

La cancellazione delle società ed i riflessi sul contenzioso tributario e civile.

Normativa:

Società di capitali (per azioni, in accomandita per azioni ed a responsabilità limitata):

Art.2495 c.c. (nel testo introdotto a seguito del d.lgs. 17/01/2003 n. 6, entrato in vigore l'1/01/2004): *“(Cancellazione della società). - Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento e' dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, puo' essere notificata presso l'ultima sede della società”.*

Art.2456 c.c. (testo vigente al 31/12/2003): *“Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, ((. . .)). Dopo la cancellazione della società i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento e' dipeso da colpa di questi”.*

Società in nome collettivo:

Art. 2304 c.c.: *“(Responsabilità dei soci). I creditori sociali, anche se la società é in liquidazione, non possono pretendere il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale”.*

Art.2312 c.c.: *“(Cancellazione della società). Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. 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 é dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi. Le scritture contabili e i documenti che non spettano ai singoli soci sono depositati presso la persona designata dalla maggioranza. Le scritture contabili e i documenti devono essere conservati per dieci anni a decorrere dalla cancellazione della società dal registro delle imprese”.*

Società in accomandita semplice:

Art.2313 c.c.: “Nella società in accomandita semplice i soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, e i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita. Le quote di partecipazione dei soci non possono essere rappresentate da azioni”.

Art. 2324 c.c.: “*(Diritti dei creditori sociali dopo la liquidazione). Salvo il diritto previsto dal secondo comma dell'art. 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*”.

Art.36 D.P.R. 602/1973 (testo in vigore al 23/12/2014):

Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci:

“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 é commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori. 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 denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria. Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili. La responsabilità di cui ai commi precedenti e' 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 é 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." (art.19 d.lgs. 46/1999: applicabilità alle sole imposte sui redditi; artt.25 e 30 d.lgs. 446/1997 (IRAP), rinvio alle norme in tema di imposte sui redditi).

Art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175 del 2014, entrato in vigore il 13 dicembre 2014 ed emesso in attuazione della Legge Delegazione n. 23 del 2014, artt. 1 e 7: *"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'art. 2495 c.c., ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese"*.

Norme processuali.

Artt.110 e 111 c.p.c..

Artt.299 e ss. c.p.c.. – Art. 40 d.lgs. 546/1992

Art.328 c.p.c..

Art.372 c.p.c.. – Art.384 c.p.c..

Note generali.

Il processo tributario si caratterizza essenzialmente per il suo carattere impugnatorio. Invero, il ricorrente esercita un'azione di impugnazione (e di condanna) rivolta contro un atto autoritativo per ottenerne l'annullamento. Di conseguenza, il contribuente non può agire in via preventiva, con azione di mero accertamento, senza che l'Amministrazione abbia emesso un atto che rientri tra quelli autonomamente impugnabili, e non può sottoporre al giudice questioni estranee all'atto impugnato; per contro, l'Amministrazione finanziaria, costituendosi in giudizio, si limita a difendere l'atto impugnato e non può fondare la sua difesa su ragioni giuridiche diverse da quelle indicate nell'atto impugnato e non può proporre domande riconvenzionali.

Nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma della impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali, l'indagine sul rapporto sostanziale non può che essere limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che, ove il contribuente deduca specifici vizi di invalidità dell'atto impugnato, il giudice deve attenersi all'esame di essi e non può, "ex officio", annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli

stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità debbono ritenersi estranei al "thema controversum", come definito dalle scelte del ricorrente. L'oggetto del giudizio, come circoscritto dai motivi di ricorso, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale e, cioè, con la presentazione di motivi aggiunti, consentita però, ex art. 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel solo caso di "*deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione*".

In appello, ai sensi dell'art. 57, comma 2, del d. lgs. n. 542 del 1996, sono precluse esclusivamente le eccezioni nuove, dalle quali deriva un mutamento degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa e il conseguente ampliamento del tema della decisione, le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre il divieto non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili

Giurisprudenza.

A) Il novellato art.2495 c.c. Valenza costitutiva-estintiva della cancellazione per le società di capitali. Effetto espansivo anche per le società di persone (presunzione di estinzione). Decorrenza degli effetti a partire dall'1/01/2004.

- 1) Cass. II^a n. 25192/2008 (Pres.Est.Oddo): "*In tema d'interpretazione del nuovo diritto societario, la modifica dell'art. 2495 cod. civ., ex art. 4 d.lgs. n. 6 del 2003, secondo la quale la cancellazione dal registro delle imprese determina, contrariamente al passato, l'estinzione della società, si applica anche alle società di persone, nonostante la prescrizione normativa indichi esclusivamente quelle di capitali e quelle cooperative ed, inoltre la norma, per la sua funzione ricognitiva, è retroattiva e trova applicazione anche in ordine alle cancellazioni intervenute anteriormente al 1 gennaio 2004, data di entrata in vigore delle modifiche introdotte dal citato d.lgs. n. 6 del 2003, con la sola esclusione dei rapporti esauriti e degli effetti già irreversibilmente verificatisi*". (Nella fattispecie la Corte ha ritenuto inammissibile la proposizione del ricorso per cassazione per inesistenza del soggetto proponente e conseguente difetto di rappresentanza processuale, trattandosi di società in nome collettivo cancellata dal registro delle imprese nel 2003) (conf. sulla natura retroattiva del novellato art.2495 c.c., Cass. 18618/2006, Pres. Proto, Est.Di Amato).

2) Sezioni Unite Cass. nn.4060/2010; 4061/2010 e 4062/2010 (Pres.Vittoria; Est.Forte): *“In tema di società, una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2495, secondo comma, cod. civ., come modificato dall'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal registro delle imprese l'estinzione immediata delle società di capitali, impone un ripensamento della disciplina relativa alle società commerciali di persone, in virtù del quale la cancellazione, pur avendo natura dichiarativa, consente di presumere il venir meno della loro capacità e soggettività limitata, negli stessi termini in cui analogo effetto si produce per le società di capitali, rendendo opponibile ai terzi tale evento, contestualmente alla pubblicità nell'ipotesi in cui essa sia stata effettuata successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 6 del 2003, e con decorrenza dal 1° gennaio 2004 nel caso in cui abbia avuto luogo in data anteriore”*. In applicazione di tale principio, le S.U. hanno confermato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto valida, ai fini dell'esecuzione forzata, la notificazione del titolo esecutivo e del precetto eseguita, in data anteriore al 1° gennaio 2004, ad istanza di una società in nome collettivo, precedentemente cancellata dal registro delle imprese (con effetto estintivo dunque decorrente solo dal 1°/01/2004), nonché la notificazione dell'opposizione agli atti esecutivi proposta dal debitore nei confronti della medesima società, anch'essa in data anteriore all'entrata in vigore del d.lgs. n. 6 del 2003, in quanto fino al gennaio 2004 le vicende processuali si erano regolarmente svolte nei confronti della società ancora in vita. In sostanza, le Sezioni Unite hanno evidenziato che: 1) la novella di cui al d.lgs. 6/2003 ha abrogato il diritto vivente rappresentato dall'interpretazione offerta dall'art.2456 c.c. previgente, per cui la cancellazione non determina l'estinzione della società finché sussistono rapporti giuridici che la riguardano, in quanto il nuovo art.2495 c.c., nel ribadire quanto già disposto dall'art.2456 c.c. previgente, ha introdotto, per le società di capitali, una clausola di salvezza dell'effetto estintivo della cancellazione (*“ferma restando l'estinzione della società”*); 2) per le società di persone, pur mancando nelle disposizioni di cui agli artt.2312 e 2324 c.c., la clausola di salvezza dell'effetto estintivo, presente nell'art.2495 c.c., e sebbene la cancellazione mantenga la tradizionale natura dichiarativa (e non valore costitutivo-estintivo), la novella del 2003 spiega un effetto *“espansivo”* e giustifica anche per esse una presunzione di estinzione anche laddove perdurino rapporti ed obbligazioni sociali; 3) la cancellazione della società di persone dal registro delle imprese ne determina dunque *ipso facto* l'estinzione, avendo assunto la formalità della cancellazione, a seguito della vicenda riformatrice, la medesima efficacia costitutiva che per le società di capitali riveste la formalità dell'iscrizione (adozione

del sistema della liquidazione “*formale*”, indipendentemente dall’esaurimento dei rapporti giuridici facenti capo alla società, per esigenza di certezza giuridica), e ciò, con un significativo mutamento di rotta rispetto all’orientamento giurisprudenziale prevalente sino ad allora, indipendentemente dall’esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo.

