

---

Cass., sez. trib., 2 aprile 2015, n. 6743 – Pres. Piccininni, Rel. Bielli

**Società di capitali – Società a responsabilità limitata – Scioglimento in genere – Società cancellata dal registro delle imprese – Art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 – Efficacia retroattiva – Esclusione – Fondamento – Conseguenze**

*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.*

(Omissis)

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. – Occorre preliminarmente rilevare d'ufficio (la questione è stata prospettata dal Collegio nella discussione pubblica) che il ricorso è inammissibile, perché la ricorrente s.n.c. R.C. di B.A.T. ha instaurato il giudizio in primo grado quando era già estinta.

1.1. – Va ricordato in proposito che questa Corte, a partire dalle pronunce a sezioni unite n. 4060, n. 4061 e n. 4062 del 2010, ha affermato il principio secondo cui, per effetto della riforma societaria di cui al D.Lgs. n. 6 del 2003, la cancellazione dal registro delle imprese delle società di persone ne comporta (con efficacia dichiarativa e facoltà della prova contraria consistente nella dimostrazione della prosecuzione dell'attività sociale) l'estinzione, con il conseguente venir meno della loro capacità e soggettività; e ciò a decorrere dalla cancellazione, se successiva al 1 gennaio 2004 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 6 del 2003), ovvero a decorrere dal 1 gennaio 2004, se anteriore. Tale principio (fatto derivare dal sistema della riforma, indipendentemente dal fatto che l'art. 2312 cod. civ., relativo alla cancellazione della s.n.c., a differenza dell'art. 2495 c.c., relativo alla cancellazione delle società di capitali, non è stato modificato) è stato più volte ribadito, con la specificazione che alla cancellazione segue un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) 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; 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 (sezioni unite, n. 6070, n. 6071 e n. 6072 del 2013; per le applicazioni da parte delle sezioni semplici, v., *ex plurimis*, Cass. n. 1677, n. 9110 e n. 12796 del 2012; n. 24955 del 2013).

(*Omissis*)

2. – Sulle conclusioni ora raggiunte non incide lo *ius superveniens* costituito dal D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, entrato in vigore il 13 dicembre 2014 ed emesso in attuazione della legge di delegazione n. 23 del 2014, artt. 1 e 7. Occorre infatti rilevare che, a parte ogni altra considerazione, tale disposizione (secondo cui: “4. 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”), non si applica alla fattispecie di causa. Per giustificare tale conclusione, è necessario procedere ad un sommario esame sia del contenuto della norma, sia, in particolare, della sua efficacia temporale.

2.1. – 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 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) ed il richiamo all'art. 2495 cod. civ. non limita la portata della norma alle sole società di capitali. È ben vero che detto art. 2495 (in quanto inserito nel Capo VIII del Titolo V del Libro V del codice civile) riguarda esclusivamente l'estinzione delle società di capitali e (per effetto del richiamo contenuto nell'art. 2519 cod. civ.) le società cooperative, mentre, in tema di società di persone, gli artt. 2293, 2312 e 2315 cod. civ. non menzionano espressamente tra le norme applicabili quelle riguardanti le società di

capitali; tuttavia valgono sul punto le stesse considerazioni sistematiche del necessario parallelismo, in tema di estinzione, tra società di capitali e di persone; considerazioni che (come visto) hanno indotto le sezioni unite di questa Corte – a partire dalle pronunce a sezioni unite n. 4060, n. 4061 e n. 4062 del 2010 – ad affermare il principio secondo cui, per effetto della riforma societaria di cui al D.Lgs. n. 6 del 2003, la cancellazione dal registro delle imprese delle società di persone ne comporta (sia pure con efficacia solo dichiarativa e facoltà della prova contraria consistente nella dimostrazione della prosecuzione dell'attività sociale) l'estinzione: e ciò indipendentemente dal fatto che l'art. 2312 cod. civ., relativo alla cancellazione della s.n.c., a differenza dell'art. 2495 c.c., relativo alla cancellazione delle società di capitali, non è stato modificato. Dunque, il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4 del si applica anche alle società di persone (anche se la relazione illustrativa al D.Lgs. menziona solo l'effetto costitutivo dell'estinzione delle società di capitali).

Meno agevole è valutare se il preciso e testuale riferimento alla "richiesta di cancellazione" comporti l'inapplicabilità della norma alle cancellazioni disposte non su "richiesta", ma d'ufficio (come nel caso di iscrizione d'ufficio della cancellazione dal registro delle imprese ai sensi dell'art. 2190 cod. civ., di cui costituisce un esempio l'ipotesi prevista dall'art. 2490 c.c., comma 6 per le società di capitali) e se tale limitazione sia ragionevole. Non è però qui necessario affrontare il tema, perché nella specie la cancellazione dal registro delle imprese della s.n.c. avvenne su richiesta.

Si deve pertanto ritenere che, in base al menzionato art. 28, comma 4, l'effetto estintivo della società (di persone o di capitali), qualora derivi da una cancellazione dal registro delle imprese disposta su richiesta, sia differito per cinque anni, decorrenti dalla richiesta di cancellazione, con differimento limitato al settore tributario e contributivo ("ai soli fini"), nel senso che l'estinzione intervenuta durante tale periodo non fa venir meno la "validità" e l'"efficacia" sia degli atti di liquidazione, di accertamento, di riscossione relativi a tributi e contributi, sanzioni e interessi, sia degli atti processuali afferenti a giudizi concernenti detti tributi e contributi, sanzioni e interessi. Va sottolineato che il differimento degli effetti dell'estinzione non opera necessariamente per un quinquennio, ma per l'eventuale minor periodo che risulta al netto dello scarto temporale tra la richiesta di cancellazione e l'estinzione.

2.2. – Con riguardo all'ambito temporale di efficacia della norma, giova osservare che questa intende limitare (per il periodo da essa previsto) gli effetti dell'estinzione societaria previsti dal codice civile, mantenendo parzialmente per la società una capacità e soggettività (anche processuali) altrimenti inesistenti, al "solo" fine di garantire (per il medesimo periodo) l'efficacia dell'attività (sostanziale e processuale) degli enti legittimati a richiedere tributi o contributi, con sanzioni ed interessi. Nella relazione illustrativa al d.lgs. si afferma che l'obiettivo della norma è quello di "evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate". Il legislatore, in altri termini, vuole disciplinare l'imputazione alla società di rapporti e situazioni nella sfera di relazioni con i suddetti "enti creditori" durante il periodo quinquennale suc-

cessivo alla richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese, stabilendo nei confronti (solo) di tali enti e per i suddetti rapporti la temporanea inefficacia dell'estinzione della società eventualmente verificatasi in quel periodo.

La norma, pertanto (contrariamente a quanto talora sostenuto dall'amministrazione finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale e non "procedurale", in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione: il caso in esame, cioè, è del tutto diverso da quello di interventi normativi che, ad esempio, incidano sulla disciplina dei termini del processo tributario o prolunghino i termini di accertamento o introducano nuovi parametri di settore e che, per loro natura, possono applicarsi a fattispecie processuali o sostanziali precedenti. 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 dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 2, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 2: è del tutto evidente, infatti, che la fattispecie oggetto del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4 attiene alla capacità della società e non ai termini fissati per l'accertamento (che restano regolati da altra normativa, non toccata dal comma 4).

L'applicazione di una diversa disciplina degli effetti derivanti dall'estinzione della società, dunque, può essere retroattiva o no solo in ragione del contenuto precettivo della norma che la prevede, la cui portata va, perciò, esaminata in concreto, sotto tale specifico profilo.

In proposito, occorre muovere sia dal generale disposto del comma 1 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 comma 1 dell'art. 3 dello statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000), secondo cui "le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo", salvi i casi di interpretazione autentica. Anche il citato comma 1 dell'art. 3, al pari delle preleggi, pone una cosiddetta "metanorma" (cioè una norma riguardante le norme successive) che, pur potendo essere disattesa da successive norme di pari grado gerarchico, costituisce comunque un criterio interpretativo di fondo, operante per i casi dubbi, allorché la successiva disposizione tributaria di pari grado nulla espressamente preveda circa la sfera temporale della sua efficacia (come nel caso in esame). Nella specie, tuttavia, il legislatore delegato non avrebbe avuto neppure in astratto il potere di derogare sul punto la L. n. 212 del 2000 con il D.Lgs. n. 175 del 2014, perché la legge di delegazione n. 23 del 2014 gli ha imposto lo specifico obbligo di rispettare lo statuto dei diritti del contribuente (art. 1 della legge delega) e, quindi, anche il comma 1 dell'art. 3 dello statuto.

Posto che il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4 non ha alcuna valenza interpretativa (dato il suo tenore testuale, che non solo non assegna espressamente alla disposizione alcuna natura interpretativa, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 dello statuto dei diritti del contribuente, ma neppure in via implicita intende privilegiare una tra le diverse possibili interpretazioni delle precedenti disposizioni in tema di estinzione del-

la società), occorre prendere atto che, in concreto, il testo della disposizione non consente di individuare alcun indice di retroattività per la sua efficacia e, pertanto, rispetta il comma 1 dell'art. 3 dello statuto dei diritti del contribuente. Più in dettaglio, l'enunciato della disposizione in esame non autorizza ad attribuire effetti di sanatoria in relazione ad atti notificati a società già estinte per le quali la richiesta di cancellazione e l'estinzione siano intervenute anteriormente al 13 dicembre 2014. La stessa relazione illustrativa al d.lgs. non affronta in alcun modo la questione dell'eventuale efficacia retroattiva della norma.

