovvero nei confronti degli ex liquidatori facendo valere il comportamento “colpevole” da essi posto in essere. In ogni caso, l’azione di responsabilità non ha ad oggetto il momento formativo della pretesa nei confronti della società, che, come detto, si presuppone già perfezionato, ma si fonda su fatti ulteriori rispetto all’obbligazione tributaria (sulla quale, comunque, la responsabilità è commisurata)¹³².

Se questa è la *ratio* della norma in esame, vien da chiedersi:

- a) se l’Amministrazione finanziaria sia tenuta a notificare avvisi ed atti non soltanto alla società fittiziamente tenuta in vita, in persona del liquidatore “prorogato”, ma anche ad ex soci e liquidatori (questi ultimi in proprio?);
- b) quali rimedi abbiano ex soci e liquidatori ai quali non siano stati notificati avvisi ed atti formati e notificati soltanto nei confronti della società;
- c) se sia necessario che la “certezza legale del tributo” dovuto dalla società venga acquisita entro l’arco del quinquennio;
- d) se sia possibile accedere ad una nozione meno rigorosa di “certezza legale del tributo” rispetto a quella comunemente accolta (in termini di inoppugnabilità dell’atto ovvero di passaggio in giudicato della sentenza).

Sub a) e b), tanto la lettera quanto la già evidenziata *ratio* della norma depongono nel senso che la notificazione sia rivolta alla sola società. L’Agenzia delle entrate ha chiarito nel 2015 che, ciononostante, ad ex soci e liquidatori è consentito impugnare avvisi ed atti. Tuttavia, ciò non sembra sufficiente ad evitare un pregiudizio al diritto di difesa di tali soggetti, i quali potrebbero non aver acquisito conoscenza legale dell’avviso o dell’atto notificati alla società e, quindi, potrebbero non essere messi nella condizione di proporre una tempestiva impugnazione. Il liquidatore avrebbe conoscenza di avvisi ed atti non in proprio, bensì come rappresentante organico della società.

Sub c), in base a quanto detto, l’operatività della norma sembra essere strettamente connessa al periodo di tempo da essa individuato. L’Amministrazione

processo sull’avviso di accertamento nei confronti della società e del processo sull’avviso di accertamento nei confronti del socio imponga comunque la necessità di un loro coordinamento, questo non può che realizzarsi, in difetto di litisconsorzio, o attraverso il meccanismo della sospensione del processo sull’avviso di accertamento nei confronti del socio fino alla definizione, con sentenza passata in giudicato, del processo sull’avviso di accertamento nei confronti della società o attraverso il meccanismo della riunione dei processi, v. Cass. 16 luglio 2014, n. 16294, in *Fisco*, 2014, 3284.

¹³² Cfr. PORCARO, *op. cit.*, 1064; FRANSONI, *L’estinzione postuma*, cit., 56; RAGUCCI, *La responsabilità tributaria di liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.lgs. n. 175/2014*, in *Commento al decreto sulle semplificazioni. D.Lgs. n. 175 del 2014*, a cura di Muleo, Torino, 2015, 140; DEOTTO, *Non si può essere «un po’ morti»: quindi una società estinta non può mai stare in giudizio*, in *Fisco*, 2015, 1751; PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 64 ss., il quale però mette in evidenza la sostanziale inutilità della norma, la cui natura sarebbe meramente “condonistica”, «volta cioè non a risolvere, nel contesto tributario, i problemi strutturali che la cancellazione delle società solleva, bensì a far fronte ad una serie di difficoltà storicamente contingenti, relative ai procedimenti ed ai processi tributari già in corso all’entrata in vigore del D.lgs. n. 175/2014 e sui quali pendeva o si era già abbattuta la “spada di Damocle” della “inesistenza” o “radicale nullità” dell’atto impositivo o della “inammissibilità” del ricorso o dell’impugnazione».

dovrebbe acquisire la “certezza” entro il quinquennio usufruendo della *fictio iuris*, potendo agire nei confronti di ex soci e liquidatori anche successivamente.

Sub d), o si è disposti ad accogliere una nozione più morbida di “certezza legale del tributo” oppure l’art. 28, 4° comma, è destinato a risolversi in un’arma spuntata, dovendosi riconoscere che è ben difficile che nell’arco del quinquennio si riesca ad ottenere questo risultato.

Si potrebbe ritenere, dunque, che la “certezza” consista non soltanto nella situazione di definitività dell’atto conseguita a seguito dell’inutile decorso dei termini di impugnazione, ma anche in quella connessa al rigetto in primo grado della impugnazione (non, dunque, al passaggio in giudicato della sentenza).

Ciò detto, va da sé che l’Amministrazione possa agire nei confronti degli ex soci, ai sensi nei limiti dell’art. 36 cit., in quanto successori.

In ogni caso, l’esecuzione dovrà essere preceduta dalla notificazione di un atto di riscossione, motivato anche con riferimento all’avvenuto accertamento nei confronti della società¹³³, anch’esso autonomamente impugnabile¹³⁴.

Sotto tale ultimo profilo, è appena il caso di osservare che l’unico patrimonio aggredibile è proprio quello degli ex soci. La previsione dell’art. 28, 4° comma, infatti, non comporta affatto la ricostituzione o la reviviscenza del patrimonio sociale né un (sia pur provvisorio) obbligo di restituzione da parte degli ex soci di quanto da essi percepito a seguito della liquidazione. La norma in esame ha il senso di agevolare gli enti creditori, non di ostacolarli nel recupero di quanto ad essi spettante. Insomma, non è una norma, quella in esame, in favore degli ex soci, ma del fisco. Dunque, se è vero che per cinque anni quest’ultimo può rivolgere la propria pretesa nei confronti della società, una volta formato il titolo esecutivo, non v’è altra strada che agire contro gli ex soci¹³⁵, facendone valere la responsabilità ed aggredendone il patrimonio (l’unico disponibile, visto che quello sociale non v’è più), sia pure nei limiti normativamente segnati¹³⁶.

¹³³ Cfr. PORCARO, *op. cit.*, 1074 s. Con riferimento al quadro normativo applicabile alle cancellazioni alle quali il regime dell’art. 28, 4° comma, non è applicabile, nel senso della necessità di un autonomo atto di accertamento nei confronti degli ex soci, preliminarmente all’azione di riscossione nei loro confronti, v. BASILAVECCHIA, *Quale atto impositivo*, cit., 2441 ss.; CARINCI, *La nozione*, cit., 787.

¹³⁴ Una soluzione che, rispetto alle società di persone, non ha trovato ostacoli in giurisprudenza: v. Cass. 3 gennaio 2014, n. 49, in *Foro it.*, Rep. 2014, voce *Società*, n. 449; Cass. 24 marzo 2011, n. 6734, in *Foro it.*, 2012, I, 894; Cass. 16 gennaio 2009, n. 1040, in *Foro it.*, 2010, I, 214; Cass. 15 luglio 2005, n. 15036, in *Giur. it.*, 2007, 1467, con nota di TRIPALDI, *Brevi note sull’efficacia esecutiva del titolo giudiziale reso in confronto della società di persone anche nei riguardi del socio illimitatamente responsabile*; Cass. 6 ottobre 2004, n. 19946, in *Riv. dir. proc.*, 2005, 1095, con nota di TOTA, *Sull’efficacia contro il socio illimitatamente responsabile della condanna emessa nei confronti della società*. In dottrina, v. LUISO, *L’esecuzione “ultra partes”*, Milano, 1984. Per una valutazione critica rispetto a tale orientamento giurisprudenziale, v. BALENA, *Sentenza contro società di persone ed effetti per il socio*, in *Giusto proc. civ.*, 2009, 35 ss.