Le decisioni delle S.U. del 2010 hanno pertanto offerto una ricostruzione sistematica degli effetti della cancellazione della società dal Registro delle Imprese in un’ottica di uniforme trattamento delle società di capitali e delle società commerciali di persone. Poiché, peraltro, al nuovo art. 2495 c.c. (ed all’opzione per la natura costitutivo-estintiva) non è attribuibile natura *interpretativa* (come ritenuto invece da Cass. 25192/2008) della disciplina previgente, in mancanza di un’espressa previsione di legge (attesa l’ordinaria natura dichiarativa delle iscrizioni nel registro delle imprese, evincibile dall’art.2193 c.c.), ma natura innovativa ed ultrattiva, valendo solo dalla data di entrata in vigore della novella, le SS.UU. reputano che, non avendo esso efficacia retroattiva e dovendo tutelarsi l’affidamento dei cittadini in ordine agli effetti della cancellazione in rapporto all’epoca in cui essa ha avuto luogo, per le società cancellate in epoca anteriore al 1° gennaio 2004, l’estinzione opera solo a partire dalla predetta data.

- 3) Sezioni Unite Cass. n. 5945/2013 hanno chiarito che l’art. 10 L.F., che non consente la dichiarazione di fallimento dell’imprenditore quando sia trascorso oltre un anno dalla sua cancellazione dal registro delle imprese, ove si tratti di una società di capitali, va letto in combinazione con quanto stabilisce l’art. 2495 c.c. (come novellato dal D.Lgs. n. 6 del 2003), contemplante la cancellazione della società dal registro, all’esito del procedimento di liquidazione della stessa, con effetto estintivo dell’ente, in quanto il presupposto perché possa essere invocato il suddetto termine annuale, con riguardo ad una società di capitali cancellata dal registro, “*risiede quindi nella necessaria corrispondenza che il legislatore ha stabilito tra la cancellazione e la cessazione dell’attività sociale, come del resto è reso ben evidente anche dalla rubrica dello stesso citato art. 10, che fa riferimento al “fallimento dell’imprenditore che ha cessato l’esercizio dell’impresa”*”. Nel caso in cui **la cancellazione di una società dal registro delle imprese italiano sia avvenuta**, non a compimento del procedimento di liquidazione dell’ente, o per il verificarsi di altra situazione che implichi la cessazione dell’esercizio dell’impresa e da cui la legge faccia discendere l’effetto necessario della cancellazione, bensì **come conseguenza del trasferimento all’estero della sede della medesima società**, e quindi sull’assunto che questa continui invece a svolgere la propria attività imprenditoriale, sia pure in altro Stato, non v’è luogo per l’applicazione del citato art. 10, in quanto il trasferimento della sede all’estero, almeno nei casi in cui la legge applicabile

nella nuova sede concordi sul punto con i principi desumibili dalla legge italiana, non fa infatti venir meno la continuità giuridica della società trasferita e non ne comporta quindi in alcun modo la cessazione dell'attività, com'è reso ben evidente anche dal disposto dell'art. 2437 c.c., comma 1, lett. c), e art. 2473 c.c., comma 1 (le S.U. hanno quindi ritenuto corretta la decisione della corte d'appello che aveva escluso che la cancellazione, da oltre un anno, della società dal registro delle imprese italiano, motivata non dalla cessazione dell'attività bensì dall'asserito trasferimento della sede sociale in Francia, potesse impedire la dichiarazione di fallimento di detta società).

B) Gli effetti dell'estinzione della società a seguito di cancellazione nei processi in corso, in ambito tributario, nell'interpretazione del giudice di legittimità, anteriormente alle S.U. nn. 6070, 6071 e 6072/2013.

- = Cass. III^a 23675/2008 (Pres. Preden; Est.Travaglino) -: *“I soci, successori della società, subentrano, altresì, nella legittimazione processuale facente capo all'ente - la cui estinzione è in parte equiparabile alla morte della persona fisica, ai sensi dell'art. 110 c.p.c. - in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovverosia a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale”* (conf. Cass. 21188/14 V^a Pres. Bielli; Est.Tricomi).
- = Cass. V^a 24955/2013 (Pres. Cirillo; Est.Valitutti): *“La cancellazione della società di persone dal registro delle imprese ne determina l'estinzione, (nella specie, conseguente alla venuta meno della pluralità dei soci ex art. 2272, primo comma, n. 4 e 2308 cod. civ.) e la priva della capacità di stare in giudizio, operando un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti "pendente societate", nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente. Ne consegue 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, a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale”* . Principio reso in una controversia (ricorso per cassazione proposto da uno dei soci, anche legale rappresentante, di una società in nome collettivo; oggetto impugnazione: un avviso di recupero di un indebito rimborso IVA) nella quale la

società era stata già cancellata, dal 2002, dal Registro delle Imprese, prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 6/2003 e comunque **prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado (stante la decorrenza degli effetti del novellato art.2495 c.c. dall'1/01/2004)**; la Corte, rilevando che il giudizio era stato instaurato da uno solo dei soci successori della società, ha cassato l'impugnata sentenza e dichiarato la nullità dei giudizi di merito con rinvio al giudice di primo grado, per l'integrazione del contraddittorio con gli altri soci.

- Cass. V^a nn. 7676 e 7679/2012 (Pres.Adamo; Est.Terrusi): *“L'estinzione della società a seguito di cancellazione determina, nei processi in corso nei confronti dell'ente, l'applicazione delle regole generali dettate dagli artt. 299 e seguenti cod. proc. civ., poiché essa costituisce vicenda equiparabile alla morte della parte persona fisica. Ne consegue che, per difetto assoluto della "giusta parte" processuale, è inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese nelle more del processo (e ciò indipendentemente dalla consapevolezza che dell'evento-morte abbia l'impugnante). Il liquidatore di una società estinta per cancellazione dal registro delle imprese può ben essere destinatario di una autonoma azione risarcitoria, ma non della pretesa attinente al debito sociale, onde è inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti del medesimo con riguardo alla sentenza relativa a quel debito, atteso che la posizione del liquidatore non è quella di successore processuale dell'ente estinto. Il socio di una società di capitali, estinta per cancellazione dal registro delle imprese, succede a questa nel processo a norma dell'art. 110 cod. proc. civ. - che prefigura un successore universale ogni qualvolta viene meno una parte - solo se abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto dispone l'art. 2495, secondo comma, cod. civ.: tale vicenda, infatti, non costituisce soltanto il limite di responsabilità del socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per la di lui successione nel processo già instaurato contro la società, posto che egli non è successore di questa in quanto tale, ma lo diventa nella specifica ipotesi, disciplinata dalla legge, di riscossione della quota. La prova di tale circostanza è a carico delle altre parti ed integra la stessa condizione dell'interesse ad agire, che richiede non solo l'accertamento di una situazione giuridica, ma anche la prospettazione della possibilità di ottenere un risultato utile, non essendo il processo utilizzabile in previsione di esigenze soltanto astratte”*. (In applicazione di questo principio, la S.C. ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto nei confronti della società cancellata, dell'ex liquidatore e del socio unico di s.r.l. cancellata, in

assenza della deduzione e prova della condizione di cui all'art. 2495, secondo comma, cod. civ.). Ad avviso della Corte dunque la diversa consistenza della responsabilità del socio non incide solo sul merito della pretesa, ma incide sulla stessa *legitimatatio ad processum*.