Del resto, il contenuto complessivo del comma 4 dell'art. 28, facendo decorrere il periodo di sospensione degli effetti dell'estinzione dalla richiesta di cancellazione sembra presupporre che: a) alla richiesta di cancellazione segua in tempi brevi la cancellazione dal registro delle imprese; b) alla cancellazione dal registro, corrisponda l'estinzione della società. Ora, se la circostanza sub a) appare evenienza normale, quella sub b) riguarda solo il periodo successivo al 2003. Si è già rilevato, infatti, che, in base alla citata consolidata giurisprudenza di questa Corte, l'estinzione della società coincide con la cancellazione dal registro delle imprese solo se questa è successiva al 1 gennaio 2004, mentre ha effetto dal 1 gennaio 2004 se la cancellazione è avvenuta in data anteriore. Ne deriva che l'applicazione retroattiva del comma 4 dell'art. 28 potrebbe portare in alcuni casi alla totale inapplicabilità della norma (ove la richiesta di cancellazione e la cancellazione siano intervenute fino a tutto il 1998) e, in altri casi, ad un ridotto periodo di sospensione degli effetti dell'estinzione (ove la richiesta di cancellazione e la cancellazione siano anteriori al 1 gennaio 2004), con la necessità di porre rimedio, ora per allora, alle più svariate situazioni (anche processuali) venutesi a creare nel tempo; situazioni che potrebbero essere ulteriormente complicate dal successivo automatico prodursi degli effetti dell'estinzione, una volta compiuto il quinquennio di differimento. Ad esempio, nel caso in esame, gli effetti estintivi della società si sarebbero verificati nel 2007, obbligando il giudice davanti al quale pendeva il giudizio a dichiararne l'interruzione, posto che la società aveva sempre dichiarato, sostenuto e ribadito in giudizio di essere estinta. Addurre tali inconvenienti non significa, certo, dimostrare l'irretroattività della norma; tuttavia l'interprete, di fronte alla natura sostanziale della norma, al disposto del citato comma 1 della L. n. 212 del 2000, art. 3, alle prescrizioni della legge di delegazione di rispettare detto comma 1 dell'art. 3, nonché all'assenza di elementi testuali a favore della retroattività della norma, è tenuto anche a dare peso alle difficoltà applicative che potrebbero derivare da tale retroattività.

Occorre perciò concludere che il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese, non ha efficacia retroattiva e, pertanto, il differimento quinquennale (operante nei soli confronti 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 c.c., comma 2, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle im-

prese (richiesta che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente).

2.3. – Per quanto sopra osservato, il menzionato *ius superveniens* non si applica alla fattispecie di causa, perché – come visto – è pacifico che la s.n.c. ricorrente era stata cancellata dal registro delle imprese, a sua richiesta, sin dal 24 dicembre 2002, con richiesta di cancellazione avanzata, dunque, ben prima del 13 dicembre 2014.

Tale conclusione di inapplicabilità, *ratione temporis*, del comma 4 del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28 alla fattispecie di causa impedisce di esaminare, in quanto irrilevanti, tutte le altre questioni che deriverebbero dall'applicazione dell'indicato *ius superveniens*, tra cui, ad esempio: a) la eventuale sussistenza di una irragionevole disparità di trattamento tra gli "enti creditori" indicati nella disposizione, aventi titolo a richiedere tributi o contributi (e, correlativamente, sanzioni ed interessi), da un lato, e tutti gli altri creditori sociali, dall'altro, in caso di estinzione della società (tenuto altresì conto che l'art. 1 della legge di delegazione n. 23 del 2014 richiede espressamente il rispetto dell'art. 3 Cost.); b) la possibile mancata osservanza, da parte del legislatore delegato, della suddetta legge di delegazione, in quanto di tale legge il D.Lgs. n. 175 del 2014 richiama a proprio fondamento gli artt. 1 (relativo al rispetto sia degli artt. 3 e 53 Cost., sia del diritto dell'Unione Europea, sia della L. n. 212 del 2000) e art. 7 (relativo all'eliminazione e revisione degli adempimenti dell'amministrazione finanziaria superflui o che diano luogo a duplicazioni, o di scarsa utilità ai fini dell'attività di controllo o di accertamento, o comunque non conformi al principio di proporzionalità; nonché revisione delle funzioni dei centri di assistenza fiscale, i quali debbono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzative), articoli che, 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.

3. – Il rilievo d'ufficio dell'improponibilità del ricorso in primo grado, nonché il fatto che il consolidamento giurisprudenziale circa gli effetti estintivi della cancellazione della società dal registro delle imprese è avvenuto solo in epoca successiva all'instaurazione del giudizio e, infine, la novità delle questioni concernenti la retroattività del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4 inducono a compensare integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Cassa senza rinvio la sentenza impugnata, in quanto la causa non poteva essere proposta in primo grado; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

.....

## La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza “retroattiva” ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese

### *The Supreme Court slows down on the “retroactive” survival for tax purposes of companies deleted from the Companies’ Register*

#### *Abstract*

La cancellazione di una società dal registro delle imprese ha come conseguenza l’estinzione del soggetto societario e la responsabilità dei soci nei limiti, però, di quanto ricevuto. La nuova disciplina introdotta solo ai fini fiscali dall’art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 non ha efficacia retroattiva trattandosi di norma avente natura sostanziale.

**Parole chiave:** cancellazione, registro delle imprese, responsabilità limitata, art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014, efficacia non retroattiva

*The removal of a company from the Companies’ Register lead to the extinction of the corporate entity and of the liability of the partners, which nevertheless remains limited to the value of the assets received. The new discipline introduced only for tax purposes by Art. 28 of Legislative Decree no. 175/2014 does not have any retroactive effect, since it has a substantive nature.*

**Keywords:** removal, Companies’ Register, limited liability, Art. 28 of Legislative Decree no. 175/2014, non-retroactive effect

#### SOMMARIO:

1. Il regime della responsabilità. – 2. L’efficacia temporale della novella legislativa ai soli fini tributari. – 3. La natura sostanziale dell’art. 28, comma 4 del D.Lgs. n. 175/2014. – 4. *Obiter dicta*: il creditore pubblico non *pares inter pares* e il dubbio di un eccesso di delega.

### 1. Il regime della responsabilità

La Corte di Cassazione sezione tributaria, in occasione di una delle tante controversie relative alla notifica di atti impositivi (cartelle di pagamento ed avvisi di accertamento) a società cancellate dal registro delle imprese prima della notifica, sulla scia delle sentt. nn. 4060, 4061 e 4062/2010 cui hanno fatto seguito molte sentenze della stessa sezione tributaria, conferma l’incapacità e l’inesistenza sog-

gettiva della società ai sensi dell'art. 2495 del c.c., puntualizzando come l'estinzione societaria non estingue l'obbligazione ma dia luogo al suo trasferimento in capo ai soci con coinvolgimento di questi «nei limiti di quanto riscosso» o illimitatamente a seconda che siano «limitatamente o illimitatamente responsabili».

Sviluppando questa prima parte del *decisum*, la Suprema Corte collegando la responsabilità al valore dei beni o del denaro trasferito dal liquidatore (ma analogamente potrebbe dirsi se trasferito dall'amministratore) ha inteso richiamare il disposto dell'art. 36, comma 3 del D.P.R. n. 602/1973 che rende responsabili «del pagamento delle imposte dovute» dalla società i soci che abbiano «ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali (...) nei limiti del valore dei beni stessi».

Se tale deve considerarsi il principio, ne conseguirebbe quanto già dalla Corte puntualizzato in alcuni precedenti occasioni e, cioè, che sarà onere dell'Agenzia dimostrare con prova diretta (e non presuntiva) la ricezione e nei limiti del *quantum* ricevuto agire nei confronti del socio.

Se così fosse, come pare, gli uffici dovrebbero notificare non più uno stesso avviso alla società e ai soci seguendo la procedura di cui all'art. 40, comma 2 del D.P.R. n. 6007/1973 ma, invece, un avviso autonomo a ciascuno dei soci provando la sopra menzionata attribuzione ... probabilmente tutto ciò sarà estremamente difficile se non impossibile ... *dura lex sed lex*.

È, comunque, vero che dopo questo arresto giurisprudenziale, ultimo di una serie, la richiesta al socio del tutto (cioè di tutte le imposte dovute dalla società) attraverso la notifica a questo dell'avviso societario dovrebbe costituire prassi destinata a scomparire e palesemente temeraria la lite che dovesse essere coltivata sul punto dagli uffici.

## 2. L'efficacia temporale della novella legislativa ai soli fini tributari

Il significato dalla sentenza in epigrafe è ancora più rilevante nella parte in cui i giudici di legittimità hanno preso posizione sull'efficacia temporale dell'art. 28, comma 4 del D.Lgs. n. 175/2014 (in vigore dal 13 dicembre 2014) ove dispone che «l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese».

La Suprema Corte, senza affrontare la questione della logicità e razionalità sistematica della differenziazione tra creditore privato e creditore erariale quanto ad efficacia temporale della cancellazione<sup>1</sup> e dopo aver svolto puntuali osservazioni di

---

<sup>1</sup> Sulle problematiche poste dall'applicazione retroattiva di norme rispetto all'art. 3 Cost. da ultimo VICINI RONCHETTI, *Legge interpretativa e legge retroattiva: note minime alle modifiche recate al decreto Irap dalla legge di stabilità per il 2014*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, *passim*, spec. p. 481 ss. anche per citazioni.

*wording* del disposto normativo, palesemente approvato in un testo grezzo e con alcuni errori materiali, si interessa dell'ambito temporale della novella legislativa corrispondente al quinquennio successivo alla richiesta di cancellazione individuando da subito la natura della norma quale sostanziale e non procedimentale anche alla luce dello scopo, esplicitato nella relazione illustrativa al decreto legislativo, di «evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate».

In tale approdo la Corte smentisce, quindi, immediatamente la tesi interpretativa propugnata dall'Amministrazione nella Circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E in cui si era in modo autoreferenziale sostenuto la natura procedimentale della disposizione per avere la stessa ad oggetto la regolamentazione dei termini dell'accertamento tributario; in modo assai puntuale i giudici individuano l'oggetto della novella nella "capacità della società" cioè in un elemento soggettivo della fattispecie dato che questo, la capacità, comporta *de iure condito* la legittimazione passiva tributaria.

Muovendo da questa premessa e manifestando aperta consapevolezza che in tema di irretroattività della norma tributaria il quadro di riferimento per un giudizio di legittimità è dato sia dall'art. 11 delle preleggi che, soprattutto, dall'art. 3, comma 1 della L. n. 212/2000 (lo Statuto del contribuente), la Suprema Corte ricorda (a questo punto in modo chiaro all'Agenzia e ad un ipotetico avventato legislatore che si volesse avventurare in una disposizione *pro fisco*) che la stessa legge delega n. 23/2014 impedirebbe al legislatore delegato di derogare al divieto di retroattività se è vero, come è, che tale divieto costituisce uno dei principi generali dello Statuto del contribuente.