¹³⁵ In senso contrario, v. Cass. 27 febbraio 2014, n. 4699, in *Foro it.*, Rep. 2014, voce *Società*, n. 623.

¹³⁶ Interpretazione questa, che sembra in linea con l’effettiva *ratio* dell’art. 28, 4° comma.

9.1.7.- Il termine del quinquennio: la successione degli ex soci e la sorte dei giudizi ancora pendenti.

A questo punto occorre domandarsi cosa accada al termine del quinquennio, quando ormai la *fictio iuris* è cessata e la società deve considerarsi estinta a tutti gli effetti, anche quelli fiscali.

Sul piano sostanziale, deve ritenersi che, ove l'Amministrazione finanziaria non fosse riuscita ad ottenere "certezza legale del tributo" dovuto dalla società, dovrebbe tornare a rivolgere la propria pretesa nei confronti degli ex soci¹³⁷, ferma restando la validità e l'efficacia di avvisi ed atti in precedenza notificati alla società. A tal fine, tuttavia, dovrebbe provvedere alla notificazione di un autonomo atto di accertamento¹³⁸, opportunamente collegato, sul piano motivazionale, a quelli precedenti riguardanti la società. A maggior ragione, un nuovo e autonomo atto di accertamento dovrebbe essere notificato agli ex liquidatori, collegato anch'esso nel contenuto a quelli precedenti, ferma la loro responsabilità a titolo extracontrattuale esperibile non più soltanto ex art. 36 d.p.r. 602/1973, ma anche ex art. 2495 c.c.,

Sul piano processuale, la sorte del giudizio pendente dipende da quel che si ritiene in ordine alle conseguenze dell'estinzione della società per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, in caso di sopravvenienze passive.

In base alla tesi qui preferita e sostenuta, si deve escludere che la sopravvenuta morte anche fiscale della società comporti una interruzione del giudizio pendente. Conseguenza questa, che invece sembra inevitabile accedendo alla impostazione accolta dalle sezioni unite del 2013, che porta ad inquadrare l'ipotesi in parola nell'ambito di un fenomeno di successione *sui generis* con applicazione degli art. 110 e 299 ss. c.p.c., nonché dell'ormai nuovamente operativo art. 2495 c.c. In sostanza, torna a trovare applicazione l'orientamento formatosi in relazione alle cancellazioni richieste in data anteriore al 13 dicembre 2014.

Invece, prediligendo la tesi della estinzione seguita da successione a titolo particolare, l'ipotesi dovrebbe essere disciplinata dall'art. 111 c.p.c., pur con i necessari adeguamenti alla particolarità del caso, con continuazione del processo tra le parti originarie (l'Amministrazione finanziaria e la società), salva la partecipazione dei successori (gli ex soci).

A ben vedere, anche la tesi dell'ultrattività del mandato alle liti, (ri)sostenuta dalla Cassazione a partire dal 2014, presuppone l'applicabilità degli art. 299 ss. c.p.c.

Sennonché, a parte i rilievi critici già mossi rispetto a questa impostazione (v. *supra* § 5.3.4), va sottolineato che con riferimento al processo tributario l'applicazione del principio dell'ultrattività del mandato alle liti non è così piana come i processi in materia civile.

¹³⁷ Cfr. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità tributaria*) dei soci, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 1 ss.; TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali delle società*, in *Rass. trib.*, 2013, 359.

¹³⁸ Cfr., con riferimento alla situazione precedere al d.lgs. 175/2014, BASILAVECCHIA, *Quale atto impositivo per riscuotere dall'amministratore il debito della società?*, in *Corriere trib.*, 2014, fasc. 32, 2441 ss.; CARINCI, *La nozione di "imposte dovute" rilevante per la responsabilità del liquidatore della società*, *ibid.*, fasc. 10, 787 ss.

9.2.- Cancellazioni ante d.lgs. 175/2014: l'impugnazione del tributo da parte (del liquidatore) della società cancellata, tra improponibilità della domanda ed invalidità dell'atto.

Nel regime applicabile alle cancellazioni richieste ed iscritte prima del 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore dell'art. 28, 4° comma, d.lgs. 175/2014), la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, a causa dell'avvenuta estinzione della società, dovrebbe poter essere rivolta esclusivamente agli ex soci e agli ex liquidatori, ciascuno secondo il titolo di responsabilità e nei limiti previsti dagli art. 2495 c.c. e 36 d.p.r. 602/9173.

9.2.1.- Secondo un primo orientamento, suffragato dal principio di diritto enunciato dalle sezioni unite nel 2013, la necessità di dirigere la pretesa fiscale nei confronti degli ex soci deriva dal fatto che essi, a seguito della cancellazione, subentrano nel rapporto giuridico passivo facente capo alla società. Subentro che, a sua volta, viene inquadrato nell'ambito di un fenomeno successorio. A questo proposito, si ritiene che, per effetto della successione, l'obbligazione tributaria transiti con il proprio "statuto normativo", sicché la responsabilità degli ex soci è anch'essa di natura tributaria¹³⁹.

A ben vedere, con riferimento alle società di capitali, non è indifferente il titolo della successione. Infatti, soltanto se si ritiene che essa avvenga a titolo particolare (oppure, come sostiene la Cassazione, sia *sui generis*), la responsabilità degli ex soci non si estende oltre i limiti normativamente segnati e trova fondamento (oltre che nell'esistenza del debito societario nei confronti del fisco, anche) nel fatto che essi abbiano percepito somme o beni in sede di liquidazione¹⁴⁰. Sarebbe del tutto contrario alla lettera e alla *ratio* delle norme su menzionate affermare che essa avvenga a titolo universale¹⁴¹. Invece, con riferimento alle società di persone,

¹³⁹ Cfr., anche per riferimenti, PEPE, *op. cit.*, 56 ss.

¹⁴⁰ V., ad esempio, Cass. 26 giugno 2015, n. 13259, in *Corriere trib.*, 2015, 2499, con nota di RAGUCCI, *Onere della prova sull'agenzia in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese*; in *Riv. giur. trib.*, 2015, 767, con nota di GLENDI, *E intanto prosegue l'infinita historia dell'estinzione delle società, cancellate dal registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*; e in *Bollettino trib.*, 2015, 1731, con nota di AIUDI, *Estinzione della società di capitali: sulla responsabilità dei soci*, secondo cui la cancellazione della società dal registro delle imprese, pur provocando, dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, l'estinzione della società, non determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, verificandosi un fenomeno di tipo successorio *sui generis*, in cui la responsabilità dei soci è limitata alla parte di ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione, sicché l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova.

¹⁴¹ Nel senso, invece, che la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese produce effetto estintivo della società; sul piano processuale, ne deriva che una società, non più esistente, perché cancellata dal registro delle imprese, non può intraprendere una causa, né esservi convenuta. Se l'evento estintivo viene dichiarato nel corso del giudizio la legittimazione processuale si trasferisce automaticamente ai soci e si rendono applicabili i meccanismi di cui all'art. 110 e 299 c.p.c., v. Comm. trib. reg. Liguria, 8 maggio 2013, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 223, con nota di GLENDI.

quest'ultima impostazione troverebbe sponda nel principio di responsabilità illimitata e solidale¹⁴².

In base ad un secondo orientamento¹⁴³, la cancellazione a seguito di liquidazione non darebbe luogo ad alcuna successione. La responsabilità degli ex soci riposerebbe non su di obbligazione di natura tributaria, ormai cessata con l'estinzione della società, bensì di natura civilistica¹⁴⁴.