- Cass. V^a 9110/2012 (Pres.D'Alonzo; Est.D'Alonzo) : *“La cancellazione dal registro delle imprese di una società di persone, analogamente a quanto avviene con riferimento ad una società di capitali, determina l'estinzione del soggetto giuridico e la perdita della sua capacità processuale. Ne consegue che, nei processi in corso, anche se essi non siano interrotti per mancata dichiarazione dell'evento interruttivo da parte del difensore, **la legittimazione sostanziale e processuale, attiva e passiva, si trasferisce automaticamente, ex art. 110 cod. proc. civ., ai soci**, che, per effetto della vicenda estintiva, divengono partecipi della comunione in ordine ai beni residuati dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione, e, se ritualmente evocati in giudizio, parti di questo, pur se estranei ai precedenti gradi del processo”* (Nella specie, la S.C. ha ritenuto inammissibile il ricorso per cassazione proposto nei confronti di una società in accomandita semplice cancellata ed **ammissibile il ricorso per cassazione proposto contro il socio** precedentemente estraneo al processo nei confronti di una società di persone, che, parte nei precedenti gradi di giudizio, era stata poi cancellata dal registro delle imprese).
- Cass. V^a n. 11968/2012 (Pres.Pivetti; Est.Cirillo), sulla peculiare disciplina dettata dall'art.36 DPR 602/1973, in materia di imposte sui redditi, e sulla **non configurabilità di una coobbligazione o successione automatica dell'ex liquidatore o dell'ex amministratore o dei soci della società cancellata per i debiti tributari** : *“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 del 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 artt. 1176 e 1218 cod. civ., ancorchè*

accertabile nelle forme del procedimento e del processo tributario". Ancora, questa Corte ha affermato che "Il processo tributario iniziato in relazione alle imposte sui redditi nei confronti di una società non può proseguire nel giudizio di cassazione, una volta che questa si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese, ad opera o nei confronti degli ex-soci, poiché essi rispondono del pagamento di tali imposte, ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni – il cui onere probatorio è a carico del Fisco -, e la necessità di accertare tali circostanze comporta un ampliamento del "thema decidendum" e del "thema probandum" non consentito in sede di legittimità." (In applicazione di questo principio, la S.C. ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dall'ex-liquidatore di una società a responsabilità limitata già cancellata dal registro delle imprese ed ha rilevato altresì che il processo non poteva proseguire non solo nei confronti della società, non più esistente, ma neppure nei confronti dell'ex liquidatore o degli ex soci e/o amministratori, *"atteso che le disposizioni tributarie e civilistiche non prevedono alcun subentro automatico di costoro nei rapporti con il Fisco"*). E le S.U. del 2013, nel citare detto precedente, hanno riconosciuto la peculiarità della disciplina tributaria. La suddetta pronuncia è richiamata in Cass. 15103/2015 (vedi in seguito).

C) L'intervento delle Sezioni Unite nel 2013. Il fenomeno successorio sui generis conseguente alla cancellazione volontaria della società dal Registro delle Imprese. Riflessi processuali.

Sezioni Unite Cass. n. 6070/13; 6071/13 e 6072/13 (Pres. Preden; Est.Rordorf): *"La cancellazione – volontaria - della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio (con la sola eccezione della "fictio iuris" contemplata dall'art. 10 legge fall.); pertanto, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ.; qualora*

*l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali 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, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso". Ancora, le S.U. hanno chiarito che "dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n. 6 del 2003, la cancellazione dal registro delle imprese estingue anche la società di persone, sebbene non tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo siano stati definiti. Pertanto, la prova contraria, idonea a superare l'effetto di pubblicità dichiarativa che l'iscrizione della cancellazione spiega per la società di persone, non può vertere sul fatto statico della pendenza di rapporti sociali non definiti, occorrendo, viceversa, la prova del fatto dinamico della continuazione dell'operatività sociale dopo l'avvenuta cancellazione, la quale soltanto giustifica, ai sensi dell'art. 2191 cod. civ., la cancellazione della cancellazione, cui consegue la presunzione che la società non abbia mai cessato di esistere" (cfr. S.U. 8426/2010). In sostanza, a seguito dell'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese (e la disposizione non può, secondo la Corte, non essere estesa anche alle società di persone, determinandosi, dall'entrata in vigore della Novella del 2003, l'estinzione della società di capitali e la presunzione di estinzione della società di persone, salva prova contraria), viene a determinarsi un fenomeno di tipo **successorio**, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono - il che sacrificherebbe ingiustamente i diritti dei creditori sociali - ma si trasferiscono ai soci, i quali, quanto ai debiti sociali, ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti *pendente societate*, mentre, quanto alle sopravvenienze attive, si determina un acquisto in comunione tra i soci dei diritti e beni non compresi nel bilancio finale di liquidazione, escluse le mere pretese e le ragioni creditorie incerte, la cui mancata liquidazione manifesta rinuncia. ("a) l'obbligazione della società – **"il medesimo debito che faceva capo alla società"** - non si estingue, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, 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; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione*

in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo”) . (Sulla deroga posta dall’art.10 l.f., cfr Cass.21026/2013: “La società estinta a seguito di cancellazione dal registro delle imprese mantiene, in virtù della "fictio iuris" postulata dall'art. 10 legge fall., la capacità di stare in giudizio tanto nel procedimento per la dichiarazione di fallimento e nelle successive fasi impugnatorie, quanto nell'eventuale conseguente procedura concorsuale”).

Le Sezioni Unite, in ordine alla ricostruzione del fenomeno (dato dal dissolversi della struttura organizzativa alla base della soggettività giuridica dell’ente collettivo e del riemergere, per i rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all’esito della liquidazione, del sostrato personale) in termini successori, ex art.110 c.p.c., vertendosi in ipotesi di successione a titolo universale, sia pure *sui generis*, danno atto dei dubbi espressi dalla Corte Sez.V nella sentenza n. 11968/2012 (“*Il processo tributario iniziato in relazione alle imposte sui redditi nei confronti di una società non può proseguire nel giudizio di cassazione, una volta che questa si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese, ad opera o nei confronti degli ex-soci, poiché essi rispondono del pagamento di tali imposte, ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni, e la necessità di accertare tali circostanze comporta un ampliamento del "thema decidendum" e del "thema probandum" non consentito in sede di legittimità*”), rilevando tuttavia che la motivazione era imperniata sulla disposizione speciale dettata dall’art.36 comma 3° DPR 602/1973, “operante solo nello specifico settore del diritto tributario”. Le Sezioni Unite superano anche la tesi (cfr. Cass. 7676/2012) secondo la quale il meccanismo successorio deve limitarsi all’ipotesi in cui i soci della società di capitali o il socio accomandante della società in accomandita semplice abbiano goduto di un qualche riparto dal bilancio finale di liquidazione, trattandosi di una condizione per proseguire l’azione, originariamente intrapresa nei confronti verso la società, nei confronti dei detti soci, ritenendo preferibile l’impostazione che individua sempre nei soci coloro che sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società ma non definiti all’esito della liquidazione (legittimazione passiva), salvo il diritto degli stessi di opporre al creditore agente il limite