I giudici di legittimità vanno oltre escludendo che la novella – al fine di potersi in qualche modo giustificare una retroattività *in peius* – abbia natura interpretativa e ciò non solo per la mancata qualificazione espressa della norma come di interpretazione autentica, i sensi dell'art. 1, comma 2 della L. n. 212/2000 ma anche (e, qui si aggiunge, soprattutto) per l'inesistenza di interpretazioni diverse da quella contraria alla tesi erariale; altrimenti detto: la Cassazione esclude che prima della novella la cancellazione non avesse efficacia costitutiva anche nei confronti dell'Erario.

La conseguenza dell'assunto è che l'art. 28, comma 4 del D.Lgs. n. 175/2015 non potrà in alcun caso consentire di notificare atti impositivi a società cancellate prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 175 ovvero prima del 13 dicembre 2014.

### 3. La natura sostanziale dell'art. 28, comma 4 del D.Lgs. n. 175/2014

La Suprema Corte in molti passaggi conferma la natura sostanziale dell'art. 28, comma 4 del D.Lgs. n. 175/2014 desumendola dall'oggetto della regolamentazione e, cioè, (non l'efficacia temporale del potere di accertamento ma) la "capacità" della società cancellata.

Non è frequente che la Suprema Corte dedichi tanto spazio alla qualificazione delle norme (sostanziale, procedimentale) e ciò senza dubbio agevola l'elaborazione teorica necessaria per poter meglio risolvere situazioni, come queste, in cui la prassi ministeriale con troppa celerità procede ad autoqualificazioni normative.

Nello smentire la tesi della natura procedimentale di cui alla Circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E dell'Agenzia delle Entrate la Suprema Corte riconduce, dunque, al *genus* delle norme sostanziali tutti gli interventi che vadano a individuare nuovi soggetti passivi anche quando la norma si limiti a consentire letteralmente solo un esercizio del potere accertativo; in altre parole si impatta sul profilo della soggettività tributaria passiva ogniqualvolta si renda azionabile una pretesa nei confronti di soggetti che non inesistevano (anche) per il diritto tributario prima della novella; diversamente sarebbe, invece, se il potere non avesse l'effetto di far sopravvivere enti in ogni caso possibili destinatari dell'atto.

La natura sostanziale del contenuto dell'art. 28 in esame, peraltro, si coglie anche osservando come la sopravvivenza della società nonostante la sua cancellazione dal registro delle imprese abbia come effetto il perdurare di tutti gli obblighi contabili significativi ai fini del reddito, di tutte le diverse forme di responsabilità degli amministratori, liquidatori e soci di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 e come tutto questo non fosse affatto prevedibile da tali soggetti nel momento storico in cui l'ipotetica società sia stata cancellata.

#### 4. *Obiter dicta: il creditore pubblico non pares inter pares e il dubbio di un eccesso di delega*

La sentenza in epigrafe, pur riconoscendo di non poter esaminare le altre questioni sottoposte, non risparmia, però, utili indicazioni per la verità non tanto *uncovered*.

a) In primo luogo, nel testo si evidenzia il rischio che la differenziazione introdotta possa dare luogo ad «una irragionevole disparità di trattamento tra gli “enti creditori”» tra quelli pubblicistici per i tributi e i contributi e tutti gli altri creditori sociali.

Sul rischio di una irragionevole specialità tributaria si erano già prima manifestate opinioni<sup>2</sup> e la Corte non fa che confortare le impressioni passate.

È evidente che la novella distingue nettamente la situazione del creditore erariale da quella di tutti gli altri creditori non soddisfatti del contribuente sia privile-

---

<sup>2</sup> Si veda FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 47 ss. e, se si vuole, anche quanto rilevato in FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento (art. 28, commi 4 e 6)*, in AA.VV., *Commento al decreto sulle semplificazioni (D.Lgs. n. 175 del 2014)*, a cura di Muleo, Torino, 2015, pp. 130 e 136 ss.

giati che chirografari rispetto ai quali continuerebbe ad operare il disposto del comma 2 dell'art. 2495 c.c. ai sensi del quale gli stessi una volta estintasi la società con la pubblicazione nel registro delle imprese non potranno che agire nei confronti dei soci nei limiti, però, di quanto dagli stessi riscosso in base al bilancio finale di liquidazione.

La distinzione non è priva di criticità che riportano il giudizio al principio di eguaglianza ed alla *par condicio creditorum* su cui la giurisprudenza anche di legittimità di recente si è fermata in materia, ad esempio, di insinuazione al passivo in assenza di previa iscrizione a ruolo, di termini omogenei ai fini dell'ammissione della domanda tardiva nonché di assoggettamento alla regola del c.d. *cram down* in occasione della falcidia dell'Iva e delle ritenute in sede di concordato preventivo<sup>3</sup>;

b) in secondo luogo i giudici si pongono, a giusto titolo, il dubbio se lo stesso art. 28 nel suo complesso non sia viziato da un eccesso di delega rispetto, da un lato, ai principi menzionati nell'art. 1 della legge delega cioè gli artt. 3 e 53 Cost., il diritto comunitario e la L. n. 212/2000 e, dall'altro, l'art. 7 della legge delega che individua gli argomenti oggetto di delega tra i quali (semplificazione degli adempimenti, revisione delle funzioni dei Caf) mal si comprenderebbe una disciplina temporale dell'azione (accertativa) del creditore erariale derogatoria rispetto a quella generale dettata dall'art. 2495 c.c.

La delega aveva l'intenzione di offrire l'occasione al Governo di intervenire in materia di semplificazioni degli adempimenti con particolare riguardo a quelli che risultassero di scarsa utilità ai fini dell'attività di accertamento e di controllo e, comunque, non proporzionali (*in peius* per il contribuente); la finalità di semplificazione è certamente incompatibile per logica e natura con un intervento che faccia rivivere soggetti estinti per il diritto comune e, con essi, l'azione di accertamento resa, altrimenti, impossibile per inesistenza del soggetto cui attribuire gli effetti del controllo e, quindi, la maggiore ricchezza.

Peraltro, come in altra sede rilevato<sup>4</sup>, la reviviscenza della società definita nel decreto delegato non si accompagna affatto ad una puntuale regolamentazione del titolo e della misura della responsabilità, delle modalità di accertamento del maggior reddito societario e del rapporto con le posizioni dei singoli soci, considerando la prassi antecedente alla novella di notificare ai soci l'avviso di accertamento del maggior imponibile societario con la richiesta a ciascuno del tutto e non della parte proporzionale alla propria quota di partecipazione, quasi si realizzasse una successione a titolo universale con responsabilità illimitata.

**Valerio Ficari**

---

<sup>3</sup> Approfondimenti in FICARI, *op. cit.*, p. 135 ss. anche per indicazioni bibliografiche.

<sup>4</sup> FICARI, *op. cit.*, p. 131 ss.

I disagi del diritto commerciale di fronte all'art. 28, comma 4,  
D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in materia di cancellazione  
delle società dal registro delle imprese

*The inconveniences of commercial law before art. 28, para. 4,  
Legislative Decree no. 175 of 21 November 2014, concerning the removal  
of the company from the Companies' Register*

L'art. 28, comma 4, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 stabilisce che, per l'Amministrazione finanziaria, le società non si estinguono con la cancellazione *ex art. 2495 c.c.*; esse, ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, "continuano ad esistere" per un periodo di cinque anni dal giorno cui risale la "richiesta" di cancellazione dal registro delle imprese. Tale disposizione solleva particolari dubbi dalla prospettiva del diritto commerciale, considerato che essa è palesemente filoeerariale e, pertanto, di sospetta incostituzionalità, nonché difficilmente coordinabile con i principi dell'ordinamento delle società, oltre che di dubbia efficienza.

**Parole chiave:** cancellazione, registro imprese, responsabilità, diritto commerciale, art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014

*Article. 28, para. 4, of Legislative Decree no. 175 of 21 November 2014, provides that, for Tax Authorities, companies do not cease to exist with the removal according to Art. 2495 Civil Code.; they, for the sole purposes of validity and effectiveness of the acts of determination, assessment, litigation and collection of taxes and contributions, penalties and interests, "continue to exist" for a period of five years from the day in which the "request" of removal from the Companies' Register was made. This provision raises specific concerns from the perspective of commercial law, since it is clearly favourable to the Tax Authorities. Therefore, it appears likely unconstitutional, hardly in line with the general principles of companies and, finally, with doubtful efficiency.*

**Keywords:** removal, Companies' Register, commercial law, Art. 28 of Legislative Decree no. 175/2014

## SOMMARIO:

1. Considerazioni preliminari e prime osservazioni. – 2. Dei limiti di efficacia della norma. – 3. *Segue*: nei confronti dei soci della società cancellata. – 4. *Segue*: e nei confronti dei suoi liquidatori.

### 1. Considerazioni preliminari e prime osservazioni

Forti, di fronte all'art. 28, comma 4, del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, i disagi del diritto commerciale: da un canto è problematico coordinare la nuova disposizione filoterariale – spudoratamente filoterariale, vorrei dire con parresia, per via di quel suo irragionevole esonerare i decurioni dagli oneri imposti a tutti i Cittadini creditori di una società cancellata<sup>1</sup> e dunque, come osserva la sentenza in commento, di sospetta incostituzionalità<sup>2</sup> – con i principi dell'ordinamento delle società e dall'altro, a più attento esame, è difficile coglierne ed apprezzarne, alla luce delle regole civilistiche, il grado di efficienza.

Volendo qui svolgere qualche considerazione in ordine ai due indicati profili<sup>3</sup>, si può anzitutto osservare che ci troviamo di fronte ad una *fictio juris*, analoga a quella che presiede alla regola dell'art. 10 L. fall.<sup>4</sup>: *vis-à-vis* dell'amministrazione

---

<sup>1</sup> Si ingegnino i Cittadini comuni creditori, in un sistema qual è il nostro, che non riconosce al creditore di società in liquidazione specifici strumenti di tutela (non beneficiando di un interpello; non potendosi opporre né ad uno stato passivo che i liquidatori debbano allestire nell'ambito della procedura estintiva né ad una distribuzione di acconti di liquidazione né al bilancio finale; non essendo stabilita una durata minima della liquidazione; non potendo provocare, con una cancellazione della cancellazione, una riapertura della liquidazione), di sorvegliare il proprio debitore (con i relativi, gravosi, costi di *monitoring*), e si industrino di agire con prontezza nei suoi riguardi prima (o subito dopo: entro l'anno stabilito dall'art. 10 L. fall.) che si cancelli dai registri della pubblicità commerciale: il fisco, che pure fa dell'essere un creditore (anzi: un esattore) la propria professione, non deve conoscere quei disagi, e gli si concede tempo – cinque anni di tempo, tutti quelli entro i quali sarebbe di regola tenuto a farsi parte diligente – per agire.

<sup>2</sup> Un sospetto che la sentenza nutre – nemmeno qui infondatamente, a me pare – anche per altro aspetto, quando avverte il dubbio di una mancata osservanza della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, sotto duplice profilo: perché quella legge non demandava al legislatore delegato di introdurre (sia pure temporaneamente, solo per alcuni rapporti e nei confronti di determinati enti, anche diversi dall'amministrazione finanziaria) una disciplina degli effetti estintivi delle società differenziata in funzione dei creditori insoddisfatti; e perché le disposizioni della stessa legge delega non sembrano tali da far rientrare la notificazione di un atto impositivo o di riscossione nei riguardi di una società cancellata dal registro delle imprese tra gli "adempimenti" fiscali meritevoli di emendamento o di eliminazione in quanto "superflui".

<sup>3</sup> Questa nota ripercorre notazioni espone nel mio scritto, destinato agli *Studi in onore di Diego Corapi*, e nelle more pubblicato in *Riv. dir. impresa*, 2015, p. 453, *A margine di un decreto in tema di cancellazione della cancellazione di società di capitali per mancata approvazione del bilancio finale (con una postilla sulla "sopravvivenza fiscale" della società cancellata)*.

<sup>4</sup> È consolidato nella giurisprudenza il ricorso alla *fictio juris* per giustificare le conseguenze disciplinari dell'art. 10 L. fall.: il procedimento prefallimentare e le eventuali successive fasi impugnatorie,

fiscale la società non si estingue con la cancellazione, ma, per un periodo di cinque anni (che curiosamente decorrono dal giorno cui risale la “richiesta”<sup>5</sup> di cancellazione dal registro delle imprese e non da quello in cui in detto registro è iscritto il provvedimento di cancellazione<sup>6</sup>, in conseguenza del quale l’estinzione della società viene formalmente portata a conoscenza dei terzi), continua ad esistere e può pertanto essere come tale destinataria delle pretese dell’erario.

La regola – che in qualche modo ripristina, sia pure *ad tempus* e solo in favore del fisco (e, secondo la sentenza in commento, non soltanto per le società di capitali e cooperative, bensì anche per le società di persone<sup>7</sup>, quella regola giurisprudenziale, affermatasi prima della novella societaria del 2003 con riguardo al “vecchio” art. 2456 c.c. e che traeva giustificazione dall’esigenza di tutelare i creditori sociali<sup>8</sup>, se-

---

nonché la possibile conseguente procedura concorsuale, continuano a svolgersi nei confronti della società estinta (e per essa del suo legale rappresentante, ossia il liquidatore in carica al momento della cancellazione), la quale non perde, in ambito concorsuale, la propria capacità processuale. Si vedano ad esempio Cass., 6 novembre 2013, n. 24968, in *Rep. Foro it.*, 2013, (voce) *Fallimento*, n. 230; Cass., 13 settembre 2013, n. 21026, in *Rep. Foro it.*, 2013, (voce) *ult. cit.*, n. 208; Cass., 8 agosto 2013, n. 18923, in *Giur. it.*, 2013, p. 2265; Cass., 11 luglio 2013, n. 17208, in *Rep. Foro it.*, 2013, (voce) *ult. cit.*, n. 209.

<sup>5</sup> Di modo che (la questione è sollevata nella sentenza in commento) la norma non si dovrebbe applicare in caso di cancellazione officiosa (art. 2490, comma 6, c.c. e art. 223 *septiesdecies* disp. art. c.c.), dove una “richiesta di cancellazione” non c’è. Soluzione, questa, rispettosa della lettera della norma, ma poco appagante, se si tiene conto del fatto che non di rado le cancellazioni officiose sono provocate ad arte per nascondere liquidazioni non ortodosse.

<sup>6</sup> Normalmente, come osserva la sentenza in commento, fra la data della presentazione dell’istanza di cancellazione e quella della pubblicazione della cancellazione intercorre un breve lasso di tempo. Rimane però il fatto che quest’ultima, a differenza della prima (che è un adempimento burocratico, e che non è soggetta a pubblicità), è agevolmente accertabile; e che in principio gli effetti della cancellazione decorrono dall’effettiva sua iscrizione nel registro delle imprese, non dalla relativa richiesta dei liquidatori (v. PORZIO, *La cancellazione*, in ABBADESSA-PORTALE (dir.), *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum di G.F. Campobasso*, 4, Torino, 2007, p. 83, nota 27).

<sup>7</sup> Benvero, l’art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 fa preciso riferimento all’art. 2495 c.c., che è dettato con riguardo alle società di capitali e (giusta l’art. 2519 c.c.) disciplina anche le società cooperative: ciò potrebbe indurre ad escludere che lo stesso art. 28, comma 4, si applichi alle società commerciali di persone. Se così fosse, la legge tributaria registrerebbe una diversità di trattamento fra società di capitali e cooperative da un lato e società commerciali *intuitu* dall’altro che forse potrebbe considerarsi coerente al c.d. principio di trasparenza *ex* art. 5, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ma poco si concilierebbe con la regola civilistica (v. Cass., 15 ottobre 2008, n. 25192, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, p. 682, con nota di QUERCI, *Il lungo requiem delle società: se la cancellazione dal registro delle imprese ne comporti o meno l’estinzione, alla luce della riforma del diritto societario*; Cass., sez. un., 22 febbraio 2010, n. 4060, in *Riv. dir. soc.*, 2011, p. 881, con nota di PIANTELLI, *L’efficacia e la natura della cancellazione della società di persone dal registro delle imprese: l’«apparente» orientamento innovativo delle sezioni unite della Corte di cassazione e più recentemente Cass.*, 7 febbraio 2012, n. 1677, in *Obbl. e Contr.*, 2012, p. 415, con nota di BOLOGNESI, *La Cassazione conferma: la cancellazione dal registro delle imprese determina l’immediata estinzione anche per le società di persone* e Trib. Busto Arsizio-Gallarate, 2 ottobre 2012, in *Notariato*, 2013, p. 279, con nota di FIMMANÒ, *Cancellazione ed estinzione delle società di persone*) per cui anche per queste ultime la cancellazione ha un effetto estintivo.

<sup>8</sup> Per un inventario delle tecniche di protezione del creditore pretermesso nella liquidazione adottate

condo cui a seguito non della (formale) cancellazione della società ma della (sostanziale) definizione di suo ogni debito (o credito), si poteva parlare di estinzione della società stessa<sup>9</sup> – ha dunque questo di davvero singolare, che la società si

---

in altri ordinamenti giuridici, mi permetto rinviare al mio *A margine*, cit. Da noi, un meccanismo di protezione dei creditori sociali è allestito solo dall'art. 223 *septiesdecies* disp. att. c.c., norma che prevede la cancellazione senza liquidazione, con provvedimento dell'autorità di vigilanza, della società cooperativa che non ha depositato i bilanci d'esercizio da oltre cinque anni e che risulta priva patrimonio immobiliare. In tal caso, i creditori (e come loro "gli altri interessati") possono impedire la cancellazione della cooperativa ottenendo all'autorità governativa (la relativa richiesta deve essere formulata entro trenta giorni dalla pubblicazione del provvedimento di scioglimento) la nomina di un commissario liquidatore. Si tratta, peraltro, di un caso isolato e di un'ipotesi particolare, la cui disciplina stranamente non è stata ripresa (come ben avrebbe potuto, con gli opportuni adattamenti) nell'ipotesi, consimile, della cancellazione *ex officio* delle società di capitali in liquidazione e inattive di cui all'art. 2490, comma 6, c.c.

<sup>9</sup> V. ad esempio Cass., 20 ottobre 1998, n. 10380, in *Giur. it.*, 1999, p. 912; Cass., 17 marzo 1998, n. 286, in *Rep. Foro it.*, 1998, (voce) *Società*, n. 862; Cass., 27 maggio 1996, n. 4884, in *Rep. Foro it.*, 1996, (voce) *Cooperativa*, n. 78.

Anche dopo la riforma del 2003 si è ritenuto che sia possibile disporre, una volta che la società sia stata cancellata, una cancellazione della cancellazione (o una revoca della cancellazione) *ex art.* 2191 c.c., quale rimedio esperibile a contrasto di liquidazioni artatamente precipitose e di estinzioni in danno dei creditori sociali. In questa direzione SPOLIDORO, *Seppellimento prematuro. La cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese ed il problema delle sopravvenienze attive*, in *Riv. soc.*, 2007, p. 823 ss.; e in giurisprudenza Trib. Bologna, 6 giugno 2013, in *Giur. merito*, 2013, p. 1560, con nota di GAETA, *Sopravvenienze passive per soccombenza di lite e cancellazione della cancellazione di società dal registro delle imprese*; Trib. Cuneo, 16 luglio 2012, in *Società*, 2013, p. 400, con nota di FANTI, *Estinzione della società e cancellazione dal r.i.: ancora ombre sul dettato legislativo?* e in *Riv. dir. soc.*, 2013, p. 260, con nota di MIRAGLIA, «*SucceSSIONE per estinzione societaria*» e «*resurrezione interessata di società estinte*». In uguale direzione, ma solo nel (diverso) «caso di scoperta di sopravvivenze (o d'insorgenza di sopravvenienze) attive», Trib. Como, 24 aprile 2007, in *Società*, 2008, p. 889, con nota di D'ALESSANDRO, *Cancellazione della società e sopravvivenze attive: opportunità e legittimità della riapertura della liquidazione*, nonché Trib. Padova, 2 marzo 2011, in *Società*, 2011, p. 900, con nota di ZAGRA, *Cancellazione della cancellazione di società di capitali dal Registro delle imprese*.

*Contra* – e senza porre distinzione fra la cancellazione della cancellazione volta a consentire ai creditori sociali di agire verso la società e cancellazione della cancellazione intesa a permettere alla società di recuperare un proprio credito o di dividere fra i soci un bene sfuggito alla liquidazione – la maggior parte della dottrina (v. ad esempio, *ex novis*, DE ACUTIS, *Lo scioglimento e la liquidazione delle società di capitali*, in CIAN (a cura di), *Diritto commerciale*, II, Torino, 2013, p. 663) e, in giurisprudenza, Trib. Bologna, 21 luglio 2014, nel sito *expartecreditoris.it*; Trib. Milano, 30 ottobre 2012, Trib. Milano, 8 ottobre 2012 (la cancellazione della cancellazione della società era stata richiesta per consentire alla società stessa di impugnare una sentenza sfavorevole resa nei suoi confronti) nonché (nel momento in cui ha negato ai creditori sociali legittimazione a richiedere la cancellazione della cancellazione della società dal registro delle imprese, riconoscendo tale diritto esclusivamente al soggetto che rappresenta la società stessa) Trib. Palermo, 6 aprile 2011, congiuntamente edite in *Società*, 2013, p. 505, con nota di FERRARI, *La «cancellazione della cancellazione» della società dal registro delle imprese*; Trib. Milano, 11 giugno 2012, in *Giur. it.*, 2012, p. 2572, con nota di COTTINO, *La difficile estinzione delle società: ancora qualche (libera) divagazione sul punto*; Trib. Bologna, 8 ottobre 2010, in *Società*, 2011, p. 271, con nota di BONAVERA, *Sopravvenienze attive di società estinta in seguito alla cancellazione dal registro delle imprese*; Trib. Lucca, 12 gennaio 2009, in *Riv. dir. soc.*, 2010, p. 826, con nota di DELL'OSSO, *Osservazioni sull'estinzione delle società di capitali e sul rapporto tra gli artt. 2191 e 2495, 2° co., c.c.*

estingue per tutti ma non per il fisco. Morta per chiunque, perché cancellata, ma non, benché cancellata, per l'apparato tributario e per i suoi crediti.

Ebbene: se la società sopravvive alla sua estinzione soltanto per le pretese erariali, dovremmo dire che ogni altra conseguenza dell'estinzione avrebbe – e conserverebbe – pienezza di effetti, nei riguardi di chicchessia. In altre parole: proprio perché *relativa*, una siffatta “sopravvivenza fiscale” della società non sarebbe tale da incidere, né per quanto riguarda la società né per quanto riguarda i suoi soci, sugli effetti sostanziali della cancellazione, che già si sono prodotti. Il liquidatore (o meglio: l'ex liquidatore) non avrebbe dunque titolo per chiedere ai soci (*rectius*: agli ex soci) la restituzione delle somme ad essi distribuite in base al bilancio finale nei limiti di quanto necessario a tacitare la pretesa fiscale. Tanto meno consentirebbe poi, detta sopravvivenza, l'avvio di una procedura concorsuale<sup>10</sup>, e pertanto non offrirebbe l'opportunità di una ricostituzione del patrimonio dell'imprenditore decotto attraverso l'impugnazione fallimentare dei cc.dd. atti pregiudizievoli, né consentirebbe la discesa in campo di un curatore titolato ad esercitare le azioni che ex art. 2495, comma 2, c.c. competerebbero ai creditori insoddisfatti nei confronti dei soci e dei liquidatori colpevoli<sup>11</sup>.

---

Altro è che si possa (e debba) cancellare l'iscrizione della cancellazione della società attuata prima dell'approvazione del bilancio finale (Trib. Milano, 19 maggio 2014, in *Giur. it.*, 2014, p. 1937) o in assoluta assenza di liquidazione, con un bilancio finale solo apparente (Trib. Milano, 22 novembre 2013, in *Giur. comm.*, 2015, II, p. 584, con nota di PASQUARIELLO, *Cancellazione di società nella mera “apparenza” del bilancio finale di liquidazione*; Trib. Milano 12 marzo 2012, in *Giur. it.*, 2012, p. 2293, con nota di LUONI, *Note in tema di liquidazione, cancellazione di società e di trust liquidatorio e in Società*, 2012, p. 625, con nota di SALAFIA, *Bilancio finale di liquidazione e cancellazione della società dal registro delle imprese*; Trib. Bolzano, 17 giugno 2011, in *Trusts*, 2012, p. 177) o in presenza di un bilancio finale dal quale risultava che la liquidazione non era stata completata (Trib. Genova, 6 giugno 2013, nel sito *ilcaso.it*, doc. n. 9569). Si veda altresì Trib. Mantova, 19 luglio 2015, nel sito *ilcaso.it*, doc. n. 13281, con riguardo al caso di una società che aveva di fatto continuato a operare, come dimostrava il conferimento di un mandato difensivo in un giudizio civile e lo svolgimento di attività giudiziale per un anno e mezzo, nonché Cass., sez. un., 9 aprile 2010, n. 8426 (in *Giust. civ.*, 2011, I, p. 735, con nota di CRISCUOLI-GRIMALDI, *La cancellazione delle società (e le sopravvenienze attive)*; in *Giur. comm.*, 2011, II, p. 887, con nota di ZORZI, *Cancellazione ed estinzione della società tra problemi di diritto intertemporale, questioni di giurisdizione fallimentare, cessazione dell'impresa e fusione per incorporazione*; in *Boll. trib.*, 2010, p. 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, p. 639, con nota di SPOLIDORO, *Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle sezioni unite*; in *Il Fallimento*, 2010, p. 1401, con nota di CATALDO, *Gli effetti della cancellazione della società per i creditori*), in ipotesi di cancellazione oggettivamente fittizia perché la società aveva continuato a operare avendo gli stessi soci deliberato, successivamente alla cancellazione, il trasferimento, anch'esso peraltro fittizio, della società in Romania.

<sup>10</sup> La postuma, e quinquennale, “esistenza fiscale” della società cancellata non è infatti tale da disattivare – nel senso di differire ad eguale periodo – il termine annuale dell'art. 10 L. fall.: ed è lo stesso all'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 a dirlo («ai soli fini ... etc.»).

<sup>11</sup> Così, con riguardo alla società dichiarata fallita entro l'anno dalla sua cancellazione, PORZIO, *op. cit.*, p. 98.

## 2. Dei limiti di efficacia della norma

Sul piano applicativo la “nostra” norma deve confrontarsi con regole che ne compromettono la reale efficacia (e non mi riferisco solo, e neppure tanto, al fatto che, se si tiene conto del passo che la nostra macchina giudiziaria è in grado di tenere, non è affatto detto che cinque anni siano sufficienti alla conclusione di un contenzioso tributario: altro, infatti, v'è da osservare), presentando all'interprete uno scenario frequentato da dubbi e perplessità.

Sebbene agli occhi dell'amministrazione tributaria la società cancellata sia da considerare ancora esistente, sia pure solo per cinque anni, e dunque un giudizio tributario pendente possa proseguire senza darsi luogo a interruzione (e dunque senza dovere essere riassunto nei confronti dei soci, come diversamente si dovrebbe fare per impedirne l'estinzione<sup>12</sup>, e il liquidatore in carica al momento della cancellazione continui ad esserne il legale rappresentante<sup>13</sup> e a potere dunque in suo nome ricevere – se non presso la sede della società cancellata<sup>14</sup>, presso la sua resi-

---

<sup>12</sup> È questa, come si sa, l'indicazione fornita dalla Suprema Corte con il noto *trittico* composto dalle sentt. 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072 in moltissimi luoghi edite (e commentate), ad es. in *Foro it.*, 2013, I, c. 2189, con nota di NIGRO, *Cancellazione ed estinzione delle società: una parola definitiva delle sezioni unite* e *ivi*, 2014, I, p. 228, con nota di PROTO PISANI, *Note sulla estinzione delle società per azioni, processi pendenti (e impugnazione della sentenza nei confronti della società estinta)*.

<sup>13</sup> Sempre che non sia *medio tempore* venuto a mancare (si dia il caso del decesso del liquidatore o di una sua decadenza dalla carica).

In tal caso, egli non potrebbe essere sostituito dall'assemblea (perché non è concepibile una resurrezione di quest'organo) e neppure *ex art.* 2487, comma 2, c.c. dal Tribunale (che può provvedere solo se l'assemblea è inerte, e non può esservi inerzia da parte di chi non c'è). D'altro canto, è difficile ipotizzare che possa operare (per le società dotate dell'organo di controllo) la regola dell'art. 2386, comma 5, c.c., che titola l'organo sindacale ad una supplenza solo transeunte.

In tale frangente, si dovrà ricorrere alla nomina, su istanza dell'amministrazione fiscale, di un curatore speciale *ex art.* 78 c.p.c., così come si è detto ai fini della rituale instaurazione del contraddittorio in ordine all'istanza di fallimento proposta nei confronti di una società di capitali della quale era stato deliberato lo scioglimento senza che si fosse provveduto alla designazione del liquidatore (Cass., 1° agosto 2012, n. 13827, in *Rep. Foro it.*, 2012, (voce) *Fallimento*, n. 260) o il cui legale rappresentante era deceduto e non era stato sostituito (Trib. Roma, 22 aprile 1998, in *Giur. it.*, 1999, p. 749, con nota di VULLO, *Note in tema di nomina del curatore speciale ex art. 78, 1° co., c.p.c.*; Trib. Roma, 10 novembre 1997, in *Riv. curatorii fall.*, fasc. 1, 1998, p. 72) e ai fini del promovimento di un giudizio nei confronti – o da parte – di una società rimasta priva di liquidatore (Cass., 12 novembre 2004, n. 21520, in *Rep. Foro it.*, 2004, (voce) *Società*, n. 1209; Cass., 28 maggio 2004, n. 10314, in *Notariato*, 2005, p. 244, con nota di TOSCANO, *Cancellazione dal registro delle imprese e riforma societaria*; Cass., 17 marzo 1998, n. 2869, in *Rep. Foro it.*, 1998, (voce) *ult. cit.*, n. 862; Cass., 9 maggio 1985, n. 2878, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, c. 248, con nota di MONTI, *Quantificazione delle plusvalenze imponibili ai fini delle imposte sul reddito ed efficacia probatoria dei valori accertati ai fini dell'imposta di registro*; Trib. Verona, 1° aprile 1987, in *Società*, 1987, p. 850; CTC, 4 dicembre 1986, n. 9414, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, p. 661; v. altresì Trib. Monza, 24 dicembre 1987, in *Giust. civ.*, 1988, I, p. 1032 nonché Cass., 9 giugno 2005, n. 12170, in *Rep. Foro it.*, 2005, (voce) *Società*, n. 828).

<sup>14</sup> Vi sarebbe infatti di che dubitare della validità di una notifica effettuata presso la sede della società cancellata.

denza o il suo domicilio<sup>15</sup> – le notifiche degli atti degli uffici tributari (ma anche, deve ritenersi se non si vuole *usque ad litus ultimum* offendere il principio di uguaglianza, a potersi opporre alle pretese dell'amministrazione erariale<sup>16</sup> contestando-

---

Ai fini della notifica del ricorso per la dichiarazione di fallimento lo si è affermato (Cass., 6 novembre 2013, n. 24968, cit.), muovendo dalla notazione che se in ambito concorsuale la società cancellata non perde la propria capacità processuale, è coerente ritenere che, nel medesimo ambito (e in assenza di specifiche previsioni sul punto della legge fallimentare), continui a operare nei suoi confronti l'intera disciplina in tema di notificazioni degli atti processuali alle società, con conseguente applicabilità della regola dell'art. 145, comma 1, I frase, c.p.c.

Ma qui la situazione sostanziale è diversa e può comunque essere radicalmente diversa. A me sembra tutt'altro che ragionevole congetturare che la regola di "sopravvivenza fiscale" quinquennale della società cancellata benefici di una presunzione di sopravvivenza della sua sede di identica estensione temporale. Una notificazione, per potersi ritenere valida, deve aver posto il destinatario quantomeno nella possibilità di avere effettiva conoscenza dell'atto e non può essere effettuata in un luogo che non gli è più riferibile (così, nel segnalare la pericolosità della forma di notificazione di cui all'art. 303, comma 2, c.p.c., che è poi ripetuta nell'art. 477, comma 2, c.p.c., ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, II, *Del processo di cognizione*<sup>3</sup>, Napoli, 1956, p. 325; BONSIGNORI, *L'ultimo domicilio di cui all'art. 303, 1° co., c.p.c.*, in *Giur. it.*, 1970, I, 1, c. 1867).

Una norma che ipotizzasse – e presumesse *juris et de jure* – un persistente collegamento fra il notificatario e il luogo che questo ha abbandonato (il che accade per definizione nel caso della società che si è estinta) potrebbe essere giustificabile se fosse contenuta all'interno di un lasso di tempo breve; diverrebbe palesemente iniqua se, travalicandolo, si estendesse a un periodo così lungo qual è il lustro. Una siffatta norma comprometterebbe *ultra modum* il diritto di difesa, e sotto questo profilo, nonché per contrasto al canone di ragionevolezza, sarebbe incostituzionale.

Non per nulla, anche la non meno singolare regola dell'art. 2495, comma 2, II frase, c.c., che (muovendo, come parrebbe, dal presupposto di una presunzione di sopravvivenza della sede sociale) consente di notificare presso la "vecchia" sede della società le domande con le quali i creditori sociali non soddisfatti fanno valere i loro crediti nei confronti dei soci e dei liquidatori, a parte la sua specialità (sotolineata da Cass., 6 novembre 2013, n. 24968, cit.), opera solo per un anno dalla cancellazione.

<sup>15</sup> Con qualche possibile "complicanza". L'art. 2487 *bis* c.c. non richiede – come invece l'art. 2383, comma 4, c.c. (espressamente richiamato per le s.r.l. dall'art. 2475, comma 2, c.c.) dispone per gli amministratori – che i liquidatori, nell'iscrivere nel registro delle imprese la loro nomina, indichino il loro domicilio. La mancata ripetizione della regola non impedisce di ritenerla riferibile anche ai liquidatori, giusta quanto predica l'art. 2488 c.c. Ma l'interpretazione della giurisprudenza più recente (Cass., 6 giugno 2013, n. 14338, in *Rep. Foro it.*, 2013, (voce) *Notificazione civile*, n. 71, in parte discostandosi da Cass., 12 dicembre 2012, n. 22753, in *Rep. Foro it.*, 2012, (voce) *Fallimento*, n. 256) è nel senso che il domicilio (del liquidatore) indicato nel registro delle imprese non fa premio, ai fini della notifica di un atto, sulla sua residenza, che prevale nell'inderogabile ordine preferenziale tracciato dall'art. 139 c.p.c.

<sup>16</sup> Così come si è detto con riguardo al liquidatore della società cancellata e dichiarata fallita: la possibilità, espressamente contemplata dalla legge concorsuale, che una società sia dichiarata fallita entro l'anno successivo alla sua cancellazione dal registro delle imprese «comporta, necessariamente, che tanto il procedimento per dichiarazione di fallimento quanto le eventuali successive fasi impugnatorie continuino a svolgersi nei confronti della società (e per essa del suo legale rappresentante), nonostante la sua cancellazione dal registro». Così Cass., 11 luglio 2013, n. 17208, cit., nella scia di Cass., 26 luglio 2013, n. 18138, in *Giur. it.*, 2013, p. 2265, di Cass., 30 maggio 2013, n. 13659, in *Giur. comm.*, 2014, II, p. 935, con nota di HAMEL, *Questioni in tema di fallimento di società cancellata*, e di Cass., 5 novembre 2010, n. 22547, in *Rep. Foro it.*, 2010, (voce) *ult. cit.*, n. 592 (*contra*, nel senso

le in sede giudiziaria<sup>17</sup>, certamente non per ciò, come poc' anzi osservato, gli ex soci cesserebbero di essere tali, e sicuramente non per ciò essi potrebbero essere tenuti a restituire alla società le quote di liquidazione a suo tempo ricevute in base al bilancio finale.

Sotto questo profilo, la “sopravvivenza fiscale” della società predicata dall’art. 28, comma 4, del D.Lgs., n. 175 del 2014, non è di così grande aiuto per gli uffici erariali.

### 3. Segue: nei confronti dei soci della società cancellata

Supposto che entro il detto periodo di “sopravvivenza fiscale” della società l’erario riesca a formare un avviso di accertamento o ad ottenere una sentenza che gli consenta di procedere *in executivis* contro la società, potrà giovargli per aggredire, nei limiti posti dall’art. 2495, comma 2, c.c., il patrimonio dei soci<sup>18</sup>?

---

che nel caso di società cancellata dal registro delle imprese sono gli ex soci, da considerarsi quali successori a titolo universale della società estinta, a dover essere convocati all’udienza prefallimentare, App. Napoli, 8 febbraio 2012, in *Fallimento*, 2012, p. 1242, con nota di SPERANZIN, *Società estinta e procedimento per la dichiarazione di fallimento*. Vero è che «qualunque interessato» può interporre reclamo avverso la sentenza che dichiara il fallimento (art. 18 L. fall.): ma non da questo dato, pur costantemente considerato nelle citate sentenze, è attinta la soluzione.

<sup>17</sup> Potendo poi rivolgersi ai soci della società cancellata (ma, direi, solo nel limite stabilito dall’art. 2495, comma 2, c.c.) per essere tenuto indenne dei costi sostenuti per la difesa della società, in forza del generale principio legislativo di rimborsabilità delle spese sostenute, o comunque di ristoro delle perdite sopportate, nella gestione dell’interesse altrui: principio desumibile, oltre che dall’art. 1720, comma 2, c.c. (in tema di mandato), anche dall’art. 2031, comma 1, c.c. (in materia di gestione di affari) e dall’art. 2234 c.c. (in tema di rapporti tra cliente e professionista intellettuale).

<sup>18</sup> L’interrogativo ha ragione di porsi perché, con riguardo alle società di capitali, l’interprete non beneficia del contributo della giurisprudenza formatasi con riguardo alle società di persone, ormai consolidatosi nel senso che il giudicato ottenuto nei confronti della società di persone costituisce titolo esecutivo nei confronti dei suoi soci ancorché rimasti estranei al relativo giudizio di cognizione: si vedano Cass., 3 gennaio 2014, n. 49, in *Rep. Foro it.*, 2014, (voce) *Società*, n. 449; Cass., 24 marzo 2011, n. 6734, in *Foro it.*, 2012, I, p. 894, in *Giur. it.*, 2012, p. 327 e in *Giur. comm.*, 2013, II, p. 47; Cass., 18 giugno 2009, n. 14165, in *Giur. it.*, 2009, p. 2710; Cass., 16 gennaio 2009, n. 1040, in *Foro it.*, 2014, I, p. 214; Cass., 6 settembre 2006, n. 19188, in *Rep. Foro it.*, 2006, (voce) *Valore aggiunto (imposta)*, n. 367; Cass., 15 luglio 2005, n. 15036, in *Giur. it.*, 2007, p. 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, p. 1095, con nota di TOTA, *Sull’efficacia contro il socio illimitatamente responsabile della condanna emessa nei confronti della società*; Cass., 17 gennaio 2003, n. 613, in *Foro it.*, 2004, I, p. 846; Trib. Pisa, 10 luglio 2012, in *Riv. dir. soc.*, 2013, p. 284, con nota di DELLA TOMMASINA, *Caveat socius! L’efficacia ultra partes della pronuncia di condanna di società personale*; Trib. Bari, 10 maggio 2012, in *Giur. merito*, 2013, p. 348, con nota di STRIANO, *Note sull’efficacia ultra partes della pronuncia emessa nei confronti di una società di persone e i limiti dell’ordinaria amministrazione nel campo dell’esercizio di impresa*; Trib. Torino, 1° febbraio 2008, in *Giur. piemontese*, 2009, p. 276; Trib. Trani, 22 dicembre 2005, in *Giur. it.*,

Mi sembra si possa dire di sì. Invero, tale conclusione dovrebbe – a me pare – imporsi di fronte ai principi enunciati dalla Suprema Corte<sup>19</sup>. Se la fattispecie della responsabilità dei soci per le obbligazioni sociali insoddisfatte va ricondotta ad un 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 – e consente di ritenere applicabile (quando la cancellazione e la conseguente estinzione della società abbiano avuto luogo in pendenza di una causa di cui la società stessa era parte) la disposizione dell'art. 110 c.p.c., si dovrebbe, per coerenza, reputare applicabile (allorché l'estinzione della società si sia verificata dopo che si sia formato il titolo esecutivo nei confronti della società stessa) anche la regola dell'art. 477, comma 1, c.p.c., che è, sul piano dell'esecuzione forzata, il *pendant* dell'art. 110 c.p.c.<sup>20</sup>.

Per la verità, una recentissima decisione della Suprema Corte<sup>21</sup> è giunta a diverse conclusioni, pronunciandosi nel senso che l'accertamento giudiziale del credito verso la società, anche con forza di giudicato, sebbene sia opponibile ai soci e ai liquidatori quanto a detto accertamento, tuttavia non consente al creditore di far valere il titolo esecutivo ottenuto direttamente nei loro confronti: necessario sa-

---

2007, p. 1466; Trib. Savona-Albenga, 10 ottobre 2005, in *Dir. prat. soc.*, 2006, fasc. 17, p. 85; Trib. Verbania, 29 settembre 2005, in *Riv. not.*, 2006, p. 755, con nota di CARLINI, *Il titolo esecutivo emesso nei confronti di una società in nome collettivo è valido contro il socio?* In dottrina LUISO, *L'esecuzione «ultra partes»*, Milano, 1984.

*Contra*: Cass., 26 novembre 1999, n. 13183, in *Rep. Foro it.*, 2000, (voce) *Società*, n. 575; Trib. Foggia, 23 ottobre 2003, in *Corti Bari, Lecce e Potenza*, 2004, I, p. 53; Trib. Vercelli, 23 ottobre 1990, in *Giur. it.*, 1991, I, 2, c. 681.

<sup>19</sup> Nelle già citate tre sentt. 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072.

<sup>20</sup> Così Cass., 8 agosto 2013, n. 18923, cit. Si veda anche la motivazione di Cass., 30 maggio 2014, n. 12286, in *Rep. Foro it.*, 2014, (voce) *Esecuzione in genere*, n. 47, nonché, per la speculare questione se l'ex socio unico di società di capitali cancellata dal registro delle imprese sia legittimato ad agire esecutivamente nei confronti del debitore della società cancellata sulla base di un titolo esecutivo formatosi a favore di quest'ultima, Trib. Roma, 24 febbraio 2009, in *Dir. fall.*, 2010, II, p. 564, che conclude per l'affermativa.

Sul punto, in dottrina, NICCOLINI, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione della società per azioni*, in *Trattato delle s.p.a.*, diretto da Colombo-Portale, 7, tomo 3, Torino, 1997, pp. 712-714 e ora PORZIO, *op. cit.*, p. 95.

<sup>21</sup> Cass., 27 febbraio 2014, n. 4699, in *Rep. Foro it.*, 2014, (voce) *Società*, n. 623.

In precedenza (con riferimento all'art. 2362 c.c., nel testo anteriore alla novella del 2003) si veda Trib. Napoli, 7 febbraio 1987, in *Foro it.*, 1987, I, c. 3342, con nota di FATTORI, *In tema di efficacia contro l'unico azionista (e contro i soci illimitatamente responsabili delle società di persone) dei provvedimenti di condanna pronunciati contro la società*, e in *Giur. it.*, 1988, I, 2, c. 22, con nota di VIDIRI, *Società di capitali, unico azionista e giudicato di condanna della società per azioni*, che ha affermato che il giudicato formatosi contro una società per azioni non fa stato – e dunque non ha efficacia esecutiva – nei confronti dell'azionista unico, il quale, tuttavia, nell'opporsi al decreto ingiuntivo contro di lui ottenuto sulla base della sentenza emessa nei confronti della società, non può mettere in discussione l'accertamento del debito sociale, stante la natura derivata della sua responsabilità e considerata l'inapplicabilità degli artt. 1306 e 1945 c.c.

rebbe agire in giudizio contro gli uni e, gradatamente, contro gli altri per il riscontro dei corrispondenti presupposti, e cioè «per l'accertamento rispettivamente del fatto costitutivo della consecuzione di somme in sede di bilancio finale (oltre che della loro qualità di soci) e del fatto costitutivo della loro colpa per il mancato pagamento (oltre che della loro qualità di liquidatori)».

Ai fini del discorso che ho intrapreso, volto a valutare il grado di efficacia della norma, non è necessario soffermarsi su tale pronuncia. Sufficiente è osservare che se quella proposta nella sentenza che ho richiamato dovesse essere la soluzione corretta (debbo però dire che non ne sono convinto), la “nostra” norma filoterariale si dimostrerebbe non così efficiente come era nei voti del legislatore: per agire contro i soci, infatti, l'amministrazione erariale dovrebbe procurarsi altro titolo esecutivo (in ciò agevolata peraltro dalla possibilità di ricorrere a un procedimento monitorio<sup>22</sup>).

A misurare il coefficiente di proficuità della disposizione concorre – a prescindere dalla soluzione delle questioni di cui ho fin qui detto – altro fattore, quello del momento a partire dal quale il fisco può – alla luce dell'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 – giovare della responsabilità *intra vires* dei soci predicata dall'art. 2495, comma 2, c.c. Se si partisse dalla premessa che l'estinzione è uno degli effetti della cancellazione di una società, effetto al quale si affianca quello, distinto sebbene coordinato, della responsabilità dei soci (e dei liquidatori), si potrebbe sostenere – e con ciò l'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 recupererebbe gradi sulla scala dell'efficienza – che l'erario non sarebbe costretto, per muovere verso i soci per l'obbligazione sociale inadempita, ad attendere il maturare del termine quinquennale di “sopravvivenza fiscale” della società. La costruzione letterale del precetto civile non si oppone alla premessa (che proprio l'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 rafforzerebbe nell'attendibilità). Piuttosto, è la considerazione delle ragioni che hanno indotto il legislatore del 2003 a intervenire sul testo della norma (il “vecchio” art. 2456, comma 2, c.c.) parlando, nel “nuovo” art. 2495, comma 2, c.c., dell'estinzione della società oltre che della sua cancellazione e delle responsabilità di soci e liquidatori<sup>23</sup>, a poter far dubitare della tenuta della proposizione sillogica.

#### 4. Segue: e nei confronti dei suoi liquidatori

Certo è invece che nei confronti del liquidatore l'erario non possa agire in base

---

<sup>22</sup> V. Trib. Napoli, 7 febbraio 1987, cit.

<sup>23</sup> Ragioni note a tutti: si voleva porre fine alla *querelle se* (come era nei convincimenti della giurisprudenza) la cancellazione avesse efficacia dichiarativa, con conseguente sopravvivenza della società se cancellata prima della definizione di ogni rapporto debito-creditorio, o (come era, salvo rare eccezioni, nel pensiero della dottrina) efficacia costitutiva, con opposta conseguenza.

al titolo esecutivo ottenuto nei confronti della società durante il periodo di “sopravvivenza fiscale” della società stessa.

Infatti, la responsabilità personale del liquidatore – a norma sia dell’art. 2495, comma 2, c.c., sia dell’art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – postula che si accerti che egli abbia ignorato, nel pagamento dei debiti sociali, il rango privilegiato del credito rimasto insoddisfatto<sup>24</sup> o abbia colpevolmente ripartito l’attivo fra i soci in danno dei creditori<sup>25</sup> (o che abbia tenuto una condotta colposa o dolosa cui sia imputabile la mancanza di attivo<sup>26</sup>): accertamenti che, anche quando si giova di un’inversione dell’onere della prova in favore del fisco<sup>27</sup>, comunque sono

---

<sup>24</sup> Per l’affermazione della responsabilità del liquidatore che, in caso di incapienza del patrimonio sociale, non abbia adottato le condotte necessarie ad assicurare la parità di trattamento dei creditori, si veda Trib. Genova, 14 marzo 2013, in *Giur. it.*, 2013, p. 2273, che ha qualificato come contraria alla diligenza professionale del liquidatore l’omessa attivazione di procedure concorsuali e l’effettuazione di pagamenti preferenziali di alcuni creditori a scapito di altri. Conformemente Trib. Genova, 2 aprile 2013, in *Società*, 2014, p. 301, con nota di GAETA, *Brevi note in materia di liquidazione della società e par condicio creditorum*. Nel senso che il danno subito dai creditori a seguito di pagamenti preferenziali fatti, in violazione della *par condicio creditorum*, da amministratori e liquidatori di una società dopo che il patrimonio della medesima sia divenuto insufficiente alla soddisfazione di tutti i debiti sociali, ove divenga definitivo ad esito della ripartizione finale e sia imputabile in via immediata e diretta a detti amministratori e liquidatori, costituisce danno specifico e diretto che dà luogo al diritto di risarcimento di cui all’art. 2395 c.c. Trib. Milano, 22 dicembre 2010, in *Società*, 2011, p. 757.

<sup>25</sup> Condotta che, se connotata da dolo, è anche sanzionata penalmente (ma solo a querela di parte: ciò che ne compromette non poco l’*élan vital*) dall’art. 2633 c.c. Sul punto, per tutti, NAPOLEONI, *sub art. 2633*, in *Commentario romano al nuovo diritto delle società*, diretto da d’Alessandro, III, Padova, 2010, p. 327 ss.

<sup>26</sup> V. Trib. Roma, 19 maggio 1995, in *Foro it.*, 1996, I, c. 2258 e Trib. Milano, 8 marzo 2011, in *Società*, 2011, p. 1138, con nota di DE CAMPO, *Estinzione della società: presupposti necessari per la tutela del creditore insoddisfatto*; Trib. Napoli, 3 giugno 2004, in *Società*, 2005, p. 487, con nota di LAURETI, *Cancellazione dal registro delle imprese e responsabilità del liquidatore*; Trib. Roma, 20 marzo 2000, in *Giur. it.*, 2001, p. 104; Trib. Milano, 22 maggio 2015, nel sito *giurisprudenzadelleimprese.it*. Conforme la dottrina: per tutti si veda ALESSI, *I liquidatori di società per azioni*, Torino, 1994, p. 203.

Per la precisazione che la speciale responsabilità tributaria del liquidatore opera solo in caso di esistenza di attivo sociale e di mancato pagamento delle imposte, mentre quando sia ascrivibile ai liquidatori la mancata realizzazione in tutto o in parte dell’attivo da destinare a tale pagamento il fisco ha azione verso il liquidatore come qualsiasi altro creditore sociale v. Cass., 6 luglio 1977, n. 2972, in *Foro it.*, 1987, I, c. 709.

<sup>27</sup> Come appunto accade nell’art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, quale novellato dall’art. 28, comma 5, lett. a), del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175: i liquidatori che non adempiono all’obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte stesse «se non provano di avere soddisfatto i crediti tributari anteriormente all’assegnazione di beni ai soci ..., ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari».

La regola ha un forte effetto deterrente nei confronti dei liquidatori, e necessariamente si riflette sulla conservazione delle scritture contabili della società. Se è onere del liquidatore dimostrare di avere pagato i debiti sociali senza mortificare le ragioni del fisco, difficilmente le scritture contabili (ammesso che esse siano da comprendere fra i “libri sociali” di cui parla l’art. 2496 c.c.: il punto è

estranei al giudizio – del quale il liquidatore non è parte – fra l'amministrazione erariale e la società<sup>28</sup>.

Il punto, nondimeno, è altro ancora. La responsabilità fiscale del liquidatore, nel caso in cui egli abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al pagamento di quanto dovuto all'erario ha, rispetto a quella civilistica, connotati del tutto particolari: derivando dall'inosservanza di uno specifico obbligo di legge che grava sul liquidatore, e non essendo equiparabile – secondo una linea interpretativa ormai consolidata<sup>29</sup> – a quella verso i “comuni” creditori sociali delineata nell'art. 2495 c.c., né qualificabile come coobbligazione nei debiti tributari<sup>30</sup>,

---

discusso, e v. AIELLO, in AIELLO-CAVALIERE-CAVANNA-CERRATO-SARALE, *Le operazioni societarie straordinarie. Scioglimento e liquidazione. Trasformazioni. Fusioni. Leverage buy out. Scissioni*, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da Cottino, V, II, Padova, 2011, pp. 212-213) saranno affidate alla custodia del registro delle imprese: a maggior ragione se si dovesse ritenere che questo ufficio non ne possa rilasciare copie (in questo senso DIMUNDO, *sub art. 2496*, in *La riforma del diritto societario*, a cura di Lo Cascio, 9, Milano, 2003, p. 234; ma fra i commentatori prevale la tesi opposta: cfr. NICCOLINI, *sub art. 2496*, in *Società di capitali. Commentario*, a cura di Niccolini-Stagno d'Alcontres, III, Napoli, 2004, p. 1850, nota 7).

Al di là di tali notazioni, resta, nel Cittadino, disagio e sconforto nel vedere il legislatore proteggere, con questa nuova norma, l'inefficienza degli uffici erariali, implementando la sfilza di *privilegia fiscali* presenti nel nostro ordinamento (in generale, sul punto, si veda INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, *passim*).

<sup>28</sup> Sui presupposti della responsabilità del liquidatore *ex art. 2495*, comma 2, c.c., si veda in giurisprudenza, oltre alle sentenze citate nelle precedenti note 24 e 26, Trib. Roma, 19 luglio 2011, in *Giur. merito*, 2013, p. 335, con nota di PLASMATI, *La responsabilità del liquidatore per la cancellazione della società prima della totale liquidazione dei debiti* e Trib. Torre Annunziata, 16 dicembre 2008, in *Dir. e giur.*, 2009, p. 619, con nota di VITALE, *Cancellazione di società di capitali, creditori sociali insoddisfatti e responsabilità dei liquidatori*. Appunto muovendo dal carattere distinto e proprio dell'azione nei confronti del liquidatore, esattamente Trib. Prato, 18 novembre 2010, nel sito *ilcaso.it*, doc. n. 3315, ha negato che la domanda verso costui possa essere introdotta nelle forme della riassunzione del giudizio instaurato contro la società e interrotto a séguito della cancellazione della società. Sull'autonomia dell'azione (risarcitoria, da illecito) verso il liquidatore rispetto a quella verso la società (da inadempimento) si veda Cass., 16 maggio 2012, n. 7676, in *Rep. Foro it.*, 2012, (voce) *Società*, n. 728.

<sup>29</sup> Di recente ribadita in Cass., 8 gennaio 2014, n. 179, in *Rep. Foro it.*, 2014, (voce) *Riscossione delle imposte*, n. 84, in Cass., 13 luglio 2012, n. 11968, in *Vita not.*, 2012, p. 1423 ed in Cass., 18 maggio 2010, n. 12149 in *Rep. Foro it.*, 2010, in *Fisco I*, 2010, p. 3801.

Muovendo dalla notazione che la responsabilità fiscale del liquidatore è responsabilità per fatto proprio, non assimilabile alla responsabilità “comune” di soci, liquidatori e amministratori, si è affermato che, in caso di fallimento della società, essa non ricade nell'egemonia del curatore fallimentare *ex art. 146 L. fall.* ed è dunque autonomamente esercitabile dall'erario (così CTR Emilia-Romagna, 23 aprile 2012, in *Fisco I*, 2012, p. 598) e che è soggetta all'ordinario termine di prescrizione decennale (Cass., 15 ottobre 2001, n. 12546, in *Giur. it.*, 2002, p. 1980; Cass., 10 novembre 1989, n. 4765, in *Società*, 1990, p. 115, con nota di SERI, *Mancato pagamento di imposte da parte del liquidatore*; CTC, 5 maggio 1997, n. 2078, in *Comm. trib.*, 1997, I, p. 325).

<sup>30</sup> Cass., 4 maggio 1989, n. 2079, in *Foro it.*, 1989, I, p. 2809; Cass., 28 aprile 1986, n. 2955, in *Rep. Foro it.*, 1987, (voce) *Guerra (provvedimenti)*, n. 2. Per una responsabilità di tipo sanzionatorio si è pronunciata Cass., 8 giugno 1981, n. 3685, in *Rep. Foro it.*, 1981, (voce) *Riscossione delle imposte*, n. 62.

ma dovendosi ricondurre agli schemi degli artt. 1176 e 1218 c.c.<sup>31</sup>, essa può essere invocata dall'amministrazione finanziaria soltanto una volta realizzatasi la duplice condizione che i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione e che sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione<sup>32</sup>. Se, dunque, non opera, ai fini fiscali, la regola civilistica per cui il primo dei presupposti obiettivi della responsabilità del liquidatore nei confronti di un creditore insoddisfatto e colpevolmente obliato (vale a dire l'esistenza del debito sociale inadempito) può essere accertato – in via incidentale, senza che ricorra necessità che ne sia precedentemente, in altra sede, assodata la sussistenza – in seno al giudizio promosso contro il liquidatore stesso, la “sopravvivenza fiscale” della società voluta dalla norma – finalizzata a consentire all'amministrazione tributaria di portare a termine «gli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso ... di tributi e contributi» contro la società – non pare un superfluo.

Altro è poi chiedersi se nondimeno la responsabilità del liquidatore possa essere fatta valere solo dopo l'estinzione della società<sup>33</sup>: ché se così fosse (e, *a fortiori*,

---

<sup>31</sup> Cass., 15 ottobre 2001, n. 12546, cit.

<sup>32</sup> Cass., 23 aprile 2008, n. 10508, in *Rep. Foro it.*, 2008, (voce) *Riscossione delle imposte*, n. 125, nel solco tracciato da Cass., sez. un., 6 maggio 1985, n. 2820, in *Giur. it.*, 1985, I, 1, c. 1465 cui già avevano dato continuità Cass., 7 giugno 1989, n. 2768, in *Rep. Foro it.*, 1989, (voce) *Tributi in genere*, nn. 1116-1117, Cass., 14 settembre 1995, n. 9688, in *Fisco*, 1995, p. 11271 e Cass., 17 giugno 2002, n. 8685, in *Rep. Foro it.*, 2002, (voce) *Riscossione delle imposte*, n. 78.

<sup>33</sup> La questione era stata posta nell'originario assetto del codice civile, di fronte al fermo orientamento giurisprudenziale che negava che la società si estinguesse in forza della sua cancellazione.

Nel senso che l'azione che il creditore insoddisfatto di società per azioni cancellata dal registro delle imprese poteva proporre contro il liquidatore, a norma dell'art. 2456, comma 2, c.c. (vecchio testo), avesse carattere autonomo e fosse esperibile in via cumulativa o alternativa con quella che il medesimo creditore poteva esercitare sia nei confronti della società (da considerarsi ancora esistente pur se cancellata) sia verso i soci (fino alla concorrenza delle somme da essi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione) Cass., 29 agosto 1987, n. 7139, in *Rep. Foro it.*, 1987, (voce) *Società*, n. 735; Cass., 23 novembre 1978, n. 5489, in *Foro it.*, 1979, I, p. 1786; Cass., 20 novembre 1975, n. 3879, in *Riv. dir. comm.*, 1975, II, p. 289, con nota di FERRI, *La cancellazione della società dal registro delle imprese e l'art. 2456, 2° comma, c.c.* (in motivaz.). Fra i giudici territoriali Trib. Roma, 19 maggio 1995, cit., e App. Bari, 2 settembre 1976, in *Giur. comm.*, 1978, II, p. 299.

Nel senso, invece, che dal principio per cui, ove fossero rimaste insoddisfatte pretese creditorie, la società sopravviveva alla sua cancellazione, discendeva che il creditore non poteva, a tutela della sua pretesa, rivolgersi né contro i soci né contro il liquidatore, con conseguente inapplicabilità dell'art. 2456, comma 2, c.c. (vecchio testo), Cass., 14 ottobre 1963, n. 2747, in *Foro it.*, 1964, I, c. 590; Trib. Roma, 21 febbraio 1986, in *Società*, 1986, p. 857, nonché Trib. Napoli, 22 febbraio 1991, in *Dir. e giur.*, 1992, p. 676 (nel senso che la domanda avente ad oggetto la cancellazione dell'iscrizione ipotecaria in favore della società cancellata doveva instaurarsi solo tra le parti cui originariamente faceva capo il rapporto debito-credito e, quindi, solo nei confronti della società in persona del suo liquidatore, non anche tra attore e socio, *ex art.* 2456 c.c.).

se si reputasse che essa si subordini all'azione verso i soci<sup>34</sup> la "sopravvivenza fiscale" della società voluta dalla norma, differendo l'estinzione della società, si risolverebbe in una dilazione dell'azione verso il liquidatore: il che all'erario di certo non gioverebbe (se non per l'allungamento del termine di prescrizione che ne conseguirebbe).

**Giuseppe Niccolini**

---

<sup>34</sup> Così Cass., 27 febbraio 2014, n. 4699, cit. *Contra* Trib. Roma, 20 marzo 2000 e Trib. Roma, 19 maggio 1995, citt.