Quel che accomuna i due orientamenti sono le conseguenze della cancellazione in ordine alla sorte dell'atto impositivo emesso e intestato alla società estinta (atto che viene ritenuto radicalmente nullo o inesistente o inefficace, in ogni caso privo della idoneità a stabilizzarsi quand'anche non tempestivamente impugnato) e l'accoglimento del principio per il quale l'invalidità (o inesistenza o inefficacia) si riverbera sulla posizione degli ex soci (e degli ex liquidatori), scaturendo da essa il venir meno del presupposto della (rispettiva) responsabilità¹⁴⁵.

¹⁴² Nel senso che a differenza di quanto si verifica sul piano civilistico, in caso di estinzione della società conseguente a cancellazione, ai sensi dell'art. 2495 c.c., in cui la qualità di successore dell'ente si radica in capo al socio per effetto della percezione di somme in base al bilancio finale di liquidazione - in materia tributaria, e con specifico riferimento all'accertamento del reddito da partecipazione in una società di persone, la suddetta qualità di successore universale dell'ente si radica, in capo al socio, per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo del reddito della società, in forza del menzionato principio di trasparenza d.p.r. n. 917 del 1986, ex art. 5, ed i soci assumono, in materia, la legittimazione attiva e passiva alla lite instaurata nei confronti della società (con, o senza, la partecipazione originaria anche dei soci stessi) per effetto della mera estinzione della società medesima per cancellazione, e senza che - ovviamente - si ponga alcun problema di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente ormai estinto, v. Cass. 5 dicembre 2012, n. 21773, in *Foro it.*, Rep. 2012, voce *Tributi in genere*, n. 1451.

¹⁴³ Comm. trib. prov. Palermo, 18 settembre 2013, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 223, con nota di GLENDI.

¹⁴⁴ V. Comm. trib. prov. Ferrara, 2 settembre 2013, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 223, con nota di GLENDI.

Sul carattere non tributario della responsabilità dei liquidatori, v. Cass. 4 maggio 1989, n. 2079, in *Foro it.*, 1989, I, 2809. V. anche V. Cass. 13 luglio 2012, 11968, in *Vita not.*, 2012, 1423, secondo cui il processo tributario iniziato in relazione alle imposte sui redditi nei confronti di una società non può proseguire, una volta che questa si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese, ad opera o nei confronti dell'ex-liquidatore o degli ex-amministratori, poiché essi non sono successori, e neppure coobbligati della stessa, in quanto l'azione di responsabilità prevista dall'art. 36 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602, è esercitabile, nei confronti dell'uno, solo se i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione e se sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione, e, nei confronti degli altri, alle condizioni della sussistenza di attività nel patrimonio della società e della distrazione di esse a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute, e, quindi, in entrambi i casi, sulla base di un titolo autonomo dall'obbligazione fiscale, di natura civilistica, ex art. 1176 e 1218 c.c., ancorché accertabile nelle forme del procedimento e del processo tributario (in applicazione di questo principio, la suprema corte ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dall'ex-liquidatore di una società a responsabilità limitata già cancellata dal registro delle imprese).

¹⁴⁵ Nel senso che la presunzione di attribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società presuppone logicamente che sussista un valido accertamento, a carico della società, di ricavi non contabilizzati; qualora ciò non avvenga, come nel caso di specie, per essere stati gli avvisi notificati ad una società già estinta, a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, manca del tutto il presupposto per ogni accertamento nei confronti dei soci che, quindi, deve ritenersi

Inoltre, entrambi gli orientamenti negano qualsivoglia legittimazione in capo all'ex liquidatore tanto *sub specie* di potere di ricevere la notificazione dell'atto in qualità di rappresentante della società, quanto *sub specie* di potere di impugnazione dell'atto¹⁴⁶ e di coltivazione del relativo giudizio¹⁴⁷. Legittimazione che potrebbe sussistere, tutt'al più, ove l'atto, notificato al suo indirizzo dall'Amministrazione finanziaria, fosse anche a lui intestato ed in qualche modo avviasse o alludesse ad una azione di responsabilità nei suoi confronti, dal che sorgerebbe non solo la sua legittimazione, appunto, ma anche il suo interesse ad agire¹⁴⁸.

Ne consegue che, per un verso, la notificazione effettuata alla società estinta presso l'ex liquidatore deve intendersi insanabilmente nulla¹⁴⁹ o inesistente¹⁵⁰ in

insanabilmente nullo, v. Comm. trib. reg. Veneto, 12 novembre 2013, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 222, con nota di GLENDI.

V. anche Comm. trib. prov. Milano, 14 marzo 2011, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 512, con nota di GLENDI, secondo cui è nullo l'avviso di accertamento notificato al socio ex liquidatore, in «qualità di ultimo legale rappresentante», di società cancellata dal registro delle imprese, e quindi estinta; l'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere notificato al socio in qualità di avente titolo alla partecipe percezione, in via solidale con tutta la compagine sociale, delle somme rinvenienti dall'approvazione del bilancio finale di liquidazione e del relativo piano di riparto.

¹⁴⁶ V. Cass., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6924, in *Foro it.*, Rep. 2011, voce *Tributi in genere*, n. 1532, nel senso che la notifica dell'avviso di accertamento all'ex commissario liquidatore di una società cooperativa, in liquidazione coatta amministrativa, una volta chiusa la procedura di liquidazione (art. 213 l. fall.), cancellata la società (art. 2456 c.c.) e depositati i libri (art. 2457 c.c.) è affetta da nullità assoluta perché dopo tali adempimenti non residua più alcuna attribuzione in capo all'ex commissario, al quale, quindi, non può essere notificato alcun atto in qualità di rappresentante della cooperativa.

¹⁴⁷ Cfr. Cass. 8 settembre 2016, n. 17791; Cass. 20 luglio 2016, n. 14859; Cass. 13 giugno 2016, n. 12082; Cass. 13 giugno 2016, n. 12049; Cass. 26 maggio 2016, n. 10923, che ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dall'ex liquidatore di società già estinta all'epoca di instaurazione del giudizio di primo grado, per difetto di una valida procura speciale; Cass. 23 marzo 2016, n. 5735, che ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dall'ex liquidatore avverso sentenza della Commissione tributaria regionale di Napoli che aveva accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate, dopo un primo grado che si era concluso con l'annullamento dell'avviso di accertamento originariamente impugnato; Cass. 17 luglio 2015, n. 15103, che ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione, in quanto proposto appunto dall'ex liquidatore della società cancellata, «non anche in proprio, quale successore ex art. 110 c.p.c. della estinta» società; Cass. 10 giugno 2015, n. 12040; Cass. 20 giugno 2014, n. 14046, che ha dichiarato inammissibili il ricorso per cassazione proposto nei confronti della società ed il ricorso incidentale proposto dalla società, già estinta, ed allo stesso tempo ha dichiarato ammissibile il ricorso per cassazione proposto nei riguardi dei soci; Cass. 15 luglio 2014, n. 15945, tenuto conto del sopra citato giudicato esterno (in punto di intervenuta cancellazione della medesima società dal 2004), ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della società cancellata.

¹⁴⁸ Cfr. Cass. 17 dicembre 2013, n. 28187, in *Fisco*, 2014, 391.

¹⁴⁹ V. Comm. trib. reg. Veneto, 12 novembre 2013, n. 86, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 222, con nota di GLENDI.