di responsabilità (osservando che “*il creditore potrebbe comunque avere interesse all’accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell’escussione di garanzie*”). Le Sezioni Unite, in ultimo, quanto agli effetti processuali, confermano il principio che la cancellazione della società dal Registro delle Imprese, a partire dal momento in cui si verifica l’estinzione della società cancellata, **priva la società stessa della capacità di stare in giudizio** (ad eccezione della *fictio iuris* contemplata dall’art.10 L.F.), non potendo la società né validamente intraprendere una causa, né esservi convenuta. Ove l’estinzione si verifichi nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dall’art.299 c.p.c. e ss., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società (fenomeno successorio “*sui generis*”, stante il regime di responsabilità dei soci per i debiti sociali, nelle differenti tipologie di società), ai sensi dell’art.110 cp.c. (disposizione contemplante il subentro nel processo del successore universale, idonea a ricomprendere qualsiasi causa – “*per morte o per altra causa*” - per la quale la parte venga meno), pur se estranei ai precedenti gradi di giudizio. Qualora l’evento non sia fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando non sarebbe stato più possibile farlo constare in tali modi, e quindi quando, essendosi il precedente grado di giudizio svolto senza interruzione, il problema della sopravvenuta cancellazione si ponga nel passaggio al grado successivo, l’impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, **deve provenire o essere indirizzata, a pena di inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci**, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto (vale a dire la, eccezionale, prosecuzione del processo, pur quando sia venuta meno la parte, se l’evento interruttivo non sia fatto constare nei modi di legge, a causa dell’esigenza di stabilità del processo) non può eccedere il grado di giudizio nel quale l’evento estintivo è occorso, cosicché **il giudizio di impugnazione deve essere sempre promosso, a pena di inammissibilità, da e contro i soggetti effettivamente legittimati ovvero della “giusta parte”**, essendosi in presenza di un giudizio che, per l’inesistenza di uno dei soggetti del rapporto processuale che si vorrebbe instaurare, si rivela strutturalmente inidoneo a realizzare il suo scopo. Secondo la sentenza, l’onere in tal modo richiesto alla parte, che intenda dare inizio a un nuovo grado di giudizio, non è troppo gravoso, implicando i medesimi accertamenti circa la condizione soggettiva della controparte, normalmente richiesti al momento della introduzione di una lite; invero, l’evento estintivo in esame era la cancellazione della società dal registro delle imprese, oggetto di pubblicità legale, che impone di ritenere che i terzi ne siano conoscenza.

D) La nuova ricostruzione sistematica delle Sezioni Unite, nel 2014, dell'evento estintivo-interruttivo che colpisca la parte nel processo. La teoria dell'ultrattività del mandato.

Sezioni Unite Cass. n.15295/2014 (Pres. Rordorf; Est.Spirito): riesaminati i diversi orientamenti giurisprudenziali succedutisi nel tempo (oscillanti tra gli antipodi dell'ultrattività del mandato e dell'inammissibilità dell'impugnazione) e mediando tra le contrapposte esigenze di tutela (della "giusta parte" o di chi abbia incolpevolmente ignorato l'evento), le Sezioni Unite - investite della questione della sanabilità, per effetto della difesa nel giudizio di cassazione, in controricorso, degli eredi della parte-persona fisica, costituita in appello ma defunta prima della pubblicazione della sentenza di secondo grado, senza che l'evento interruttivo fosse stato dichiarato dal procuratore della parte stessa o notificato alla controparte, di un ricorso per cassazione diretto al procuratore della parte, pur dopo l'avvenuto decesso, - , hanno successivamente enunciato il seguente principio di diritto: *“L'incidenza sul processo degli eventi previsti nell'art. 299 c.p.c., (morte o perdita di capacità della parte) è disciplinata, in ipotesi di costituzione in giudizio a mezzo di difensore, dalla regola dell'ultrattività del mandato alla lite, in ragione della quale, nel caso in cui l'evento non sia dichiarato o notificato nei modi e nei tempi di cui all'art. 300 c.p.c. - il difensore continua a rappresentare la parte come se l'evento non si sia verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti 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.** 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 notificarsi alle altre parti l'evento verificatosi, o se, rimasta la medesima parte contumace, l'evento sia documentato dall'altra parte (come previsto dalla novella di cui alla L. n. 69 del 2009, art. 46), o notificato o certificato dall'ufficiale giudiziario ai sensi dell'art. 300 c.p.c., comma 4. Ne deriva che: a) la notificazione della sentenza fatta a detto procuratore, a norma dell'art. 285 c.p.c., è idonea a far decorrere il termine per l'impugnazione nei confronti della parte deceduta o del rappresentante legale della parte divenuta incapace; b) detto procuratore, qualora gli sia originariamente conferita procura alla lite valida anche per gli ulteriori*

gradi del processo, è legittimato a proporre impugnazione (ad eccezione del ricorso per cassazione per la proposizione del quale è richiesta la procura speciale, cosicché il procuratore costituito per i giudizi di merito può solo ricevere la notifica della sentenza o dell'atto di impugnazione per cassazione, ma non può né validamente notificare la sentenza né resistere con controricorso né tantomeno proporre ricorso in via principale o incidentale) in rappresentanza della parte che, pur deceduta o divenuta incapace, va considerata nell'ambito del processo ancora in vita e capace; c) è ammissibile l'atto di impugnazione notificato, ai sensi dell'art. 330 c.p.c., comma 1, presso il procuratore, alla parte deceduta o divenuta incapace, pur se la parte notificante abbia avuto diversamente conoscenza dell'evento". (conf. Cass.S.U. 20447/2014 e Cass. nn. 19887 e 26495 del 2014). Nella specie, il ricorso per cassazione, pur notificato alla parte deceduta presso il procuratore nominato per il precedente grado di giudizio, è stato ritenuto ammissibile.

In estrema sintesi, le Sezioni Unite ancorano, ai fini dell'incidenza sul processo degli eventi interruttivi di cui all'art.299 c.p.c., al principio di ultrattività del mandato alla lite l'effetto di stabilizzazione della posizione giuridica di una società estinta, che solo grazie ad una *fiction iuris* viene considerata come ancora esistente rispetto alle altre parti ed al giudice; l'ultrattività della procura alla lite comporta quindi che il procuratore costituito continui a rappresentare la parte, la quale per il suo tramite viene perciò considerata esistente e capace. E' stato dunque temperato il rigore del principio di diritto espresso, quanto agli effetti processuali dalla sentenza n. 6070/2013 delle Sezioni Unite, secondo la quale, anche qualora l'evento non fosse stato fatto constare nei modi di legge o si fosse verificato quando non era più possibile farlo constare, nel corso del processo, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società cancellata, deve provenire o essere indirizzata, a pena di inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, non potendo *"la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso"*. Le Sezioni Unite hanno sottoposto a ripensamento la tesi secondo la quale la parte, *"ogni volta che si apra una nuova fase processuale (sia essa attiva che di quiescenza), debba ripetere tutti gli stessi accertamenti svolti all'origine dell'instaurazione della causa, per avere la certezza (pur sempre relativa) di avere come proprio interlocutore la parte "reale" del processo"*, osservando che *"giuste parti"* sono *"quella che ha instaurato e quella contro cui è stato instaurato il giudizio, ossia quelle che lo hanno fondato e costruito, conferendo il loro mandato al difensore per la globale cura della controversia"*, parti tutte che *"seppur menomate nella loro capacità o nella loro stessa esistenza in vita, continuano a veder tutelate le proprie*

ragioni, in favore di coloro che ne saranno i successori, ad opera del loro rappresentante eletto, al quale soltanto è consentito il potere di disvelare al giudice ed alla controparte l'avvenuta verifica di quella menomazione".

La pronuncia (cfr. Cass. 23141/2014 e 15762/2016), che ha “*capovolto il principio, per cui l'esigenza di stabilità del processo debba intendersi limitata al grado di giudizio in cui l'evento interruttivo è occorso, per sancire l'opposta regola dell'ultrattività del mandato*”, è stata ritenuta di portata generale, in quanto originata proprio da un'ordinanza di rimessione che aveva evidenziato le problematiche conseguenti alla estensibilità alle vicende successorie delle persone fisiche dei principi affermati dalle S.U. nella sentenza n. 6070/2013, espressamente in materia societaria, e comportanti la drastica sanzione dell'inammissibilità dell'impugnazione.