¹⁵⁰ A questo proposito, non potrebbe invocarsi l'orientamento secondo cui in tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'amministrazione finanziaria (v. Cass. sez. trib., 24 aprile 2015, n. 8374, *Foro it.*, Rep. 2015, voce *Tributi in genere*, n. 1291). Nel caso che ci occupa, infatti, il "contribuente", vale a dire la società, in quanto inesistente,

quanto incidente sul momento strutturale del rapporto tributario; per un altro, l'eventuale impugnazione dell'atto proposta dal liquidatore quale rappresentante della società deve essere respinta in quanto improponibile¹⁵¹.

Ne consegue ancora che la sentenza eventualmente emessa nei confronti della società inesistente deve ritenersi, se non a sua volta inesistente¹⁵², quanto meno inefficace¹⁵³ o «viziata sotto il profilo dell'utilità»¹⁵⁴, a causa della sua inidoneità a produrre l'effetto di accertamento¹⁵⁵. Inutilità ed inidoneità che, nel caso di atto emesso a carico di società di persone cancellata, deriverebbe anche dall'essere stata

non potrebbe, per forza di cose, venirne a conoscenza in nessun caso. Del tutto irrilevante sarebbe, del resto, la conoscenza acquisita dall'ex liquidatore, perché, infatti, privo di poteri e comunque non destinatario dell'atto stesso.

Deve ritenersi, invece, che quella in esame rientri perfettamente nella nozione di “inesistenza” enucleata da Cass., sez. un., 20 luglio 2016, n. 14917, in corso di pubblicazione in *Foro it.*, con nota di ADORNO, secondo cui: «L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, *ex lege*, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa».

¹⁵¹ Cfr. Cass. 10 agosto 2016, n. 16937; Cass. 26 luglio 2016, n. 15471; Cass. 15 luglio 2016, n. 14611; Cass. 23 mar. Cass. 12 febbraio 2016, n. 2878; Cass. 14 ottobre 2015, n. 20625, rilevando la carenza di capacità processuale della società (per effetto dell'estinzione dell'ente, a partire dal 1° gennaio 2004, secondo il principio enunciato dalle sezioni unite nel 2010) già prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado, ha cassato senza rinvio, ai sensi dell'art. 382 c.p.c., affermando che la causa non poteva essere proposta dall'ex liquidatore della società estinta; Cass. 18 settembre 2015, n. 18385; Cass. 25 marzo 2015, n. 5951; Cass. 8 ottobre 2014, n. 21188, cit., secondo cui la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese determina l'estinzione dell'ente e, quindi, la cessazione della sua capacità processuale, il cui difetto originario è rilevabile di ufficio anche in sede di legittimità e comporta, in quest'ultimo caso, l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione; Cass. 26 dicembre 2014, n. 26338, che pure ha cassato senza rinvio.

Secondo Comm. trib. prov. Latina, 9 novembre 2010, in *Bollettino trib.*, 2012, 371, con nota di PROIETTI, a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese, all'ultimo liquidatore non spetterebbe neanche il potere di sottoscrivere la transazione derivante dall'accertamento con adesione, che dovrebbe, pertanto, ritenersi inesistente in difetto degli elementi essenziali del contratto o comunque nullo, a norma dell'art. 21 *septies* l. 7 agosto 1990 n. 241.

¹⁵² Cfr. MENCHINI, *Orientamenti giurisprudenziali in materia di sentenza inesistente*, in *Giust. civ.*, 1986, I, 1457; SALVANESCHI, *Un caso raro di patologia del processo*, in *Giur. it.*, 1985, I, 1, 1269.

¹⁵³ Con riferimento alla sentenza resa nei confronti del defunto, v. BALENA, *In tema di inesistenza, nullità assoluta ed inefficacia delle sentenze*, in *Foro it.*, 1993, I, 179.

¹⁵⁴ Cfr. BESSO, *La sentenza civile inesistente*, Torino, 1997, 255 s.

¹⁵⁵ Per maggiori ragguagli, v. TRABACE, *Osservazioni circa il regime della sentenza resa nei confronti di persona deceduta prima dell'inizio del processo*, in *Foro it.*, 2003, I, 307 ss.

pronunciata senza la necessaria partecipazione degli ex soci e, quindi, a contraddittorio non integro¹⁵⁶.

Premessi questi rilievi (in sintesi: assenza di persistente soggettività della società, radicale invalidità o inesistenza o inefficacia dell'atto impositivo, radicale invalidità o inesistenza della notificazione, assenza di poteri rappresentativi in capo all'ex liquidatore), non pare sussistano dubbi sul fatto che la domanda proposta da soggetto inesistente non sia accoglibile in quanto infondata nel merito; nessun processo può essere iniziato da chi non possiede soggettività giuridica (prima ancora che capacità processuale, al cui difetto, invece, spesso la giurisprudenza riconduce l'ipotesi della estinzione a seguito di cancellazione dal registro delle imprese). Va da sé, quindi, che la statuizione del giudice adito che accerti l'insussistenza di tale requisito minimo non possa che essere di rigetto nel merito, specificamente di improponibilità della domanda.

La verifica della validità del procedimento di notificazione e della sussistenza di poteri rappresentativi in capo all'ex liquidatore costituiscono un *posterius*, dal momento che se il soggetto che agisce non ha soggettività giuridica in quanto ormai inesistente, non gli si può riferire la notificazione di alcun atto, né gli si può imputare alcuna volontà per il tramite del (sedicente) rappresentante legale. Quest'ultimo, dunque, ove agisse in tale qualità, porrebbe in essere atti radicalmente invalidi perché non riferibili all'ente estinto e nemmeno a sé stesso. Allo stesso modo, subirebbero la stessa sorte tutti i successivi atti processuali con i quali egli coltivasse il processo¹⁵⁷. A meno che, come già accennato, l'atto impositivo sia intestato all'ex liquidatore oppure sia motivato anche con un riferimento esplicito alla sua responsabilità; non si potrebbe negare, comunque, la legittimazione ad agire dell'ex liquidatore, il quale, nel primo caso, potrebbe addurre, quale motivo di impugnazione, la nullità dell'atto perché riguardante un debito tributario dovuto non da lui, nel secondo, potrebbe contestare la sussistenza dei presupposti della propria responsabilità.

9.2.2.- Un problema può porsi per ciò che riguarda la sorte dell'atto impositivo.

Sovente accade che l'Amministrazione finanziaria, con una certa disinvoltura, emetta l'atto impositivo nei confronti della società e lo notifichi presso l'ultimo domicilio fiscale di questa oppure presso l'ex liquidatore¹⁵⁸. Ora, se è vero che, come già detto, l'atto è da ritenersi insanabilmente nullo/inesistente/inefficace e se è vero che né la società estinta né l'ex liquidatore possono far valere il vizio, chi può farlo? Ed in quale sede? E prima ancora, forse bisognerebbe chiarire cosa accade se l'atto non venga impugnato da chicchessia.

¹⁵⁶ Per un approfondimento del tema, v. COSTANTINO, *Il litisconsorzio necessario nel processo tributario e cenni sulla pregiudizialità*.

¹⁵⁷ Ferma restando la non operatività degli effetti salvifici derivanti dalla applicazione della tesi dell'ultrattività del mandato alle liti, né della tesi che fa leva sull'art. 111 c.p.c. o di altra *fictionis iuris* endoprocessuale (v. *supra* § 5.3.4), dal momento che l'evento estintivo, nell'ipotesi qui considerata, avviene prima dell'instaurazione del processo.

¹⁵⁸ Aspetto ben sottolineato da SERENI, *La notifica dell'atto impositivo alla società cancellata dal registro delle imprese*, in *Fisco* 1, 2011, 6188.

Partendo da quest'ultimo quesito, si dovrebbe negare che l'inutile decorso del termine a pena di decadenza produca una situazione stabilizzante, perché un atto così gravemente viziato è improduttivo di qualsivoglia effetto¹⁵⁹. Una nuova e valida notifica prima della scadenza di quel termine non servirebbe a sanare la nullità dell'atto precedente, che dovrebbe considerarsi *tamquam non esset*¹⁶⁰.

Ciò detto, nulla impedisce all'Amministrazione finanziaria di provvedere comunque alla emissione e alla notificazione di ulteriori atti, conseguenti al primo, rivolgendosi, in ultima analisi, agli ex soci ovvero agli ex liquidatori nei limiti della loro responsabilità ex art. 2495 c.c. e 36 d.p.r. 602/1973. Orbene, questi ultimi, in sede di impugnazione proposta avverso gli atti a loro diretti, possono far valere il vizio e l'inopponibilità dell'atto presupposto, domandandone l'annullamento indipendentemente, come si è detto, dall'inutile decorso del precedente termine di decadenza¹⁶¹.

A conclusioni diverse deve giungersi allorché la società estinta, destinataria dell'atto impositivo, proponga impugnazione in persona dell'ex liquidatore.

In particolare, accertata e pronunciata l'improponibilità della domanda (nonché, eventualmente, la conseguente radicale invalidità del procedimento di notificazione ed il difetto di potere rappresentativo in capo all'ex liquidatore), il giudice adito non deve anche dichiarare l'invalidità/inesistenza/inefficacia dell'atto impugnato. Infatti, qualora l'unico motivo di impugnazione dell'atto fosse costituito dal suo radicale vizio, si cadrebbe in una evidente contraddizione là dove, da un lato, il giudice respingesse la domanda nel merito e dall'altro, con l'annullamento dell'atto, riconoscesse all'attore soccombente l'utilità richiesta. A ben vedere, però, anche qualora a motivo dell'impugnazione si adducessero contestazioni di "merito" relative alla insussistenza dei presupposti del tributo, la contraddizione non verrebbe meno, poiché l'eliminazione dell'atto dal mondo del diritto attribuirebbe all'attore

¹⁵⁹ V. anche Commissione tributaria provinciale di Macerata, 10 aprile 2013, in *Riv. Giur. trib.*, 2014, 232, con nota di GLENDI.

¹⁶⁰ Sull'effetto sanante della notifica effettuata al soggetto legittimato prima della scadenza del termine di decadenza, v. Cass. civ., sez. trib., 6 febbraio 2015, n. 2197, in *Foro it.*, 2016, I, 2556, con nota di richiami.

¹⁶¹ Non potrebbe invocarsi, in senso contrario, l'orientamento secondo cui, posto che il legislatore ha scelto di ricomprendere nella categoria unitaria della «nullità tributaria» indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli nello schema della invalidità- annullabilità, gli stessi devono essere fatti valere tempestivamente dal contribuente, mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza previsto, in difetto del quale il provvedimento tributario - pure se affetto dal vizio di «nullità» - si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva dell'imposta; si pone dunque in oggettivo conflitto con il sistema normativo tributario l'affermazione secondo cui, in difetto di tempestiva impugnazione dell'atto impositivo affetto da nullità, tale vizio possa comunque essere fatto valere per la prima volta dal contribuente con l'impugnazione dell'atto conseguenziale (nel caso in esame, cartella di pagamento), ovvero che, emergendo il vizio dagli stessi atti processuali, possa, comunque, essere rilevato d'ufficio dal giudice tributario, anche in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere (v. Cass. 18 settembre 2015, n. 18448, in *Fisco*, 2015, 3873; Cass. 13 gennaio 2016, n. 381, in *Bollettino trib.*, 2016, 1049, con nota di LOVECCHIO, sulla scorta dell'applicazione dell'art. 21 *septies* l. 241/1990, introdotto dalla l. 15/2005). E' appena il caso di rilevare, infatti, che nei casi di specie, a differenza di quello qui in esame, esisteva un contribuente legittimato ad impugnare l'atto nullo!

soccombente un risultato, diverso sì sul piano motivazionale, ma persino superiore negli effetti.

In un caso di intestazione e notificazione dell'atto a soggetto inesistente, la Cassazione ha enunciato il principio secondo cui il duplice errore determina una nullità, suscettibile, se il soggetto nei confronti del quale il provvedimento doveva essere emanato lo impugna tempestivamente, di sanatoria, la quale opera *ex nunc*, determinando il venir meno dell'interesse del destinatario a denunciare tale specifico vizio, senza, tuttavia, esplicitare alcun effetto sui requisiti di validità dell'avviso di accertamento, quindi non impedendo il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante. Ha poi aggiunto che tale decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento, non producendo l'inesistenza degli atti impositivi successivamente emanati, va dedotta dal contribuente come specifico vizio nel ricorso introduttivo dinanzi alle commissioni tributarie, dovendo escludersi un potere di declaratoria d'ufficio del giudice¹⁶².

Sennonché, nel caso di specie, l'inesistenza del soggetto destinatario dell'atto e della notifica era riconducibile ad un fenomeno di fusione per incorporazione perfezionatosi prima del 1° gennaio 2004, data di entrata in vigore del d.lgs. 6/2003, che ha riformato l'art. 2504 *bis* c.c., inducendo le sezioni unite nel 2010 ad affermare che soltanto le fusioni avvenute dopo la novella dovessero considerarsi quali eventi meramente modificativo-evolutivi¹⁶³. L'impugnazione dell'atto impositivo era stata proposta dall'ente incorporante, quale successore universale di quello estinto, che, però, aveva potuto agevolmente averne conoscenza.

Nel caso della cancellazione dal registro delle imprese, invece, la conoscenza dell'atto impositivo notificato alla società estinta difficilmente può essere acquisita dai successori di questa (gli ex soci), i quali, quindi, non sono posti nella condizione di impugnare tempestivamente l'atto stesso, bensì semmai quello successivo ove a loro notificato. Per questa ragione, si deve affermare che nessun effetto stabilizzante può farsi derivare dal mancato annullamento dell'atto impositivo da parte del giudice adito su iniziativa dell'ex liquidatore, quale rappresentante di una società estinta e, quindi, privo di poteri.

9.3.- Cancellazioni ante d.lgs. 175/2014: la sorte dei giudizi pendenti.

Resta ora da considerare l'ipotesi in cui la società, destinataria di un atto impositivo, richieda l'iscrizione della propria cancellazione in corso di causa (in data anteriore al 13 dicembre 2014)¹⁶⁴.

¹⁶² Cass. 17 gennaio 2013, n. 1088, in *Foro it.*, Rep. 2013, voce *Tributi in genere*, n. 1253.

¹⁶³ Cass., sez. un., 17 settembre 2010, n. 19698, in *Foro it.*, 2011, I, 472, con nota di DALFINO.

¹⁶⁴ In particolare, la cancellazione può essersi perfezionata prima del 1° gennaio 2004 (data di entrata in vigore del d.lgs. 6/2003, che ha sostituito il vecchio art. 2456 c.c. con il nuovo art. 2495 c.c.) oppure dopo. Le sezioni unite della Cassazione, con il più volte menzionato tritico di pronunce del 2010, hanno stabilito che l'effetto estintivo connesso alla cancellazione può essere riferito solo al testo normativo novellato, con la conseguenza che, anche se l'iscrizione è avvenuta prima del 1° gennaio 2004, essa produce il venir meno dell'ente soltanto a partire da tale data, con ricadute sul processo pendente del quale è parte la società. Processo al quale è applicabile la disciplina

I profili di carattere teorico-applicativo ed il quadro delle varie tesi interpretative proposte sono stati già esaminati con generale riferimento alle controversie civili. Qui occorre porre l'accento su talune peculiarità del processo tributario, connesse soprattutto alla sua natura di giudizio a struttura impugnatoria.