E) La originaria o sopravvenuta carenza di capacità processuale della società cancellata (e del potere di rappresentanza dell'ex-liquidatore). Conseguenze: inammissibilità del ricorso introduttivo, del gravame o del ricorso per cassazione. Rilievo anche d'ufficio in sede di legittimità. Peculiarità in ambito tributario. Limite di responsabilità degli ex soci: presupposto della legittimazione processuale o questione di merito?

- Cass. V^a n. 25507/2013 (Pres. Cirillo; Est.Olivieri): In controversia (ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società di capitali; oggetto impugnazione: una cartella di pagamento per sanzioni correlate a ritardato versamento IVA nel 1998) nella quale la società di capitali era stata già cancellata, dal 2000, dal Registro delle Imprese, **prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado**, la Corte, decidendo sul ricorso, ha anzitutto osservato che, stante la natura irretroattiva del novellato art.2945 c.c., norma dettata in modo da regolare i soli effetti estintivi a decorrere dall'1/01/2004, la società, pur cancellata dal Registro delle Imprese, al momento della notifica della cartella di pagamento, non poteva considerarsi già estinta (in quanto conservava, in virtù del vecchio disposto dell'art.2456 c.c., una soggettività attenuata ed una ridotta legittimazione processuale, in ordine ai rapporti giuridici non ancora definiti con i terzi creditori), con la conseguenza che era errata la conclusione della C.T.R. sulla illegittimità della iscrizione a ruolo (a carico di società cancellata e dunque estinta, anziché dei soci o dei liquidatori). Tuttavia, la Corte, decidendo sul ricorso, ha **cassato la decisione impugnata senza rinvio**, ex art.382 c.p.c., stante la sopravvenuta carenza di capacità processuale della società

cancellata, intervenuta nel corso del giudizio di merito, a far data, appunto, dall'1/01/2004, evento interruttivo non dichiarato e non notificato in giudizio, rilevando che la C.T.R., investita dell'appello proposto, successivamente, dall'ex liquidatore della società, ormai estinta, avrebbe dovuto, d'ufficio, dichiarare il sopravvenuto difetto di legittimazione processuale del liquidatore (non ricorrendo un'ipotesi di sua responsabilità diretta per colpa, prevista dal comma 2° dell'art.2495 c.c. e dall'art.36 D-P.R.62/1973) e l'inammissibilità del gravame.

- Cass. V^a n.5678/2014 (Pres. Cirillo; Est.Olivieri): In controversia (ricorso per cassazione proposto dall'ex liquidatore e socio di una società in nome collettivo cancellata nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, ricorrente incidentale (condizionato); oggetto impugnazione: un avviso di rettifica a carico della società per IVA ed IRAP notificato alla società quando non era stata ancora cancellata dal Registro delle Imprese) nella quale la società era stata già cancellata, prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado (ed estintasi, con effetto dall'1/01/2004, per effetto del nuovo disposto dell'art.2495 c.c.), la Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto dall'ex liquidatore della società estinta alla data di instaurazione del ricorso introduttivo, ma ammissibile il ricorso instaurato da uno dei soci della società di persone estinta ante causam, in virtù del "*fenomeno successorio sui generis*", descritto dalle S.U. nella sentenza n. 6070/2013. La Corte, in applicazione dei principi di diritto espressi dalle S.U. del 2013, in considerazione "*del regime di contitolarità o comunione indivisa dei diritti di credito e delle obbligazioni ovvero dei diritti sui beni (residui dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione) che si trasferiscono ai soci*" che determina "*il litisconsorzio necessario processuale tra tutti i successori e, nella specie, tra tutti i soci della società di persone estinta*" (essendovi un atto autoritativo impugnato, fondato su elementi comuni ad una pluralità di soggetti, elementi posti a fondamento del ricorso, proposto da uno dei soggetti obbligati), ha poi dichiarato la nullità dell'intero giudizio per difetto di integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti i soci litisconsorti necessari .
- Cass. V^a n. 14046/2014 (Pres. Di Iasi; Rel. Virgilio): In controversia (ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti sia di una società di persone (snc) estinta sia degli ex soci; oggetto impugnazione: un diniego di condono) nella quale la società di capitali era stata già cancellata, dal settembre 2004, dal Registro delle Imprese, prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado, sono stati dichiarati inammissibili il ricorso

per cassazione proposto nei confronti della società ed il ricorso incidentale proposto dalla società, già estinta, ed è stato dichiarato ammissibile il ricorso per cassazione proposto nei riguardi dei soci, con suo accoglimento e cassazione della decisione della C.T.R. impugnata, per non avere dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio per carenza di legittimazione, in quanto proposto dalla società in epoca successiva alla sua cancellazione dal Registro delle Imprese.

- Cass. V^a n. 15945/2014 (Pres.Di Iasi; Est.Virgilio), 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.

- Cass. V^a n. 26338/2014 (Pres. Iacobellis; Est.Perrino): In controversia (ricorso per cassazione proposto da Equitalia Sud nei confronti dell'ex liquidatore di una s.r.l.; oggetto impugnazione: un'intimazione di pagamento seguita ad una cartella di pagamento, a sua volta scaturita da un avviso di accertamento per IVA dovuta da una società a r.l., divenuto definitivo) nella quale la società di capitali era stata già cancellata, sin dal 2001, dal Registro delle Imprese, prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado, è stata cassata la sentenza impugnata, senza rinvio, ex art.382 c.p.c., in quanto il ricorso introduttivo (come pure l'appello) proposto da società già estinta era inammissibile (conformi: Cass. VI^a T n. 2878/2016, Pres. Iacobellis, Est. Cigna; Cass. VI^a T n. 14611/2016, Pres. Iacobellis, Est. Iofrida; Cass. VI^a T n. 15471/2016, Pres. Iacobellis, Est.Iofrida, rilevando che il ricorso introduttivo era stato proposto dall'ex liquidatore della società a r.l., già estinta prima dell'instaurazione del giudizio, "*in proprio per gli eventuali effetti per lui pregiudizievoli*", ma, sulla base della motivazione dell'atto impositivo, non risultava neppure dedotta dall'Ufficio la peculiare responsabilità del liquidatore, essendo l'atto impostato esclusivamente con riferimento alla posizione dei soci quali successori della società estinta; Cass. VI T^a n. 16937/2016, Pres. Iacobellis, Est. Iofrida).

- Cass. V^a n. 5951/2015 (Pres. Bielli; rel.Cirillo): In controversia (ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dell'ex amministratore, cessato dalla carica sin dal 2000, di una s.r.l.; oggetto impugnazione: un avviso concernente IVA non versata dalla società) nella quale la società di capitali era stata già cancellata, dal 2001, dal

Registro delle Imprese, prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado, è stata cassata la sentenza impugnata della C.TR. che aveva annullato l'avviso di rettifica, sul rilievo della carenza di legittimazione dell'ex amministratore a ricevere la notifica dell'atti impositivo. La Corte ha osservato come la società si fosse estinta, per effetto dell'entrata in vigore del d.lgs. 6/2003, a decorrere dall'1/01/2004, e come l'intimato fosse l'ex amministratore, cessato dalla carica anteriormente alla messa in liquidazione della società, cosicché, non soltanto la notifica dell'avviso di rettifica IVA, intestato alla società, diretta al suddetto ex amministratore, era del tutto priva di effetti giuridici, ma il ricorso introduttivo del giudizio, proposto dal medesimo soggetto, era inammissibile, con conseguente cassazione della decisione impugnata senza rinvio, ex art.382 c.pc..