Giova innanzi tutto ricordare che le sezioni unite, con il trittico di pronunce del 2013, partendo dal punto fermo cui esse stesse erano già approdate con altro trittico nel 2010 (v. *supra* § 2), hanno affermato non solo che la cancellazione dal registro delle imprese determina l'estinzione della società, ma anche che, a seguito e per effetto dell'estinzione si verifica un fenomeno successorio a carattere universale, per quanto *sui generis*, degli ex soci. In sede processuale, l'evento comporta l'applicazione della disciplina degli art. 110 e 299 ss. c.p.c. Allo stesso tempo, le sezioni unite hanno affermato che, ove l'evento non sia fatto constare per scelta del difensore o a causa di uno stato di avanzamento del processo tale da impedirne la dichiarazione o notificazione, si debba comunque tenere conto, nel passaggio da un grado all'altro di giudizio, dell'avvenuto mutamento soggettivo (come previsto dall'art. 328 c.p.c.), con esclusione di qualsiasi possibilità di stabilizzazione del soggetto venuto meno al di fuori del singolo grado di giudizio. Di conseguenza, hanno sostenuto la necessità che l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società provenga o sia indirizzata, a pena d'inammissibilità, da o nei confronti dei soggetti attualmente legittimati, le c.d. "giuste parti", vale a dire dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta. Principio questo, che impone un onere informativo non particolarmente gravoso e tanto meno una limitazione del diritto di difesa, essendo la cancellazione dal registro delle imprese oggetto di pubblicità legale facilmente accessibile con l'uso dell'ordinaria diligenza.

Senonché, tali approdi hanno subito una rivisitazione a distanza di poco più di un anno da parte delle stesse sezioni unite (v. *supra* § 5.3.4), almeno con riferimento alle persone fisiche, che, sul presupposto della piena applicabilità della disciplina dell'interruzione del processo, hanno riportato in auge il principio dell'ultrattività del mandato alle liti ex art. 300 c.p.c. e della sua operatività al di fuori del grado di giudizio nel corso del quale si verifichi l'evento interruttivo. Hanno riaffermato, quindi, il potere del difensore di continuare 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 ed al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale e nelle successive fasi di quiescenza e riattivazione del rapporto a seguito della proposizione dell'impugnazione. Hanno precisato che tale posizione giuridica è suscettibile di modificazione nell'ipotesi in cui, nella successiva fase d'impugnazione, si costituiscano gli eredi della parte defunta o il rappresentante legale della parte divenuta incapace, oppure se il procuratore di tale parte, originariamente munito di procura alla lite valida anche per gli ulteriori gradi del processo, dichiararsi in udienza o notifichi alle altre parti l'evento verificatosi, o se, rimasta la medesima parte contumace, l'evento sia documentato dall'altra parte, o

dell'interruzione ex art. 299 ss. c.p.c. e nel quale, seguendo l'orientamento propugnato dalle sezioni unite nel 2013, gli ex soci sono destinati a succedere ai sensi dell'art. 110 c.p.c.

notificato o certificato dall'ufficiale giudiziario ai sensi dell'art. 300 c.p.c., 4° comma, c.p.c.

Le conseguenze di questo ripensamento sono che:

a) la notificazione della sentenza fatta al procuratore, ex art. 285 c.p.c., è idonea a far decorrere il termine per l'impugnazione nei confronti della parte estinta;

b) il medesimo procuratore, qualora originariamente munito di procura alla lite valida per gli ulteriori gradi del processo, è legittimato a proporre impugnazione - ad eccezione del ricorso per cassazione, per cui è richiesta la procura speciale - in rappresentanza della parte che, pur essendosi estinta, va considerata, nell'ambito del processo, tuttora in vita e capace;

c) è ammissibile la notificazione dell'impugnazione presso di lui, ai sensi dell'art. 330, 1° comma, c.p.c., senza che rilevi la conoscenza *aliunde* di uno dell'evento menomativo da parte del notificante¹⁶⁵.

Come è evidente, rispetto al 2013 alcuni punti sono rimasti fermi: l'effetto estintivo della cancellazione dal registro delle imprese; l'idoneità interruttiva dell'evento; il riconoscimento della possibilità del venir meno della *fictio iuris*, connessa alla mancata dichiarazione dell'evento, in caso di costituzione dei successori (nella specie, gli ex soci) nella fase di impugnazione.

Principalmente, quel che è mutato riguarda l'operatività della *fictio* anche nel grado di giudizio successivo al primo, sia pure con l'invalicabile limite rappresentato dal previo rilascio, a pena di inammissibilità, della procura speciale alle liti per la proposizione del ricorso, principale o incidentale, per cassazione, ai sensi dell'art. 365 c.p.c. (fermo restando comunque il potere del procuratore costituito per i giudizi di merito di ricevere la notifica della sentenza o dell'atto di impugnazione per cassazione)¹⁶⁶.

Soltanto un dubbio residua, come si è innanzi osservato (v. § 5.3.4), circa l'applicabilità dell'orientamento del 2014 all'ipotesi dell'estinzione dell'ente collettivo a seguito di cancellazione.

L'applicazione di tali principi nel processo tributario va misurata in relazione a talune peculiarità che quest'ultimo presenta.

In primo luogo, occorre sottolineare che, ai sensi dell'art. 12 d.lgs. 546/1992, come modificato dall'art. 9, 1° comma, lett. e), d.lgs. 156/2015, la parte contribuente può essere difesa da professionisti diversi dagli avvocati. Tali soggetti, tuttavia, non sono e non possono essere abilitati alla difesa nel giudizio di cassazione. Ciò implica che, ove nei gradi di merito la parte sia stata tecnicamente assistita da un consulente del lavoro, da un dottore commercialista, da un ragioniere e così via, in base

¹⁶⁵ V., oltre a Cass., sez. un., 4 luglio 2014, n. 15295, cit. cui ci si riferisce nel testo, anche Cass., sez. un., 29 settembre 2014, n. 20447; Cass. 22 settembre 2014, n. 19887; Cass. 17 dicembre 2014, n. 26495, cit.; 18 gennaio 2016, n. 710.

¹⁶⁶ V. Cass. 17 dicembre 2014, n. 26495, cit. Cfr. anche Cass. 9 maggio 2016, n. 9334, secondo cui la parte che, avendo omissso di proporre, in sede di gravame, l'eccezione relativa alla legittimazione ad appellare di una società già estinta per pregressa cancellazione dal registro delle imprese, formuli tale eccezione, per la prima volta, davanti al giudice di legittimità, è ammessa a produrre ivi, ai sensi dell'art. 372 c.p.c., la documentazione volta a comprovare l'estinzione della società appellante, potendo essa astrattamente costituire una causa determinativa diretta della potenziale nullità della sentenza impugnata.

all'oggetto della controversia, si trova costretta a cambiare difensore nel momento in cui la causa giunge in Cassazione, individuando un avvocato a ciò abilitato e munito di procura speciale alle liti (la mancanza della quale non può essere sanata facendo applicazione dell'art. 182 c.p.c., che, per quanto richiamato dall'ultimo comma dell'art. 12 cit., non opera innanzi al giudice di legittimità)¹⁶⁷.