- Cass. V^a n. 15007/2015 (Pres. Di Iasi; Est. Iofrida): In controversia (ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dei soci di una cessata società semplice e della società stessa; oggetto impugnazione: silenzio-rifiuto su istanza rimborso IRAP) nella quale la società di capitali era stata cancellata, dal marzo 2005, dal Registro delle Imprese, prima dell'instaurazione del giudizio di secondo grado, è stato respinto il motivo di ricorso fondato sulla mancata declaratoria dell'inammissibilità dell'appello (non promosso dalla società, nel frattempo cessata, ma dai soci che non avevano preso parte al giudizio di primo grado), rilevando che i soci della società cancellata erano in ogni caso legittimati a proporre il gravame (alla luce delle S.U. n 6070/2013).
- Cass. V^a n. 15103/2015 (Pres. Bielli; Est.Cirillo): In controversia (ricorso per cassazione promosso da una società in accomandita semplice “cessata”, in persona dell'ex liquidatore, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate; oggetto dell'impugnazione: cartella ex art.54 bis DPR 633/1972 per IVA dovuta), nella quale la società (come dichiarato dalla ricorrente all'apertura della pubblica udienza) era stata cancellata dal Registro delle Imprese, dopo la pronuncia della sentenza di appello e prima della proposizione del ricorso per cassazione, questa Corte 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. V^a n. 19611/2015 (Pres. Piccininni; Est.Marulli) (Cancellazione società anteriormente all'emissione dell'avviso di accertamento ed all'entrata in vigore -1/01/2004 - della Riforma delle società Novella 2003): “*Il processo tributario iniziato nei confronti di una società*

successivamente estintasi per cancellazione dal registro delle imprese non può proseguire nel giudizio di cassazione ad opera o nei confronti degli ex-soci, poiché essi rispondono del pagamento di tali imposte, ex art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni, per cui l'accertamento tali circostanze comporta un ampliamento del "thema decidendum" e del "thema probandum" non consentito in sede di legittimità". Nel caso concreto, essendo avvenuta la cancellazione della società nel 2000, l'estinzione di essa era divenuta operativa a far tempo dal 1.1.2004, cosicché la notificazione dell'atto impositivo oggetto di impugnazione, essendo avvenuta nel 2002, è stata ritenuta dalla Corte correttamente effettuata nei confronti della società, in quanto all'epoca, in ossequio al diritto vivente, la società, pur cancellata, non poteva reputarsi estinta per effetto della intervenuta sopravvenienza, e correttamente il detto atto è stato impugnato dall'ex liquidatore, nonché ex socio della società, in ragione appunto della sopravvivenza della stessa e della perdurante legittimazione dei suoi organi sociali. Tuttavia, all' 1.1.2004, la capacità processuale della società doveva ritenersi venuta meno, con la conseguenza che l'ex liquidatore nonché ex socio nei confronti dei quali, a seguito della sentenza di primo grado, è stato incardinato dall'Agenzia, allora appellante e poi ricorrente in cassazione, il giudizio d'appello, alla data di notificazione del gravame (nel 2008), non disponevano più di alcuna legittimazione processuale a rappresentare in giudizio le sorti della società; l'art. 2495 c.c., comma 2, consente ai creditori sociali insoddisfatti di agire nei confronti del liquidatore solo *"se il mancato pagamento è dipeso da questi"*. Nella specie, il recupero erariale non era stato motivato da responsabilità del liquidatore, quindi già il giudizio di appello ed anche il ricorso per cassazione nei confronti del medesimo non potevano essere promossi nei confronti del liquidatore, risultando costui a far tempo dal 1.1.2004 privo di legittimazione sostanziale in proprio e quindi privo di legittimazione ad causam. L'appello, secondo la Corte, sarebbe stato invece proponibile nei confronti dei soci, ma il giudice adito avrebbe dovuto tuttavia ordinare l'integrazione del contraddittorio nei confronti anche degli altri soci (oltre al socio ex liquidatore) a mente dell'art. 331 c.p.c., atteso che il fenomeno successorio determina in capo agli eredi l'insorgenza della qualità di litisconsorti necessari per ragioni processuali indipendentemente, cioè, dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale. Peraltro, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, comma 2, riconosce la legittimazione a rispondere dei debiti fiscali della società a condizione che abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali

in assegnazione dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione e nei limiti di quanto ricevuto. Poiché tuttavia, come pure chiarito da questa Corte (Cass.11968/12), la necessità di accertare tali circostanze comporta un ampliamento del *thema decidendum* e del *thema probandum* rispetto alla materia in discussione nei pregressi gradi di giudizio, tenuto conto del principio della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., comma 2, la Corte ha respinto il ricorso, evitando così il ritorno della controversia avanti al giudice a quo (che “*sarebbe chiamato a dar corso ad inutile adempimento processuale, integrando prima il contraddittorio e respingendo poi nel merito la pretesa*”).

- Cass. V^a n. 18385/2015 (Pres.Picininni; Est.Bielli) : La Corte ha **cassato la sentenza impugnata senza rinvio**, sul rilievo preliminare dell'**improponibilità del ricorso in primo grado**, in controversia nella quale: una s.r.l. era stata cancellata dal registro delle imprese sin dal 2005; nel 2006 era stato notificato alla società l'avviso di accertamento, nel quale si riconosceva che l'attività commerciale svolta in Bari dalla medesima società era "*cessata*" sin dal 2005; l'avviso era stato successivamente impugnato (quindi dopo il 1 gennaio 2004), con ricorso proposto dalla sola società e non anche dai suoi ex soci (suoi successori nei rapporti ancora pendenti) e non era mai stato integrato il contraddittorio nei confronti di tutti tali ex soci. La Corte ha evidenziato che il giudice di primo grado avrebbe dovuto rilevare il difetto di capacità della società e, quindi, l'improponibilità del ricorso stesso. La Corte ha poi escluso l'incidenza nel giudizio dello *ius superveniens*, costituito dal D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, entrato in vigore il 13 dicembre 2014, in quanto la norma “*(contrariamente a quanto talora sostenuto dall'amministrazione finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale, non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione e non ha valenza interpretativa: pertanto, il differimento quinquennale (operante nei soli confronti dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione, indicati nella disposizione in discorso, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., comma 2, si applica esclusivamente ai casi (diversi da quello di specie) in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (richiesta che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente)*”.
- Cass. V^a n. 20625/2015 (Pres.Di Iasi, Est.Greco): In controversia (ricorso per cassazione promosso dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società a r.l. in liquidazione;

oggetto dell'impugnazione: diniego di rimborso di credito IRPEG-ILOR) nella quale la società di capitali era stata cancellata dal Registro delle Imprese anteriormente all'entrata in vigore (01/01/2004) dell'art.4 del d.lgs. 6/2003 (modifica dell'art.2495 c.c.) ed il giudizio era stato instaurato successivamente al gennaio 2004, questa Corte, rilevando la carenza di capacità processuale della società (per effetto dell'estinzione dell'ente, a partire dall'1/01/2004 – Cass.S.SU.U. 4060/2010) **già prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado**, pronunciando sul ricorso, 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. V^a n. 959/2016 (Pres. Piccininni; Est.Cirillo): (cancellazione società nel corso del giudizio, in pendenza del giudizio di legittimità): *“L'eccezione d'inammissibilità sopravvenuta del ricorso non è fondata... Questa Corte osserva che, nel giudizio di cassazione, dominato dall'impulso di ufficio, non sono applicabili le comuni cause interruttive previste dalla legge in generale, sicché la cancellazione dal registro delle imprese della società resistente, in data successiva alla proposizione del ricorso ed alla stessa costituzione in giudizio della società, non determina l'interruzione del processo. (Sez. L, Sentenza n. 3323 del 13/02/2014, Rv. 629652). Inoltre, l'estinzione della società determina un fenomeno di tipo successorio in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, 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 (Sez. U, Sentenza n. 6070 del 12/03/2013, Rv. 625323). Il fenomeno successorio - sia pure connotato da caratteristiche sui generis, connesse al regime di responsabilità dei soci per i debiti sociali nelle differenti tipologie di società - rende applicabile, quando la cancellazione e la conseguente estinzione della società abbiano luogo in pendenza di una causa di cui la società stessa sia parte, l'art. 110 c.p.c., che contempla non solo la "morte" (come tale riferibile unicamente alle persone fisiche), ma altresì qualsiasi "altra causa" per la quale la parte venga meno, e dunque risulta idonea a ricomprendere anche l'ipotesi dell'estinzione dell'ente collettivo (Sez. U, Sentenza n. 6071 del 12/03/2013, in motivazione). Il che esclude che la decisione di legittimità, pur emessa nei confronti della società estinta, possa dirsi inutiliter data rispetto ai futuri sviluppi processuali”.*
- Cass. VI^a T n. 1828/2016 (Pres.Iacobellis, Est.Conti) ha cassato decisione della C.T.R. con la quale era stato annullato un avviso di accertamento notificato ad una società già

cancellata dal Registro delle Imprese, accogliendo il ricorso per cassazione promosso dall'Agenzia delle Entrate, nei confronti di una srl e del socio, in punto di violazione dell'art.2945 c.c., in quanto, nella specie, la cancellazione della società dal Registro delle Imprese italiano era conseguente non alla cessazione dell'attività ma all'incorporazione della stessa in altra società avente sede all'estero, la quale continuava a svolgere l'attività; l'Amministrazione finanziaria aveva in effetti notificato l'atto impositivo alla incorporante.

- Cass. V^a n. 5736/2016 (Pres.Piccininni; Est. Tricomi): In controversia (ricorso per cassazione proposto dalla società (una s.r.l) cancellata; oggetto impugnazione: un avviso di accertamento per IVA, IRPEG ed IRAP dovute in relazione all'anno 1999) nella quale la società di capitali era stata già cancellata, dal 2005, dal Registro delle Imprese, prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado, la Corte ha accolto il ricorso, affermando il difetto di legittimazione dell'ex liquidatore della società, con cassazione della sentenza impugnata, senza rinvio, perché la causa non poteva essere proposta in primo grado.
- Cass. VI^a T n. 10923/2016, Pres. Iacobellis, Est.Caracciolo, 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 (cfr. Cass.12040/2015, Pres. Merone, Est. Terrusi, in una controversia nella quale la società era invece cessata, a seguito di chiusura della liquidazione, nel corso del giudizio, ma la Corte ha rilevato l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto dall'ex liquidatore della società estinta).
- Cass. V^a nn. 23951 e 23954/2016 (Pres.Di Amato, Est.Greco): In controversia (ricorso per cassazione promosso dall'Agenzia delle Entrate contro una società in accomandita semplice; oggetto dell'impugnazione: accertamento per ritenute d'acconto non versate) nella quale una s.a.s. era stata cancellata dal Registro delle Imprese, nel corso del giudizio di merito, nel 2006, e l'appello avverso la sentenza di primo grado era stato proposto dall'ex legale rappresentante della società estinta, questa Corte ha cassato la sentenza impugnata, senza rinvio, dichiarando inammissibile l'appello.
- Cass. V^a n. 2444/2017 (Pres. Cappabianca; Est. Iannello): In controversia (ricorso per cassazione promosso, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, dall'ex liquidatore e dai soci

di una società a responsabilità limitata; oggetto dell'impugnazione: accertamento per maggiori IRPEG, IRAP ed IVA) nella quale una s.r.l. era stata cancellata dal Registro delle Imprese, nelle more del giudizio di secondo grado, è stato ritenuto inammissibile il ricorso per cassazione, sia in quanto proposto dall'ex liquidatore, per essere la società ormai estinta, sia in quanto proposto dal medesimo e da altri due in qualità di ex soci, potendo i soci di società di capitali subentrare dal lato passivo del rapporto d'imposta solo e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione. Secondo la Corte, *"l'accertamento di tali circostanze costituisce presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della legittimazione ad causam ai fini della prosecuzione del processo ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ. e, come tale, in presenza - come nella specie - di contestazione sul punto, va provata dal soggetto che si costituisce in giudizio in tale qualità...dimostrazione da ritenersi ammissibile anche, per la prima volta, nel giudizio di cassazione, ai sensi dell'art. 372 cod. proc. civ., in quanto per l'appunto diretta a comprovare, sotto il profilo detto, l'ammissibilità del ricorso"*, ma, nel caso di specie, i ricorrenti neppure avevano dedotto che una tal condizione si fosse in concreto realizzata.

- Cass. V^a n. 9094/2017 (Pres.Bielli, Est.Perrino): In controversia (ricorso per cassazione promosso dall'Agenzia delle Entrate contro una società a responsabilità limitata, nonché contro l'ex liquidatore ed i soci; oggetto dell'impugnazione: accertamento per maggiori Iva, IRAP ed imposte dirette) nella quale una s.r.l. era stata cancellata dal Registro delle Imprese, nel corso del giudizio di merito, nel 2012, successivamente alla pubblicazione della pronuncia di appello, questa Corte ha ritenuto il ricorso, nei confronti della società ormai estinta, inammissibile, per carenza di legittimazione passiva, e, nei confronti dell'ex liquidatore, infondato, non essendo stata neppure invocata la responsabilità del medesimo, ex art.2945 c.c. e 36 D.P.R. 602/1973. Il ricorso, nei confronti dei soci, è stato invece ritenuto ammissibile, per sussistenza della loro legittimazione, quali successori, alla luce di quanto affermato dalle S.U. nelle pronunce n. 6070 e 6072/2013, pur avendo gli stessi, a sostegno dell'eccezione di carenza della loro legittimazione, nonché dell'interesse ad agire del fisco, allegato e documentato, ex art. 372 c.p.c., di non aver riscosso alcunché in sede di bilancio finale di liquidazione, per mancanza dell'attivo. Secondo la Corte *"la possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad*

agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti” (conf. Cass. Sez. V^a n. 5988/2017, Pres.Bielli, Est.Bruschetta).

La Corte ha poi respinto i motivi del ricorso dell’Agenzia, senza affrontare il profilo, ritenuto, implicitamente, di merito, attinente al limite di responsabilità invocato dai soci.

- F) **L’ammissibilità del ricorso per cassazione notificato alla società cancellata, presso il domiciliatario in appello (S.U. 15295/2014).**
- Cass. V^a n. 12010/2015 (Pres. Di Iasi, Est.Iofrida): il ricorso per cassazione notificato alla società in accomandita semplice (oltre che ai due soci, accomandante ed accomandatario), poi cancellata dal Registro delle Imprese, nel corso del giudizio di primo grado, senza che l’evento interruttivo venisse dichiarato, ricorso notificato anche presso il domiciliatario in appello della stessa società, è stato ritenuto ammissibile in applicazione del principio di diritto affermato da questa Corte a S.U., con la pronuncia n. 15295/2014, in ordine all’ultrattività del mandato (conf. Cass. 2609/2015, Pres.Cappabianca, Est.Iofrida; Cass. 26495/2014, Pres. Bielli, Est. Vella, pur evidenziandosi in motivazione alcuni profili critici della pronuncia delle S.U. in rapporto alle peculiarità del processo tributario ed alla diversa natura della procura alle liti ex art.83 c.p.c. rispetto al mandato).
- Cass. V^a n. 15177/2016 (Pres.Canzio; Est.Criscuolo): In controversia (ricorso per cassazione proposto dall’Agenzia delle Entrate nei confronti di società (una s.r.l) cancellata; oggetto impugnazione: avvisi di accertamento per IVA dovuta in relazione agli anni 2000 e 2001) nella quale la società di capitali era stata già cancellata (non è dato conoscere l’epoca), la Corte, dichiarato inammissibile il controricorso proposto (anziché dai soci, successori della società cancellata), nell’interesse della società, con procura rilasciata dall’ex liquidatore della stessa, ormai privo di qualsivoglia potere, ha ritenuto valida la notifica del ricorso per cassazione effettuata presso il difensore in grado di appello della società e ne ha poi esaminato la fondatezza.
- Cass. III^a n. n.15762/2016 (Pres. Amendola, Est. Ambrosio), in un giudizio (instaurato ante Novella di cui alla l.69/2009) avente ad oggetto l’accertamento dell’obbligo del terzo pignorato, promosso, a seguito di un decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo, dalla creditrice procedente, una s.r.l. cancellata dal Registro delle imprese, nel corso del giudizio

di primo grado, senza che l'evento interruttivo venisse dichiarato dal procuratore costituito della parte colpita, la Corte, accogliendo il ricorso per cassazione del terzo-debitore, ha cassato una sentenza della Corte d'appello di Bologna, con la quale era stato dichiarato estinto il giudizio, per tardiva riassunzione a seguito di provvedimento di interruzione del giudizio di appello, per cancellazione (e conseguente estinzione) della società appellata. La Corte, nel richiamare i principi di diritto espressi sia nella sentenza S.U. n. 6070/2013 (in ordine agli effetti processuali della estinzione della società nella pendenza del giudizio nella quale essa sia parte) sia nella successiva pronuncia sempre delle S.U. n. 15295/2014 (in ordine alla ultrattività del mandato ed alla stabilizzazione della posizione giuridica della parte rappresentata dal difensore, oltre anche il grado del giudizio nel quale l'evento interruttivo è occorso), ha affermato che l'ordinanza dichiarativa dell'interruzione del giudizio di appello, essendo stata adottata in difetto dei presupposti previsti dall'art.299 c.p.c. (dichiarazione da parte del procuratore costituito in giudizio per la società), con conseguente inapplicabilità del termine (semestrale) per la riassunzione del giudizio di cui all'art.305 c.p.c..

- **G) La pretesa fiscale azionata direttamente nei confronti degli ex liquidatori o dei soci, ai sensi dell'art.36 D.P.R. 602/1973 o dell'art.2945 c.c. o dell'art. 2313 c.c..**
- Cass. V^a n.179/2014 (Pres.Cicala; Est.Caracciolo): “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”. La Corte, decidendo in controversia concernente un avviso di accertamento, per IRPEG-ILOR, notificato, successivamente al deposito del bilancio finale di liquidazione di una s.r.l., al liquidatore, a titolo di sua responsabilità, ex art.36 DPR 602/1973, ha cassato la sentenza della C.T.R. nella quale si era affermato che condizione della responsabilità del liquidatore era quella del previo "passaggio in giudicato" dell'accertamento, all'atto del deposito del bilancio finale di liquidazione, così che il credito tributario si manifesti "certo e definitivo" all'atto in cui il liquidatore ha provveduto ad effettuare il riparto a favore dei creditori sociali.

- Cass. V^a n. 13259/2015 (Pres.Cappabianca; est. La Torre): *“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”*. Nella specie, a seguito di cancellazione della società per azioni, sin dal 2002, l'avviso di accertamento, concernente l'IRPEG dovuta *pro-quota* per l'anno 1999, era stato notificato alle due socie, nel 2005. La Corte, rilevando che l'Amministrazione resistente (creditrice) non aveva fornito prova dell'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale, da parte delle socie, ha accolto i ricorsi di queste ultime, cassando la sentenza impugnata (sfavorevole alle contribuenti) e, decidendo nel merito, ha accolto i ricorsi introduttivi delle medesime.
- Cass. VI^a T n. 11683/2016 (Pres. Iacobellis, Est. Conti): In controversia (ricorso per cassazione promosso dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del socio accomandatario della società in accomandita semplice; oggetto d'impugnazione: accertamento a carico della società, per IVA ed altri tributi), nella quale la società, in accomandita semplice, era stata cancellata dal Registro delle Imprese in epoca anteriore alla notifica dell'atto impositivo, la Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e cassato la sentenza della C.T.R. (che aveva annullato l'atto impositivo per mancata dimostrazione dell'effettiva riscossione da parte del socio di somme dal bilancio finale di liquidazione), affermando che *“in ogni caso il socio accomandatario è illimitatamente responsabile per le obbligazioni sociali alla stregua di quanto previsto dall'art.2313 c.c.”* (cfr. anche Cass. VI^a T n. 13805/2016, Pres. Cirillo; Est.Caracciolo; Cass. VI^a T n. 9027/2017, Pres. Iacobellis; Est.Mocci) e che il socio può anche subentrare quale successore (S.U.6070/2013) nelle ragioni creditorie *“anche in itinere”* e non ancora definitive prospettate dal creditore.
- Cass. VI^a T n. 23012/2016 (Pres. Cirillo; Est.Vella): In controversia (ricorso per cassazione proposto da un socio di una società in accomandita semplice nei confronti dell'Agenzia delle Entrate; oggetto dell'impugnazione: **cartella di pagamento IVA ed IRAP, emessa nei**

confronti del socio illimitatamente responsabile, all'esito del rigetto di ricorsi proposti dalla società, già cancellata ma non estinta, avverso gli avvisi di accertamento a suo carico, giudizi nei quali l'estinzione della società non era stata poi dichiarata), nella quale la società in accomandita semplice era stata cancellata dal Registro delle Imprese nel 2000 e quindi si era estinta solo a decorrere dall'1/01/2004, per effetto del d.lgs. 6/2003, questa Corte, rilevando anzitutto che gli avvisi di accertamento erano stati emessi ed impugnati allorché la società doveva ritenersi ancora esistente, decorrendo l'effetto estintivo solo dall'1/01/2004, ha dichiarato la nullità dell'intero giudizio per violazione del litisconsorzio necessario tra tutti i soci di società di persone.

- Cass. VI^a T n. 23916/2016 (Pres. Schirò, Est. Iofrida), nel respingere il ricorso per cassazione, proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dell'ex liquidatore e dei soci di una società a r.l., già estinta (prima dell'instaurazione del giudizio di primo grado), per cancellazione dal Registro delle Imprese, a seguito di deposito del bilancio finale di liquidazione, è stata confermata la sentenza della C.T.R., con la quale era stato dichiarato inammissibile il gravame dell'Agenzia delle Entrate, in quanto involgente domande ed eccezioni nuove, in violazione dell'art.57 d.lgs. 546/1992, in ordine alla motivazione che sorreggeva l'atto impositivo a carico della società, ma notificato ai soci ed all'ex liquidatore, ai sensi dell'art.2945 c.c., *“in ragione della quota individuale di responsabilità”* ed in *“caso di distribuzione extracontabile di utili”*. La Corte ha osservato che, solo con l'atto di appello, l'Agenzia delle Entrate aveva specificato di ascrivere ai soci una presunta *“distribuzione occulta di utili (extrabilancio) relativamente al periodo d'imposta 2007, pari ad € 1.194.335,00”*, contestazione questa che non aveva formato oggetto dell'accertamento, cosicché, correttamente, la C.T.R. aveva ritenuto inammissibile il gravame dell'Agenzia delle Entrate, in quanto involgente domande ed eccezioni nuove.

H) **La fictio iuris di esistenza delle società cancellate introdotta dall'art.28 comma 4 d.lgs. 175/2014. Natura della novella.**

- Cass. V^a n. 6743/2015 (Pres. Piccininni, Est. Bielli): *“L'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva. Ne consegue che il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri*

enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente” (conf. Cass. 15648/2015; Cass. 14611/2016; vedi sotto).

- = Cass. VI^a T n. 12049/2016 (Pres. Iacobellis, Est. Crucitti); Cass. VI^a T n. 14859/2016 (Pres. Iacobellis, Est. Crucitti); Cass. VI^a T n. 12082/2016 (Pres. Iacobellis, Est. Conti); Cass. VI^a T n. 17791/2016 (Pres. Iacobellis, Est. Crucitti): in detti procedimenti, è stato dichiarato inammissibile o respinto il ricorso per cassazione proposto dall’Agenzia delle Entrate nei confronti di società estinta per cancellazione dal Registro delle imprese, già in data anteriore alla proposizione del ricorso introduttivo; in particolare, è stato ribadito che il nuovo disposto dell’art.28 comma 4 del d.lgs. 175/2014 non avendo valenza interpretativa non ha alcuna efficacia retroattiva.

Roma, maggio 2017

Cons. Giulia Iofrida