In secondo luogo, poiché la responsabilità degli ex soci ai sensi dell'art. 36, 3° comma, d.p.r. 602/1973 dipende da quel che essi abbiano percepito 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, si potrebbe sostenere che, a seguito della cancellazione, il processo non possa proseguire nel giudizio di cassazione, comportando l'accertamento di tali circostanze un non consentito ampliamento del *thema decidendum* e del *thema probandum*¹⁶⁸. Tuttavia, l'orientamento del 2013 è nel senso non che gli ex soci succedano se e nella misura in cui abbiano percepito alcunché, ma che succedano in ogni caso ai sensi dell'art. 110 c.p.c.; sicché, una volta conferita dagli ex soci la procura speciale al nuovo difensore, questo è legittimato a proporre ricorso (principale o incidentale) per cassazione, mentre la questione relativa al limite della responsabilità attiene al momento attuativo della pretesa tributaria.

In terzo luogo, proprio in considerazione della struttura impugnatoria del processo tributario e del fatto che l'oggetto della controversia è delimitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte dall'ufficio finanziario nell'atto impugnato e, dall'altro, dagli specifici motivi d'impugnazione dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo, deve ritenersi non consentito all'Amministrazione di introdurre nel corso del giudizio, tanto meno in grado d'appello, ragioni di fatto o giuridiche che, seppur astrattamente idonee a supportare la pretesa fiscale, siano tuttavia nuove e diverse da quelle specificamente poste a fondamento dell'avviso impugnato¹⁶⁹.

9.4.- La cancellazione per trasferimento della sede sociale all'estero: sorte dell'atto impositivo e conseguenze processuali.

La cancellazione dal registro delle imprese può avvenire anche in ipotesi diversa da quella indicata dall'art. 2495 c.c., ad esempio a causa del trasferimento della sede sociale all'estero, attuato non di rado al fine di eludere o rendere più difficoltosa la soddisfazione dei creditori sociali. L'operazione può accompagnarsi alla cessione delle quote sociali a soggetti stranieri e, quindi, al mutamento degli organi manageriali¹⁷⁰.

Le conseguenze dell'operazione, tuttavia, possono ben diverse da quelle disciplinate dalla norma appena menzionata, almeno tutte le volte in cui operi il criterio della c.d. "continuità giuridica" o "incorporazione", in base al quale lo Stato di destinazione riconosce come valida la costituzione dell'ente effettuata ai sensi

¹⁶⁷ V. Cass., sez. un., 13 giugno 2014, n. 13431, in *Foro it.*, Rep. 2014, voce *Tributi in genere*, n. 1477.

¹⁶⁸ Cass. 1° ottobre 2015, n. 19611, cit.

¹⁶⁹ Cass. 31 maggio 2016, n. 11344, in *Bollettino trib.*, 2016, 1210.

¹⁷⁰ Cfr. RIGHINI, *Accertamenti fiscali e trasferimenti di sedi all'estero: una via di fuga?*, in *Boll. trib.*, 2010, 838.

della legislazione dello Stato di provenienza. Non è detto che ciò avvenga. L'art. 25, 3° comma, l. 218/1995, infatti, stabilisce che «*I trasferimenti della sede statutaria in altro Stato e le fusioni di enti con sede in Stati diversi hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati*». Pertanto, è sufficiente che lo Stato estero adotti il criterio opposto, c.d. “della sede effettiva”, non riconoscendo la società come munita di idonea soggettività giuridica acquisita nello Stato di provenienza, perché questa sia costretta ad avviare il procedimento di liquidazione in vista dell'estinzione e della sua ricostituzione secondo le norme del luogo di nuovo insediamento¹⁷¹.

¹⁷¹ Ad ogni modo, nell'ambito dell'Unione europea il trasferimento dovrebbe avvenire in continuità, in applicazione del diritto di stabilimento, ai sensi degli art. 49 e 54 TUE (rispettivamente, ex art. 43 e 48 TCE).

Nel senso che la libertà di stabilimento delle persone giuridiche non consente ad uno stato membro di rifiutare la registrazione nel proprio territorio della succursale di una società costituita in un altro stato membro, neppure nel caso in cui la legislazione di quest'ultimo stato preveda requisiti meno rigorosi di costituzione e la società sia destinata ad operare unicamente nello stato ove ha istituito la succursale (nella specie, si trattava della registrazione in Danimarca della sede secondaria di una società di capitali concepita da cittadini danesi per operare unicamente in quello stato, ma costituita in Gran Bretagna), v. Corte giust. CE 9 marzo 1999, n. 212/97, *Centros Ltd. c. Erhvervs-og, in Foro it.*, 2000, IV, 317, con nota di FORTUNATO.

V. anche:

- Corte giust. CE, 5 novembre 2002, n. 208/00, *Überseering B V c. Nordic Construction co. Baumanagement GmbH*, in Guida al dir., 2002, fasc. 46, 92, con nota di CASTELLANETA, secondo cui se uno Stato membro nega la capacità giuridica e la capacità processuale a una società costituita in base al diritto di un altro paese comunitario ritenendo applicabile a tale società, per individuarne la sede, le norme di conflitto del proprio stato, viola il diritto alla libertà di stabilimento; gli stati sono tenuti a rispettare l'attribuzione di capacità prevista in base alla costituzione di una società in un altro stato membro senza imporre criteri differenti previsti dalla propria legislazione nazionale qualora tali criteri determinino una preclusione all'esercizio della libertà di stabilimento; la possibilità riconosciuta dal trattato di adottare convenzioni di diritto uniforme non è un'affermazione di una riserva legislativa per gli stati membri e, in ogni caso, tali convenzioni devono essere finalizzate alla realizzazione della libertà di stabilimento; tale libertà opera in modo incondizionato e la sussistenza di eventuali eccezioni giustificate da motivi imperativi di interesse generale deve essere proporzionata all'obiettivo perseguito e non può determinare un generale diniego di legittimazione processuale per una società validamente costituita secondo il diritto di uno stato membro;

- Corte giust. CE, 30 settembre 2003, n. 167/01, *Inspire Art Ltd.*, in *Foro it.*, 2004, IV, 24, con nota di COLANGELO, secondo cui gli art. 43 e 48 del trattato ostano ad una normativa nazionale (nella specie, olandese) che subordina l'esercizio della libertà di stabilimento a titolo secondario, da parte di una società costituita secondo la legislazione di un altro stato membro, a determinate condizioni, relative al capitale minimo e alla responsabilità degli amministratori, stabilite dal diritto societario nazionale per la costituzione di società;

- Corte giust. CE, 16 dicembre 2008, n. 210/06, secondo cui allo stato attuale del diritto comunitario, gli art. 43 e 48 trattato CE devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno stato membro che impedisce ad una società costituita in forza del diritto nazionale di tale stato membro di trasferire la propria sede in un altro stato membro conservando al contempo il suo status di società soggetta al diritto nazionale dello stato membro a norma della cui legislazione è stata costituita;

- Corte giust. UE, 12 luglio 2012, n. 378/10, in *Vale építési kft*, in *Riv. dir. internaz. privato e proc.*, 2012, 969; e in *Giur. it.*, 2013, 855, secondo cui gli art. 49 TUE e 54 TUE devono essere interpretati, nel contesto di una trasformazione transfrontaliera di una società, nel senso che lo stato membro ospitante è legittimato a determinare il diritto interno relativo a un'operazione di questo tipo

Ciò premesso, secondo la Cassazione tanto in materia fallimentare¹⁷² quanto in materia tributaria, a seguito della c.d. eterovestizione della società non si verifica alcun effetto estintivo dell'ente, né alcun fenomeno successorio, a titolo universale o particolare, poiché la società resta in vita. Pertanto, non entra in gioco la responsabilità dei soci e dei liquidatori in caso di residui passivi, poiché l'emigrazione non presuppone una liquidazione. La società che si sia trasferita non per questo ha rinunciato alle proprie pretese; i diritti e i beni ad essa intestati restano nella sua titolarità. I creditori sociali possono e devono continuare a rivolgere le loro pretese nei suoi confronti. Del resto, l'inidoneità estintiva dell'operazione emerge dagli art. 2437, 1° comma, lett. c) e 2473, 1° comma, c.c., che conservano in capo ai soci il diritto di recedere ove non abbiano concorso alla deliberazione il trasferimento in altro Stato¹⁷³.

e ad applicare quindi le disposizioni del proprio diritto nazionale relative alle trasformazioni interne che disciplinano la costituzione e il funzionamento di una società, come le regole concernenti la preparazione del bilancio e dell'inventario del patrimonio; tuttavia, i principi di equivalenza e di effettività ostano, rispettivamente, a che lo stato membro ospitante: rifiuti, per le trasformazioni transfrontaliere, di ammettere la menzione della società che ha chiesto la trasformazione in quanto «dante causa», se tale menzione della società dante causa nel registro delle imprese è prevista per le trasformazioni interne, e rifiuti di tenere debitamente conto dei documenti che promanano dalle autorità dello stato membro d'origine nel corso del procedimento di registrazione della società.

¹⁷² In relazione al fallimento la soluzione non cambia nonostante l'art. 10 l. fall. non menzioni affatto l'art. 2495 c.c. e l'effetto estintivo da tale norma previsto, limitandosi a stabilire che «*Gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo*».

Ove la società provveda al trasferimento della propria sede in altro paese, richiedendo l'iscrizione della cancellazione dal registro delle imprese italiano, non per questo sortisce l'effetto della cessazione della propria soggettività, perché, infatti, il trasferimento non esclude, anzi presuppone la continuazione dell'attività. Pertanto, non possono valere per essa i limiti di applicabilità di cui all'art. 10 l. fall. V. Cass., sez. un., 11 marzo, n. 5945, in *Fallimento*, 2014, 88, con nota di MONTELLA; in *Giur. it.*, 2014, 615, BOGGIO, *Trasferimenti fittizi*, cit.; e in *Dir. fallim.*, 2014, II, 95, con nota di GIORDANO. In senso favorevole al criterio della continuità giuridica, v. Cass. 28 settembre 2005, n. 18944, in *Riv. dir. internaz. privato e proc.*, 2006, 774.

Nel senso che il trasferimento in uno Stato estero della sede di una società, benché anteriore al deposito dell'istanza di fallimento, non esclude la giurisdizione italiana se tale trasferimento appaia fittizio, giacché la presunzione che il centro degli interessi coincida con la sede statutaria è suscettibile di prova contraria; qualora il trasferimento della sede sociale appaia fittizio esso non determina, come conseguenza della cancellazione della società dal registro italiano delle imprese, il decorso del termine di cui all'art. 10 l. fall., v. Cass., sez. un., 18 aprile 2013, n. 9414, in *Int'l Lis*, 2013, 140, con nota di BACCAGLINI.

Ne consegue che della società è possibile dichiarare il fallimento anche oltre il limite temporale di un anno dalla cancellazione. V. Cass. 24 gennaio 2014, n. 1508, in *Giur. it.*, 2014, 338, con nota di SPIOTTA.

¹⁷³ Cfr. Trib. Milano, 11 maggio 2013, in *Riv. dir. internaz. privato e proc.*, 2014, 405; Trib. Milano, 7 gennaio 2013, in *Giur. it.*, 2014, 616, con nota di BOGGIO, *Trasferimenti fittizi, incompleti o «ultrannuali» della sede legale all'estero e fallimento della società cancellata dal registro delle imprese italiano*; e in *Riv. dir. soc.*, 2014, 55, con nota di D. GAROFALO, *Trasferimento della sede all'estero, mutamento della lex societatis e continuità dei rapporti giuridici*.

Nello specifico contesto tributario, dove l'intento elusivo è forse più marcato (e penalmente sanzionabile quando il trasferimento è meramente fittizio¹⁷⁴), viene in rilievo l'art. 36 d.p.r. 602/1973 e la responsabilità di soci e liquidatori ivi stabilita.

Invero, l'applicabilità di questa norma prescinde dall'avvenuta estinzione della società, a differenza dell'art. 2495 c.c., ma non la esclude. Gli approdi delle sezioni unite del 2013 e del 2014 in tanto riguardano la materia tributaria in quanto la società destinataria della pretesa fiscale sia venuta meno; è proprio con riferimento a questa ipotesi che è possibile predicare la successione degli ex soci e l'ultrattività del mandato alle liti oltre il grado di giudizio in cui l'evento si verifica.

Ma non è questo il punto. Ciò che rileva è che la delibera di trasferimento all'estero non comporta nessun effetto ablativo e, quindi, non è idonea a determinare la morte della società. Secondo la Cassazione, la conseguenza, sul piano sostanziale, è l'inapplicabilità della responsabilità sussidiaria di cui all'art. 36 d.p.r. n. 602/1973¹⁷⁵ e la conservazione della validità dell'atto impositivo¹⁷⁶.

Sul piano processuale, la cancellazione non estintiva che avvenga in corso di causa, non integra un evento interruttivo; pertanto, ad essa non è applicabile la disciplina di cui agli art. 299 ss. c.p.c., né può ipotizzarsi una successione nel processo ex art. 110 o 111 c.p.c. e tanto meno sorge la necessità di assicurare la presenza in giudizio di tutti i soci, quali litisconsorti necessari.

La linearità di queste conclusioni, tuttavia, è decisamente perturbata dai problemi di ordine applicativo che il trasferimento all'estero comporta.

In primo luogo, cessata la sede sociale italiana, l'Amministrazione finanziaria non ha la possibilità di effettuare accessi ed ispezioni ai sensi degli art. 33 d.p.r. 600/1973 e 52 d.p.r. 633/1972. Può solo limitarsi a richiedere alla società l'invio della documentazione fiscale che questa è tenuta a conservare fino a quando non siano definiti i termini per gli accertamenti relativi ai corrispondenti periodi di imposta, ai sensi dell'art. 22 d.p.r. cit.

In secondo luogo, si pone un problema di notificazione di avvisi ed atti impositivi. Non essendo più fissato in Italia il domicilio fiscale della società, l'Amministrazione può andare incontro a notevoli difficoltà nel rintracciare la nuova sede del debitore. A meno che questo non abbia provveduto ad effettuare apposita comunicazione ai sensi dell'art. 60, 1° comma, lett. e-bis, d.p.r. 600/1973¹⁷⁷; si tratta, tuttavia, di una

¹⁷⁴ V. Cass. pen., 24 ottobre 2014, n. 2954, in *Riv. guardia di finanza*, 2016, 259, secondo cui, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esterovestizione, ossia di fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, non è necessario accertare la sussistenza di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma, invece, occorre verificare se il trasferimento in realtà vi è stato, o no, cioè se l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

¹⁷⁵ Cass. 5 agosto 2016, n. 16446, in *Fisco*, 2016, 3471.

¹⁷⁶ Cass. 19 marzo 2014, n. 6388, in *Riv. giur. trib.*, 2014, 599, con nota di RAGGI, *Il trasferimento della sede sociale all'estero comporta una cancellazione sui generis?*

¹⁷⁷ «[...] è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o

mera “facoltà”, il cui mancato esercizio priva di un utile strumento il fisco, al quale non resta che procedere ai sensi dell’art. 60, 1° comma, lett. e)¹⁷⁸.

dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti e' eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento».

¹⁷⁸ «[...] quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi e' abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune, e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione».