



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

1

2017

L'estinzione delle società commerciali: riflessioni sugli effetti processuali e sostanziali a dell'ordinanza della Corte di Cassazione, sezione VI, n.19142 del 28-09-2016

di Maria Palma Iaccarino

Dottoranda di ricerca in Diritto delle persone, delle imprese e dei mercati - XXXI ciclo - Università degli studi di Napoli "Federico II"

ABSTRACT

The order of the Court of Cassation, Section VI, n.19142 of 28-09-2016 provides significant food for thought on the complex and current issue of extinction of commercial companies. Indeed, the rules governing the withdrawal from the companies register were subject to different, although sporadic, legislative measures, both on a civil and fiscal level, accompanied by constants and not always in conformity with jurisprudence on the identification of the effects, substantive and procedural, related to such phenomenon.

The introduction, lastly, of the so-called "Five-Year Revival" of extinct companies, only for tax purposes and contributions, in accordance with Article 28, para 4, D.lgs n.175/2014, has create many doubts and perplexities, so as to induce the most careful legal-writings and the most recent case-law of the Supreme Court of Cassation to feel desirable a more careful and conscious legislative action in this matter.

KEY WORDS: *extinction of companies - deregistration - succession sui generis - Five-Year Revival - legitimatio ad causam - liability for tax debts*

SINTESI

L'ordinanza della Corte di Cassazione, sezione VI, n.19142 del 28-09-2016 offre rilevanti spunti di riflessione sul complesso e quanto mai attuale tema della estinzione delle società commerciali. La disciplina relativa alla cancellazione delle società dal registro delle imprese è stata, invero, oggetto di diversi, sebbene sporadici, interventi normativi, sia sul piano civilistico che fiscale, accompagnati da costanti e non sempre conformi interventi giurisprudenziali sulla individuazione degli effetti, sostanziali e processuali, connessi a siffatto fenomeno.

L'introduzione, da ultimo, della c.d. "riviviscenza quinquennale" delle società estinte, ai soli fini fiscali e contributivi, di cui all'art. 28, comma 4, D.lgs n.175/2014, ha destato non pochi dubbi e perplessità, tanto da indurre la più attenta dottrina e la più recente giurisprudenza di legittimità a ritenere auspicabile un più attento e consapevole intervento del Legislatore in materia.

PAROLE CHIAVI: *cancellazione/estinzione società - successione sui generis - riviviscenza quinquennale - legitimatio ad causam - responsabilità debiti fiscali*

Massima

“In tema di società, l’art. 28, comma 4, del D.lgs 21 novembre 2014, n.175, in quanto recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, né efficacia retroattiva, sicché il differimento quinquennale degli effetti dell’estinzione della società, derivanti dall’art. 2495, comma 2, c.c., operante soltanto nei confronti dell’amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nella stessa norma, con riguardo a tributi o contributi, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto D.lgs 21 novembre 2014, n.175”.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Fatti di causa e decisione del Giudice di legittimità – 3. Irretroattività della norma sulla riviviscenza quinquennale delle società ai soli fini fiscali e contributivi – 4. Il difetto di *legitimitatio ad causam* dell’ex legale rappresentante di società estinta – 5. La responsabilità per i debiti sociali dei soci di società estinte – 6. Conclusioni

1. Premessa

L’ordinanza della Corte di Cassazione, sezione VI, n.19142 del 28-09-2016 offre l’occasione per analizzare - sia pur senza alcuna pretesa di esaustività - gli effetti tributari, sostanziali e processuali, connessi al fenomeno della cancellazione/estinzione delle società dal registro delle imprese, in ragione della normativa vigente antecedentemente alle novità introdotte con l’art. 28, commi da 4 a 7, del D.lgs n.175/2014 (cd. “Decreto semplificazioni”).

Ed invero, la pronuncia in commento va ad inserirsi - accrescendola - nell’ambito della copiosa giurisprudenza di legittimità che da tempo - affiancata da quella di merito - tenta di fornire un’interpretazione sistematica, organica ed unitaria della normativa inerente al tema della cancellazione/estinzione delle società, attesa la scarna, frammentata e poco chiara disciplina civilistica di riferimento, nonché il mancato coordinamento tra questa e quella fiscale.

È ben noto che su detta tematica, soprattutto in seguito alle modifiche apportate al comma 2 dell’art. 2456 c.c., trasmigrato nel comma 2 del vigente art. 2495 c.c., per effetto della riforma del diritto societario del 2003¹, la Suprema Corte, anche a

¹ Con la riforma organica del diritto societario, operata con il D.lgs n.6 del 17-01-2003 (entrato in vigore l’01-01-2004), la disciplina della cancellazione delle società di capitali contenuta nel novellato art. 2495 c.c. - rimasta immutata nella individuazione delle condizioni e dei presupposti della

SS.UU., sia intervenuta più volte - dando prova della propria fondamentale funzione nomofilattica - allo scopo di chiarire la natura della cancellazione delle società dal registro delle imprese ed i connessi effetti sostanziali e processuali sul piano civilistico e fiscale.

Basti pensare, al riguardo, alle tre sentenze gemelle della Corte di Cassazione, SS.UU., le nn. 4060, 4061 e 4062 del 22 febbraio 2010, con cui è stato decretato il definitivo superamento di quella pregressa posizione maggioritaria della giurisprudenza di legittimità² - consolidatasi *ante* riforma del 2003 - sulla efficacia meramente dichiarativa della cancellazione delle società, sia di capitali che di persone, dal registro delle imprese, nonché alle successive tre sentenze gemelle della Corte di Cassazione, SS.UU., le nn. 6070, 6071 e 6072 del 12 marzo 2013, con cui è stato chiarito, sul piano sostanziale, che con l'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, si determina nei confronti dei soci un fenomeno di tipo successorio, *sui generis* - in analogia a quanto accade nel caso dell'erede che subentra nei rapporti debitori e creditori che facevano capo al defunto - e, sul piano processuale, che la

cancellazione costituiti, ai sensi del comma 1, dallo scioglimento della società e dalla procedura di liquidazione - è stata modificata, rispetto a quella contenuta nel previgente art. 2456 c.c. con l'inserimento al comma 2 dell'inciso preliminare "*ferma restando l'estinzione della società*" "*dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci ... e nei confronti dei liquidatori...*" e con l'introduzione del comma 3, secondo cui "*la domanda (dei creditori sociali nei confronti dei soci di essa o dei liquidatori) se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società*".

² Cfr. *ex multis*, Cass., sez. III, 20-10-1998, sent. n.10380; Cass., sez. I, 14-05-1999, sent. n.4774; Cass., sez. II, 29-05-1999, sent. n.5233; Cass., sez. II, 04-10-1999, sent. n.11021; Cass., sez. lavoro, 01-07-2000, sent. n.8842; Cass., sez. II, 02-08-2001 sent. n.10555 concorde, all'epoca, nel sostenere che la cancellazione di una società commerciale - di persone o di capitali - dal registro delle imprese avesse efficacia meramente "dichiarativa di pubblicità" e fosse, quindi, inidonea a determinarne la sua estinzione, qualora non fossero risultati esauriti tutti i rapporti giuridici (attivi e passivi) facenti capo alla stessa, nonché tutte le eventuali contestazioni giudiziarie in corso. Di avviso contrario era, invece, taluna giurisprudenza di merito, cfr. Tribunale di Monza, 12-02-2001, in *Giur. Comm.*, 2/2002, p. 91 nota di A. ZORZI; Trib. Vercelli, 05-07-2002, in *Società*, 2/2003, p. 221 nota di G. GUARNIERI; Corte di Appello di Milano, 29.11.2002, in *Società*, 6/2003, p. 837 nota di G. ZAGRA, nonché la posizione assunta dalla dottrina maggioritaria, secondo cui la cancellazione della società dal registro delle imprese aveva efficacia costitutiva, per cui, a seguito dell'adempimento pubblicitario, compiuto dal liquidatore, si decretava - *ex se* - l'estinzione della medesima, senza necessità di attendere l'effettiva definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti. Cfr. tra gli altri, G.F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale, vol. 2: Diritto delle società*, Torino, 2002, p. 533 e ss.; R. COSTI, "*Le sopravvivenze passive dopo la liquidazione delle società per azioni*", in *Riv. dir. civ.*, 1/1964, p. 280 e ss.; A. SCHERMI, "*Momento ed effetti dell'estinzione delle società*", in *Giust. civ.*, 1/1965, p. 937 e ss..

cancellazione/estinzione della società impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio.

In ultimo, in riferimento alle novità introdotte dall'art. 28, comma 4, del D.lgs n.175/2014 (c.d. "Decreto semplificazioni"), non può non essere richiamato l'intervento della Suprema Corte con la sentenza n.6743 del 2 aprile 2015 che ha sancito la irretroattività della norma sulla cd. "*riviviscenza quinquennale delle società cancellate, ai soli fini fiscali e previdenziali*"; norma, che in mancanza di una specifica previsione in ordine al suo ambito di efficacia temporale, ha dato vita – sin da subito – a non poche incertezze interpretative ed applicative.

Ebbene, proprio il recente intervento normativo (involutivo) di cui al cit. art. 28, commi da 4 a 7, del D.lgs n.175/2014, ha reso quanto mai attuale il complesso tema della cancellazione/estinzione delle società, soprattutto in ambito tributario (e sostanziale e processuale), nonché quello connesso della responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci per i debiti fiscali delle società estinte, sui quali l'ordinanza in commento offre interessanti spunti di riflessione.

2. Fatti di causa e decisione del Giudice di legittimità

L'ordinanza trae origine dal ricorso per Cassazione proposto dall'ex socio e legale rappresentante di una società in accomandita semplice estinta avverso la sentenza della CTR di Napoli, in specie sent. n.11247/29/2014 emessa il 02-12-2014 e depositata il 22-12-2014, che, nell'ambito della controversia concernente l'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della predetta società, dopo la sua cancellazione dal registro delle imprese, aveva dichiarato l'inammissibilità dell'originario ricorso, per carenza di *legitimitas ad causam* dell'ex legale rappresentante, senza null'altro statuire in merito alla validità o meno dell'atto impugnato, notificato, pur sempre, ad un soggetto ormai estinto.

Ed infatti, per i giudici dell'appello, ferma restando l'inammissibilità dell'originario ricorso per difetto della capacità processuale della società estinta e, conseguentemente, per difetto di legittimazione attiva dell'ex legale rappresentate - vizio insanabile del processo e, quindi, come tale, rilevabile in ogni stato e grado -

risulterebbe, in ogni caso, *“preclusa ogni valutazione sulla sorte dell'atto impugnato, pure emesso nei confronti di un soggetto già estinto”*.

Avverso la pronuncia dei giudici di secondo grado la società, in persona dell'ex legale rappresentante, ha eccepito, in primo luogo, *“la violazione e laica applicazione dell'art. 360 c.p.c., n.3, o falsa applicazione di norme di diritto, D.L. n.175 del 2014, ex art. 28 comma 4, e art. 2495 c.c.”* e, in secondo luogo, la *“nullità della sentenza o del procedimento ex art. 360 c.p.c., n.5”*. Più precisamente, la ricorrente ha eccepito: *“a) che il giudice di appello doveva, oltre che dichiarare l'inammissibilità anche l'inesistenza dell'avviso de quo. Trattandosi di atto inesistente e, quindi viziato di nullità assoluta i giudici della commissione potevano rilevare l'inesistenza in ogni grado e stato del giudizio; b) che il giudice a quo omette di statuire su di un punto decisivo della controversia, ed omettere (rectius omette) di ricostruire e giustificare il percorso logico-motivazionale della ratio decidendi a cui dovrebbe redimersi e su cui dovrebbe fondarsi la decisionalità conclusiva resa”*.

Ebbene, la Suprema Corte, dopo aver dichiarato - in via preliminare - l'inammissibilità del controricorso dell'Agenzia delle Entrate, notificato oltre i termini di cui all'art. 370, comma 1, c.p.c.³, ed aver rilevato profili di inammissibilità dei mezzi di impugnazione della ricorrente, ha rigettato, anche per infondatezza, il ricorso proposto, confermando, quindi, la decisione della CTR di Napoli.

Un primo profilo di inammissibilità del ricorso è da ravvisare nel fatto che - come si legge nell'ordinanza in rassegna - *“vengono svolti cumulativamente due mezzi d'impugnazione eterogenei”* rispetto alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1, c.p.c., nella specie, violazione di legge e vizio motivazionale di cui ai nn. 3) e 5) del cit. art. 360, comma 1, c.p.c., e ciò in contrasto con il principio della tassatività dei motivi di ricorso per Cassazione⁴. *“In secondo luogo”* – proseguono

³ Nella controversia oggetto dell'ordinanza in esame il controricorso era stato notificato in data 10-08-2015 e, quindi, ben oltre il termine di 40 giorni, di cui all'art. 370, comma 1, c.p.c., dalla notifica del ricorso avvenuta in data 10-06-2015.

⁴ Cfr. Cass., sez. VI, 22-09-2014, ord. n.19959 e Cass., sez. V, 10-12-2014, sent. n.26018 per cui: *“il giudizio di cassazione è infatti un giudizio a critica vincolata, delimitato dai motivi di ricorso, che svolgono una funzione identificativa e devono perciò necessariamente possedere i caratteri della tassatività e specificità, non potendosi risolvere in una critica generica, che accorpi*

i giudici in commento – *“il vizio motivazionale viene ambigualmente dedotto in termini di “nullità della sentenza o del procedimento”, e poi illustrato sia come omessa statuizione “su di un punto decisivo della controversia”, sia come omessa ricostruzione e giustificazione del “percorso logico-motivazionale della ratio decidendi”*; il che, del pari, rileva sotto il profilo dell’inammissibilità del ricorso, perché in contrasto con il paradigma contemplato dall’art. 360, comma 1, n.5) c.p.c., ai sensi del quale - per le sentenze pubblicate a far data dall’11-09-2012 - è deducibile solo *“l’omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti”*⁵.

Quanto alla rilevata infondatezza del ricorso, i Supremi Giudici hanno ritenuto che la decisione impugnata non si fosse discostata dai principi più volte affermati in sede di legittimità riconducibili, sinteticamente, ai seguenti: a) irretroattività della norma sulla riviviscenza quinquennale delle società, ai soli fini fiscali e previdenziali, di cui all’art. 28, comma 4, D.lgs n.175/2014; b) la cancellazione/estinzione della società, prima della notifica dell’avviso di accertamento, determina il difetto della sua capacità processuale e di *legitimatio ad causam* dell’ex legale rappresentante, da cui consegue l’inammissibilità dell’impugnazione da quest’ultimo proposta e l’annullamento, senza rinvio, della sentenza impugnata per Cassazione; c) per effetto dell’estinzione delle società si verifica un fenomeno di tipo successorio, *sui generis*, nei confronti dei soci che, tuttavia, non è automatico, sicché spetta al creditore l’onere della prova dell’azionata pretesa con riguardo sia all’effettiva percezione delle somme da parte dei soci, che alla loro entità.

indistintamente sotto un unico motivo una molteplicità di profili tra loro confusi ed inestricabilmente combinati”. Ed invero, la formulazione di quesiti “multipli” o “cumulativi” finisce per riversare, impropriamente, sui Supremi Giudici un compito che non gli compete: isolare le singole censure teoricamente proponibili e ricondurle ad uno dei mezzi d’impugnazione disciplinati dalla norma per dare forma e contenuto alle doglianze di parte ricorrente, in vista della decisione su di esse. Cfr. *ex multis*, Cass., sez. I, 23-09-2011, sent. n.19443; Cass., sez. I, 20-09-2013, sent. n.21611; Cass., sez. V, 10-12-2014, sent. n.25982; Cass., sez. V, 25-03-2015, sent. n.5964.

⁵ Cfr. *ex multis*, Cass., SS.UU., 22-09-2014, sent. n.19881, secondo cui il vizio di motivazione denunciabile in sede di legittimità è solo quello che attiene all’esistenza della motivazione in sé e si esaurisce nella *“mancanza assoluta di motivi sotto l’aspetto materiale e grafico”*, nella *“motivazione apparente”*, nel *“contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili”* e nella *“motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile”*.

3. Irretroattività della norma sulla riviviscenza quinquennale delle società ai soli fini fiscali e contributivi

L'*iter* logico-giuridico posto alla base dell'ordinanza *de qua* muove, innanzitutto, dall'esclusione dell'applicabilità alla controversia in oggetto dell'art. 28, comma 4, D.lgs n.175/2014, essendo stata la società ricorrente, destinataria dell'avviso di accertamento impugnato, cancellata dal registro delle imprese e, quindi, estinta, prima dell'entrata in vigore della citata novella⁶.

Così statuendo, i giudici in commento confermano - ribadendolo - l'ormai pacifico orientamento interpretativo della giurisprudenza di legittimità secondo cui il cit. art. 28, comma 4, ai sensi del quale *"ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese"*, non ha alcuna efficacia retroattiva⁷.

La controversa e delicata questione relativa all'efficacia temporale della norma sulla cd. *riviviscenza* quinquennale delle società estinte è stata, invero, affrontata e definitivamente risolta con la cit. sentenza n.6743/2015 con cui la Suprema Corte ha statuito - conformemente a precedenti pronunce di merito⁸, e diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate⁹ - che la sospensione degli effetti estintivi prevista dal cit. art. 28, comma 4, D.lgs n.175/2014 si realizza solo ed esclusivamente nei casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese sia presentata nella vigenza della nuova disciplina, ossia a decorrere

⁶ Il D.lgs n.175/2014 (cd. decreto semplificazione), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale alla Serie Generale n. 277 del 28 novembre 2014, è entrato in vigore il 13 dicembre 2014.

⁷ Cfr. Cass., sez. V, 02-04-2015, sent. n.6743, nonché Cass., sez. V, 20-04-2016, sent. n.7923; Id., 22-04-2016, sent. n.8140.

⁸ Cfr. CTP Reggio Emilia, sez. II, 23-01-2015, sent. n.5, secondo cui le norme *"parasostanziali"*, cioè norme che intervengono sulla disciplina delle prove, come quella del decreto semplificazioni ... non possono ritenersi a carattere procedimentale e, quindi, non possono avere effetto retroattivo"; nonché CTR Lombardia, sez. XIV, 05-02-2015, sent. n.359 e CTP Chieti, sez. V, 09-03-2015 sent. n.155.

⁹ L'Agenzia delle Entrate con le circolari n.31/E del 30 dicembre 2014 e n.6/E del 19 febbraio 2015 ha da subito sostenuto la tesi dell'efficacia retroattiva della norma, affermandone la natura procedimentale, ritenendo, quindi, *"che la stessa trovasse applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto"*.

dal 13 dicembre 2014.

Il ragionamento condotto dai Supremi Giudici muove dalla considerazione per cui la norma di cui si discute ha natura sostanziale e non meramente procedurale, giacché essa non si risolve in una diversa disciplina dei termini processuali e/o dei tempi e delle procedure di accertamento e riscossione, ma va ad incidere direttamente sulla capacità e soggettività giuridica delle società commerciali - di capitali e di persone¹⁰ - cancellate dal registro delle imprese, che per il periodo da essa previsto (cinque anni) sono tenute in vita parzialmente, al solo fine di garantire l'efficacia dell'attività, sostanziale e processuale, degli enti legittimati a richiedere tributi, contributi, relative sanzioni ed interessi.

Inoltre, indagando il contenuto della Legge delega 11 marzo 2014, n.23 la Corte evidenzia come al Legislatore delegato sia stato riconosciuto il potere di emanare il D.lgs n.175/2014 nel rispetto di quanto stabilito dallo Statuto dei diritti del contribuente e, quindi, anche dal suo art. 3, comma 1, ai sensi del quale *"le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo"*¹¹, salvi i casi di interpretazione autentica; interpretazione autentica che non può essere affatto riconosciuta al cit. art. 28, comma 4, D.lgs. n. 175/2014, atteso il suo esplicito tenore letterale.

Di qui, la Suprema Corte conclude nel senso della efficacia della norma in esame solo per il futuro.

Ora, ferma restando la sicura estraneità della predetta previsione normativa alla controversia di cui si sono occupati i Giudici in commento, il richiamo alla stessa

¹⁰ Il fatto che l'art. 28, comma 4, D.lgs n.175/2014 faccia espresso riferimento solo all'estinzione delle società di cui all'articolo 2495 c.c., così come il fatto che la relazione illustrativa al decreto menzioni solo l'effetto costitutivo dell'estinzione delle società di capitali, non limita – a dire dei Supremi Giudici – *"la portata della norma alle sole società di capitali"* in quanto *"valgono sul punto le stesse considerazioni sistematiche del necessario parallelismo, in tema di estinzione, tra società di capitali e di persone"* sostenuto *"a partire dalle pronunce a sezioni unite n.4060, n.4061 e n.4062 del 2010"*.

¹¹ Per i Giudici della Suprema Corte, il comma 1, dell'art. 3 della L. n.212/2000 pone, al pari del principio generale disposto dall'art. 11, comma 1, delle preleggi, una *"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)".

offre, in ogni caso, l'occasione per individuare - sia pur brevemente - gli effetti (societari e tributari), dai confini ancora indefiniti ed incerti, che derivano dall'introduzione nel nostro ordinamento dell'istituto della *riviviscenza* quinquennale delle società e per comprendere - mediante un ragionamento *a contrariis* - quelli che derivano dall'estinzione delle società in applicazione della previgente disciplina.

La novella è stata, infatti, introdotta in maniera "dirompente" in un contesto in cui la giurisprudenza di legittimità, nel fornire risposte alle incertezze interpretative sorte in seguito alle modifiche apportate dalla riforma del diritto societario del 2003 al comma 2 dell'art. 2495 c.c., ha fissato una serie di principi cardine in materia di cancellazione/estinzione delle società commerciali.

Con il primo "storico" tritico di sentenze gemelle, le nn. 4060, 4061 e 4062 del 22 febbraio 2010¹², le SS.UU. della Suprema Corte hanno sancito, com'è noto, l'effetto estintivo¹³ della cancellazione delle società commerciali - di capitali e di persone¹⁴ - dal registro delle imprese e ciò, indipendentemente dall'esistenza di eventuali crediti insoddisfatti o di rapporti giuridici (attivi e passivi) ancora pendenti.

Con il secondo tritico di sentenze gemelle, le nn. 6070, 6071 e 6072 del 12 marzo 2013, le SS.UU. della Suprema Corte nell'affrontare la problematica della sorte degli eventuali rapporti giuridici facenti capo alle società ormai estinte, non

¹² Cfr. G.P. ALLECA, "Le sezioni unite e l'estinzione delle società a seguito della cancellazione", in *Riv. dir. civ.* 6/2010, p. 637 ss..

¹³ In dette pronunce i Giudici hanno precisato che, avendo il carattere di *ius superveniens* ultrattivo, il comma 2, dell'art. 2495 c.c. è produttivo di effetti estintivi nuovi anche per le cancellazioni intervenute prima della sua entrata in vigore, con la conseguenza che l'estinzione si produce per le società cancellate a far data dall'01-01-2004, contestualmente alla data di cancellazione, e per quelle, invece, cancellate in epoca antecedente, solo a far data dall'01-01-2004.

¹⁴ I Giudici della Suprema Corte hanno ritenuto di estendere l'effetto estintivo immediato della società cancellata dal registro delle imprese di cui al comma 2 dell'art. 2495 c.c. - norma, com'è noto, dettata per le sole società di capitali - anche alle società di persone e ciò tanto a garanzia della parità di trattamento dei creditori di entrambi i tipi di società, quanto in attuazione di una lettura costituzionalmente orientata degli artt. 2312 e 2324 c.c., con la precisazione, però, che, per queste ultime la cancellazione ha pur sempre efficacia di pubblicità dichiarativa (e non costitutiva) e, quindi, di opponibilità ai terzi della presunzione del venir meno della loro soggettività giuridica dopo la cancellazione, fatta salva l'eventuale prova contraria, consistente nella dimostrazione della prosecuzione dell'attività sociale.

definiti nella fase della liquidazione¹⁵, hanno stabilito, sul piano sostanziale, che l'estinzione della società determina un fenomeno di tipo successorio, *sui generis*, in virtù del quale le obbligazioni si trasferiscono ai soci, che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, *pendente societate*, fossero o meno limitatamente responsabili, così come si trasferiscono ai soci in regime di contitolarità o di comunione indivisa i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta¹⁶. Sul piano processuale, invece, *"l'estinzione della società medesima, impedisce"* - dice la Corte - *"che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio"*.

In altri termini, la cancellazione/estinzione della società comporta l'immediata perdita della sua capacità di stare in giudizio. Ove detta circostanza (cancellazione/estinzione), poi, si verifichi in pendenza della lite di cui la società stessa era parte, si applicano le disposizioni dettate dagli artt. 299 e ss. c.p.c. in tema di interruzione del processo, con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei confronti dei soci, ex art. 110 c.p.c.¹⁷.

L'evoluzione normativo-giurisprudenziale che nei termini di cui innanzi ha interessato il diritto societario ha avuto profonde ripercussioni sul piano tributario, in quanto, se è vero che con la cancellazione dal registro delle imprese la società si estingue, è altresì vero che con essa cessa di esistere il soggetto passivo (il contribuente in senso proprio) dell'obbligazione tributaria. Pertanto, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza¹⁸, si è progressivamente affermata l'idea che la

¹⁵ Cfr. F. FIMMANÒ, *"Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali"*, in *Le società*, 5/2013, p. 536 ss..

¹⁶ Quanto al subingresso dei soci nei rapporti attivi non definiti dalla società estinta, i Supremi Giudici escludono che lo stesso possa verificarsi anche con riguardo alle *"mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei diritti di credito ancora incerti o illiquidi, giacché per essi l'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"*.

¹⁷ Sul punto, in maniera conforme, si era già espressa la Suprema Corte, cfr. Cass., sez. V, 16-05-2012, sent. n.7676.

¹⁸ Nel senso della giuridica inesistenza o radicale inefficacia degli atti notificati a società cancellate/estinte si è espressa, in particolare, Cass., sez. VI, 17-12-2013, sent. n.28187, nonché già sulla scia di quanto sancito dalle SS.UU del 2010, Cass., sez. V, 03-11-2011, ord. N.22863. Per la giurisprudenza di merito, cfr. CTP Catania, sez. IX, 27-01-2011, sent. n.80 con nota di C. GLENDI,

società cancellata/estinta non potesse essere destinataria (diretta) di atti impositivi, di riscossione o sanzionatori, proprio perché inesistente e che, quindi, la notifica (ed intestazione) di eventuali atti impositivi, di riscossione o sanzionatori nei confronti di dette società cancellate/estinte - e non direttamente nei confronti dei soci, in qualità di successori della società cessata, o nei confronti dei soci e/o degli amministratori e dei liquidatori di società soggette ad IRES, in caso di responsabilità diretta ad essi imputabile ex art. 36, DPR n.600/1973 - costituisca un insanabile vizio di legittimità dell'atto, da qualificare in termini di "inesistenza".

Dal punto di vista processuale si è, conseguentemente, affermato il principio secondo cui la cancellazione/estinzione della società: a) prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, avrebbe determinato il difetto della sua capacità processuale ed il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore; b) in pendenza del giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso nei suoi confronti, avrebbe determinato, invece, l'applicazione delle regole generali dettate dagli artt. 299 e ss. c.p.c., non potendo il processo tributario proseguire né nei confronti della persona giuridica, non più esistente, né nei confronti dell'ex liquidatore o dell'ex socio-amministratore, atteso che la legge non prevede alcun subentro automatico di costoro nei rapporti con l'amministrazione finanziaria. In tale seconda ipotesi, dunque, i soci, in qualità di peculiari successori della società, sarebbero subentrati nella legittimazione processuale facente capo all'ente, ai sensi dell'art. 110 c.p.c., in situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale¹⁹.

Ebbene, è in questo "quadro" di norme e principi – succintamente esposto – che va ad inserirsi la novella di cui al cit. art. 28, comma 4, D.lgs n.175/2014, che, allo scopo di evitare che le azioni di recupero poste in essere dai creditori di tributi e

"Cancellazione - estinzione delle società e cessazione della materia del contendere", in Riv. giur. trib., 6/2011, p. 512 ss.; CTP Genova, sez. V, 3.02.2011, sent. n.32; CTP Milano, sez. III, 14-03-2011, sent. n. 94 e CTR Veneto-Venezia, sez. I, 12.11.2013, sent. n.86 con nota di C. GLENDI, "L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito", in Riv. giur. trib., 3/2014, p. 222 ss.

¹⁹ Cfr. Cass., sez. V, 08-10-2014, sent. n.21188, nonché Cass, sez. V, 01-10-2015, sent. n.19611.

contributi potessero essere vanificate dalla cessazione delle società debtrici²⁰, ha dato origine ad una serie di incongruenze di non poco conto - che qui è appena il caso di accennare - generando una sorta di “doppio binario” delle regole applicabili in ambito civilistico e fiscale.

In primo luogo, la norma, consentendo alle Amministrazioni di intestare e notificare atti di liquidazione, accertamento e riscossione a società cancellate dal registro delle imprese - e quindi, tecnicamente, a soggetti giuridicamente inesistenti - finisce con il creare una *fictio juris*, in virtù della quale la società, pur non esistendo dal punto di vista civilistico, *viene tenuta in vita* per il quinquennio successivo alla cancellazione dal registro delle imprese al solo scopo di risultare destinataria di atti impositivi e di riscossione da parte delle Amministrazioni creditrici²¹. In secondo luogo, la norma, inserendo gli atti del contenzioso tra quelli che, ai soli fini fiscali e contributivi, avrebbero validità ed efficacia nei cinque anni successivi alla cancellazione della società, finisce per legittimare la società - ancorché giuridicamente inesistente, così come evidentemente lo sono i suoi organi - a stare in giudizio per impugnare gli atti che le vengono notificati dopo l'estinzione.

Il che, a ben vedere, determina una vera e propria dicotomia civilistico-fiscale atteso che, sebbene la società non esista più sul piano civilistico dopo la sua cancellazione, essa fiscalmente continua ad esistere - per un periodo di tempo limitato - al solo fine di poter risultare destinataria di atti di liquidazione, accertamento e riscossione di tributi e contributi²².

In altro dire, siffatta previsione normativa si pone in evidente contrasto con la duplice circostanza, *supra* evidenziata, secondo cui la società una volta estinta non

²⁰ Nella cit. sent. n.6743/2015 i Supremi Giudici affermano che l'intento del Legislatore è stato quello di disciplinare “*l'imputazione alla società di rapporti e situazioni nella sfera di relazioni con i suddetti “enti creditori” durante il periodo quinquennale successivo 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*”.

²¹ Si precisa che la norma non riguarda solo i rapporti con l'Agenzia delle Entrate, posto che riferendosi a tributi e contributi, riguarda anche l'Agenzia delle Dogane, l'Inps e gli Enti locali.

²² Nasce, così, ciò che in dottrina è stato definito “*un mostro giuridico, una sorta di Giano bifronte, però “parziale”*”, cfr. D.DEOTTO, “*Decreto semplificazioni fiscali: “L'inferno fiscale quinquennale” delle società estinte*”, in *il fisco*, 1/2015, p. 37 e ss..

solo risulta sprovvista della propria soggettività passiva tributaria²³, nel senso che non può più essere individuata come soggetto passivo di obbligazioni tributarie²⁴, ma risulta anche priva di qualsivoglia organo rappresentativo (amministratori e liquidatori, *in primis*), oltre che di una propria “sede sociale”²⁵.

In definitiva, la norma in commento genera non poche perplessità - anche sul piano della legittimità costituzionale della stessa²⁶ - e fondatamente solleva dubbi sul fatto che si possa attribuire legittimazione ad agire (processuale e non) ad un soggetto che giuridicamente non esiste più a dispetto di quanto è stato, tante volte, sino ad oggi precisato dalla Suprema Corte con riferimento ai diversi ambiti giuridici (civilistico e fiscale) prima della sua introduzione.

²³ Parte della dottrina, cfr. G. FRANSONI, “*L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*”, in *Rass. trib.*, 1/2015, p. 47 e ss., sostiene che la norma potrebbe essere utilizzata a sostegno della tesi secondo la quale le situazioni giuridiche soggettive di natura tributaria possano avere un centro di imputazione diverso da quello considerato come tale dal diritto civile, di talché, si potrebbero ipotizzare soggetti che, pur appartenendo a categorie e tipi ben noti nell'ordinamento (come è per le società commerciali), continuano la loro esistenza anche quando per il diritto comune sono già estinti. La divergenza tra diritto civile e tributario atterrebbe, in tal senso, “*non al tipo di soggetto, ma alle condizioni in forza delle quali il soggetto può dirsi esistente*”.

²⁴ È impensabile che un soggetto che risulta sprovvisto della soggettività passiva tributaria, possa al contempo risultare legittimato per talune conseguenze derivanti dalla stessa (quale l'essere destinatario di atti impositivi e di riscossione). Allo stesso modo, è irragionevole pensare che un soggetto giuridicamente inesistente risulti esistente solo per il lato “passivo” dei rapporti con l'Amministrazione mentre, ad esempio, non ha - non esistendo giuridicamente - la possibilità di promuovere azioni di rimborso, cfr. D. DEOTTO, *op. cit.*, p. 37 e ss.

²⁵ L'Agenzia delle Entrate, dal canto suo, nella cit. circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015 ha ritenuto di risolvere la problematica *de qua* stabilendo che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società “cancellata” debba essere notificato alla stessa *presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale*, salvo che la società, prima della cancellazione, si sia avvalsa della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano, ex art. 60, comma 1, lett. d) DPR n.600/1973 e che il suddetto atto può essere impugnato dai soggetti di cui agli artt. 2495 c.c. e/o 36 DPR n.602/1973.

²⁶ Quanto ai profili di illegittimità costituzionale la Suprema Corte nella cit. sent. n.6743/2015 ha rilevato come potrebbe ravvisarsi una violazione dell'art. 3 Cost. in ragione della possibile irragionevole disparità di trattamento che si determinerebbe tra gli enti creditori 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 che, a dispetto dei primi, non fruirebbero, di alcuna postergazione degli effetti estintivi derivanti dalla cancellazione dal registro delle imprese del loro debitore, nonché una forma di eccesso di delega da parte del legislatore delegato, in quanto questo era stato incaricato ex art. 7 della Legge delega n.23/2014 di adottare D.lgs volti “*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*” ed a ciò sembra del tutto estraneo l'art. 28 il quale prevede, invece, un regime di favore per taluni creditori, la cui introduzione non era contemplata dalla Legge delega.

3. Il difetto di *legitimatio ad causam* dell'ex legale rappresentante di società estinta

Come si diceva, nell'ordinanza in commento i Supremi Giudici, dopo aver precisato che l'art. 28, comma 4, D.lgs n.175/2014 sulla postergazione quinquennale degli effetti dell'estinzione delle società non ha efficacia retroattiva e, pertanto, non si applica alla controversia sottoposta al loro esame, confermano la sentenza di seconde cure nella parte in cui essa ha rilevato - in ragione della normativa vigente *ratione temporis* - l'inammissibilità dell'originaria impugnazione proposta dalla società estinta in persona del suo ex legale rappresentante, conformandosi al principio, più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui *"in tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore"*²⁷ e ciò *"con riferimento sia a diverse tipologie di enti collettivi (società di capitali, società di persone, associazioni non riconosciute) che a diverse tipologie di atti (avvisi di accertamento, cartelle di pagamento)"*²⁸.

Ebbene, è proprio l'asserito difetto di capacità processuale della società estinta che costituisce il fulcro dell'intera vicenda affrontata dall'ordinanza *de qua*, che, invero, contribuisce a rafforzare l'orientamento della giurisprudenza di legittimità²⁹ applicabile alle società cancellate dal registro delle imprese nel periodo che

²⁷ Cfr. da ultimo, Cass., sez. V, 23-03-2016, sent. n.5736 secondo cui: *"Nel caso in esame è pacifico che la società era estinta già prima dell'introduzione del giudizio di primo grado. Ne discende che la capacità processuale della suddetta società era venuta meno e conseguentemente anche la legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore prima dell'introduzione del giudizio di primo grado"*. Tra le precedenti pronunce, cfr. Cass. cit. ord. n.22863/2011, nonché Cass., sez. VI, 17-12-2013, sent. n.28187.

²⁸ Si segnala che la Suprema Corte nell'ordinanza in commento afferma "tra le righe" che la perdita della capacità giuridica prevista dall'art. 2495, comma 2, c.c., quale effetto della cancellazione delle società dal registro delle imprese, riguarda non solo queste ultime, ma anche le *"associazioni non riconosciute"*. La precisazione non è di poco conto, dato che non si ritrovano precedenti in tal senso, se si considera che la giurisprudenza di legittimità aveva, al più, sino ad oggi riconosciuto un'estensione analogica di detta norma ai consorzi con attività esterna (cfr. Cass., sez. V, 13-11-2013, sent. n.25507)

²⁹ Cfr. Cass. sez. VI, 24-07-2015, ord. n.15648, nonché Cass. cit. sent. nn. 6743/2015, 7923/2016, 8140/2016.

intercorre tra la data di entrata in vigore delle modifiche apportate all'art. 2495, comma 2, c.c. dal D.lgs n.6/2003 (e, quindi, dall'1° gennaio 2004, salvo quanto già innanzi chiarito per le cancellazioni avvenute antecedentemente a detta data) e quella di entrata in vigore dell'art. 28, comma 4, del D.lgs n.175/2014 (e, quindi, fino al 13 dicembre 2014).

Ed infatti, non v'è dubbio alcuno che, *ratione temporis*, la cancellazione delle società (di persone, di capitali) determina, *ipso facto*, l'estinzione delle stesse e dei suoi organi rappresentativi - indipendentemente dall'esaurimento di tutti i rapporti giuridici ad esse facenti capo - con la conseguente, inevitabile, perdita della relativa capacità giuridica, anche processuale, e di ogni potere di rappresentanza dei propri organi ed, in specie, di legittimazione processuale a rappresentare in giudizio le sorti della società cancellata/estinta.

Ne consegue che, ove accada che l'ex liquidatore o, più genericamente, l'ex legale rappresentante di una società estinta (di persone, come qui accade, o di capitali) proponga ricorso avverso un atto impositivo, di liquidazione o di riscossione notificato alla società dopo la sua cancellazione dal registro delle imprese, l'impugnazione non può che essere dichiarata inammissibile per difetto di *legitimatio ad causam*, attesa l'inesistenza di parte ricorrente.

Va esclusa, quindi, la concorrente legittimazione processuale dell'ex liquidatore di una società cancellata/estinta il quale, dopo la cancellazione/estinzione, cessa definitivamente dall'incarico ed è, quindi, privato del relativo potere di rappresentanza³⁰, salvo che non ricorra la specifica e differente ipotesi di responsabilità diretta, per colpa, del liquidatore ex art. 2495, comma 2, c.c. o, ancora, l'ipotesi - prevista, tuttavia, per i soli ex liquidatori/amministratori di società di capitali - di responsabilità "*personale e patrimoniale*" ex art. 36, commi 1 e 2, DPR n.602/1973³¹.

³⁰ Cfr. Cass. cit. sent. n.25507/2013 in cui si precisa, chiaramente, che nella perdita del potere di rappresentanza dell'ex liquidatore è insita la perdita del potere di conferire la procura *ad litem* che se rilasciata deve ritenersi affetta da nullità. Conformemente, Cass., sez. I, 12-12-2008, sent. n.29242 e Cass. cit. ord. n.22863/2011.

³¹ La responsabilità dei liquidatori di cui all'art. 36, comma 1, DPR n.602/73, anche dopo le modifiche intervenute a norma dell'art. 28, comma 5, D.lgs n.175/2014, deve essere accertata nelle forme del procedimento tributario e, quindi, dall'Ufficio impositore con apposito atto motivato e notificato a

Si aggiunga che – come correttamente rilevato dall’ordinanza in commento – una simile circostanza, eliminando in radice ogni possibilità di prosecuzione dell’azione, configura un vizio insanabile originario del processo rilevabile, anche d’ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello di legittimità³².

Il principio che rileva è, quindi, quello per cui, in tema di legittimazione processuale attiva, quando la domanda giudiziale introduttiva del processo giunge alla decisione di un giudice, questi deve, preliminarmente, verificare la legittimazione della persona fisica che propone la causa a sottoporre a giudizio quel rapporto sostanziale e se quel rapporto è tutelabile in via giudiziaria³³. È noto, al riguardo, che la persona fisica che agisce in giudizio può farlo in nome proprio o, come accade allorquando la causa è intrapresa dal legale rappresentante di una società, in *nomine alieno* e che, nel primo caso, il sindacato del giudice adito riguarda solo la sussistenza dell’interesse ad agire, attuale e concreto, ex art. 100 c.p.c., e, dunque, la sussistenza di un rapporto sostanziale e la legittimazione della persona fisica a tutelarlo in giudizio; mentre, nel secondo caso, il giudice deve verificare anche che la persona fisica sia in possesso di un giusto titolo ad agire, ovvero che la persona fisica sia legittimata a proporre la causa in nome e per conto del soggetto che viene prospettato come titolare del rapporto sostanziale. Orbene, se questo rapporto di rappresentanza, legittimante l’iniziativa processuale della persona fisica agente, non sussiste - come si verifica nel caso in cui la società che si ritiene di rappresentare sia estinta - è come se la persona fisica che ha instaurato il giudizio avesse agito in proprio, ed il ricorso non può che essere dichiarato inammissibile, perché proposto da un non legittimato. Ed ancora, giacché trattasi di un vizio genetico del ricorso, l’inammissibilità dello stesso può essere rilevata, anche d’ufficio, in ogni stato e grado del processo.

questi ultimi direttamente ex art. 60 DPR n.600/1973 ed avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni di cui al D.lgs n.546/1992, cfr. Cass. sez. V, 13-07-2012, sent. n.11968.

³² Cfr. Cass., sez. I, 20-06-2006 sent. n.14266; Cass. cit. ord. n.22863/2011; Id., 08-10-2014, sent. n.21188 e Cass., sez. V, 11-03-2015, sent. n.4853 secondo cui, in siffatta circostanza, “*la sentenza di merito impugnata va cassata senza rinvio, ai sensi dell’art. 382 c.p.c., comma 3, secondo periodo*”.

³³ Cfr. CTP Reggio Emilia cit. sent. n.5/2/2015 secondo cui tale “controllo” deve essere esercitato in ogni grado, anche in Cassazione, a meno che il punto non abbia formato oggetto di specifica esplicita pronuncia passata in giudicato.

Deve, al riguardo, precisarsi che la giurisprudenza di legittimità³⁴, in ossequio al principio di certezza del diritto ed al principio costituzionale del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ha riconosciuto, tuttavia, l'interesse dell'ex liquidatore, o più in generale dell'ex legale rappresentante della società estinta, a promuovere comunque un giudizio in ordine ad un "*provvedimento in astratto pregiudizievole*", qual è, in materia tributaria, un atto impositivo, di riscossione o liquidatorio intestato e notificato ad una società estinta.

Pertanto, il difetto di rappresentanza dell'ex liquidatore – che a livello teorico, come anzidetto, deve portare a dichiarare l'inammissibilità del ricorso presentato – può essere superato, ma al solo fine di consentire a costui di far dichiarare dal giudice adito l'illegittimità, in termini di nullità insanabile, dell'atto impositivo intestato alla società estinta³⁵.

In altro dire, l'ex liquidatore può proporre ricorso "*unicamente per la rilevabilità ex officio della nullità*" dell'atto (impositivo, di riscossione o sanzionatorio) emesso e notificato nei confronti di un soggetto estinto e non, invece, per i motivi di merito (sostanziali) attinenti alla pretesa vantata, o di forma, se diversi da quello dell'inesistenza dell'atto per inesistenza del soggetto destinatario dello stesso.

Ne consegue che, con specifico riferimento alla controversia oggetto dell'ordinanza *de qua*, i Giudici in commento si sono conformati solo parzialmente ai principi innanzi evidenziati.

Ed infatti, fermo restando i motivi di inammissibilità del controricorso dell'Agenzia delle Entrate e del ricorso proposto dalla contribuente, come innanzi evidenziati (*sub par. 2*), i Supremi Giudici hanno, da un lato, riconosciuto e confermato il rilevato difetto di *legittimatio ad causam* dell'ex legale rappresentante della società (di persone, in specie, S.A.S.) estinta, ma non hanno,

³⁴ Cfr. Cass. cit. sent. n.28187/2013.

³⁵ Sul punto, cfr. anche Cass. cit. ord. n.22863/2011 che, sebbene non riconosca, espressamente, la possibilità per l'ex liquidatore di promuovere, legittimamente, il ricorso avverso un atto notificato alla società estinta, al solo fine di ottenere la declaratoria di inesistenza dell'atto medesimo, comunque, nel rilevare l'inammissibilità del ricorso dallo stesso promosso per carenza di *legitimation ad causam*, afferma che: "*la cartella a suo tempo emessa è priva di efficacia (e giuridicamente irrilevante) "a cagione della già avvenuta estinzione del soggetto passivo dell'obbligazione afferente"*, confermando, quindi, sia pur indirettamente, la nullità insanabile di un atto notificato a soggetto estinto che, in quanto tale, non può produrre alcun effetto.

del pari, rilevato - come prospettato dal ricorrente - l'errore in cui sono incorsi i Giudici di seconde cure, laddove essi hanno affermato che *"resta preclusa ogni valutazione sulla sorte dell'atto impugnato, pure emesso nei confronti di un soggetto già estinto"*, senza, quindi, riconoscere - come avrebbero dovuto - *ex officio*, la nullità assoluta/inesistenza dell'atto medesimo che, sebbene impugnato da soggetto non legittimato, non poteva, in ogni caso, essere emesso e notificato - come, invece, è accaduto - alla società ormai estinta³⁶.

4. La responsabilità per i debiti sociali dei soci di società estinte

L'*iter* logico-giuridico dell'ordinanza in rassegna si conclude - a sostegno della legittimità della decisione di seconde cure - con l'affermazione secondo cui, in riferimento alla controversia in oggetto *"può essere utile aggiungere che all'esito di numerosi interventi nomofilattici (in particolare, Cass. s.u. n. 6070/13), è stato chiarito come "la cancellazione della società dal registro delle imprese, pur provocando... 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 (Cass. sez. 5^a, sent. n.13259/15; conf. sent. n.5736/16; cfr. Cass. nn. 7676/12, 7679/12, 19453/12, 1468/04, 5113/03, 5489/78, 3879/75). "In altri termini" - prosegue la Suprema Corte - "la cancellazione dal registro delle imprese costituisce il presupposto della proponibilità dell'azione nei confronti dei soci; l'avvenuta percezione di somme in*

³⁶ Si chiarisce, peraltro, che, come rilevato da costante giurisprudenza di legittimità, *ex multis* Cass. cit. sent. n.28187/2013, ancorché l'ex legale rappresentate non avesse eventualmente impugnato l'avviso di accertamento notificato a società estinta, nessun pregiudizio poteva comunque derivarne, visto che nessuna attività di liquidazione o di riscossione era possibile promuovere nei confronti della società ormai estinta, né tanto meno nei confronti dell'ex legale rappresentante ed ex soci non destinatari di detto atto.

sede di liquidazione del bilancio finale costituisce il limite della responsabilità dei soci", sicché spetta al creditore (che pretende), e non al debitore, l'onere della prova dell'azionata pretesa (art. 2697 c.c.)", con riguardo sia alla "reale percezione delle somme" da parte dei soci - nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero durante il tempo della liquidazione, a norma del DPR n. 602 del 1973, art. 36, comma 3, (v. Cass. sez. 5^a, nn. 11968/12, 19611/15) - sia alla "entità di tali somme" (cfr. Cass. sez. 5^a, n. 25507/13)".

Ebbene, l'applicabilità al caso *de quo* di siffatto principio - dettato in tema di responsabilità dei soci per i debiti sociali pregressi delle società estinte - non è pienamente condivisibile, attesa la natura della società estinta destinataria dell'atto impugnato (società di persone e, in specie, S.A.S.), nonché la qualifica dell'ex socio e legale rappresentante che ha agito in giudizio (ex socio accomandatario).

A ben vedere, due sono gli ordini di motivi che inducono ad una siffatta riflessione.

In primo luogo, l'ordinanza *de qua* non tiene in debita considerazione la chiara e netta distinzione posta dalle cit. SS.UU. del 2013 - sebbene espressamente richiamate - in tema di responsabilità (limitata o illimitata) dei soci per tutti i debiti sociali pregressi (quindi, anche quelli fiscali) a seconda della differente tipologia di società (di capitali o di persone) cancellata/estinta, laddove si asserisce, espressamente, che per effetto della cancellazione della società dal registro delle imprese non si determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, ma si verifica un fenomeno di tipo successorio *sui generis*, "in cui" - indistintamente - "la responsabilità dei soci è limitata alla parte di ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione".

Ed invero, fermo il fatto che, senza dubbio alcuno - come afferma la Corte - "la cancellazione dal registro delle imprese costituisce il presupposto della proponibilità dell'azione nei confronti dei soci" e che, quindi, dopo la cancellazione dal registro delle imprese i soci subentrano in tutti i rapporti debitori (e creditori) della società estinta, in qualità di successori della società medesima, rappresentando, essi, la sola "giusta parte" cui poter notificare eventuali atti

impositivi e/o di riscossione dei pregressi debiti tributari della società cancellata/estinta, pena la “giuridica inesistenza” degli stessi, resta, altresì, indiscusso che, in virtù dei principi innanzi richiamati, gli ex soci rispondono delle obbligazioni, anche tributarie, della società estinta in ragione dello stesso *regime di responsabilità* che su di essi gravava in pendenza di regolare svolgimento dell’attività sociale e, quindi, limitatamente alla quota percepita in fase di liquidazione, se soci di società di capitali (ad eccezione degli accomandatari delle S.A.P.A.), o illimitatamente, se soci di società di persone (ad eccezione degli accomandanti delle S.A.S.).

In secondo luogo, l’ordinanza *de qua* riconosce l’applicabilità, in via estensiva, del limitato e speciale regime di responsabilità previsto per i debiti fiscali in capo ai soci di società soggette ad IRES estinte, di cui all’art. 36, comma 3, DPR n.602/1973³⁷, anche ai soci di società che, come quella oggetto della controversia in esame, non sono soggette a detta imposta³⁸. Il che non è conforme a diritto.

Ed infatti, come noto, il cit. art. 36 DPR n.602/1973, strumento di tutela e garanzia rafforzata dell’interesse erariale, prevede obblighi e responsabilità diversi per liquidatori, amministratori e soci delle sole società soggette ad IRES³⁹, che -

³⁷ L’art. 36 DPR n.602/1973 non richiama espressamente l’intervenuta estinzione per cancellazione della società ex art. 2495 c.c., tuttavia il continuo riferimento agli esiti della liquidazione fa ritenere, implicitamente e pacificamente, che la definitiva estinzione della società sia presupposto necessario per la sua applicabilità.

³⁸ Sul complesso tema della responsabilità dei debiti fiscali dei liquidatori, amministratori e soci di società di capitali, già prima dell’entrata in vigore dell’art. 36 DPR n. 602/1973, cfr. G. FALSITTA “Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio”, in *Riv. Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1/1963, p. 214 e ss.; C. GLENDI, “Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base al bilancio”, in *Dir. e prat. trib.*, 2/1971, p. 1048 e ss.. Con specifico riferimento alle disposizioni introdotte dall’art. 36 DPR n.602/1973, cfr. F. TESAURO, “La responsabilità fiscale dei liquidatori”, in *Giur. comm.*, 1/1977, p. 428 e ss.; B. QUATRARO - L.G. PICONE, “La responsabilità di amministratori, sindaci, direttori generali e liquidatori di società”, Milano, 1988; A. BUSCEMA, “La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi”, in *il fisco*, 48/2008, p. 8617 e ss.; T. TASSANI, “La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società”, in *Rass. trib.*, 2/2012, p. 359 e ss.; G. RAGUCCI, “La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali”, Torino, 2013.

³⁹ La dottrina prevalente qualifica la responsabilità di cui all’art. 36 DPR n.602/1973 come responsabilità personale di natura civilistica, di mera garanzia, cfr. C. CONFORTI, “La responsabilità civile degli amministratori di società”, Milano, 2003; G. RAGUCCI, *op. cit.*, p. 1 - 47; A. CARINCI, “L’estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci”, in *il fisco*, 29/2015, p. 2843 e ss..

sebbene entro determinati limiti ed al ricorrere di determinate circostanze - rispondono in proprio delle imposte dovute e non pagate da dette società una volta intervenuta la relativa cancellazione dal registro delle imprese; e ciò, si precisa, anche in seguito alla riforma intervenuta con l'art. 28, commi 5 e 7, D.lgs n.175/2014 che ha esteso la portata di tale responsabilità ai tributi (diretti ed indiretti) diversi dall'IRES⁴⁰.

In sostanza, i Giudici in commento finiscono, inspiegabilmente, con l'equiparare il regime di responsabilità delle due differenti categorie di soci di società di capitali e di soci di società di persone, prescindendo, quindi, dalla differente autonomia patrimoniale (perfetta o imperfetta) delle varie figure societarie che ne è alla base. In particolare, essi ritengono applicabile ai soci delle società di persone (in specie socio accomandatario di S.A.S.) la responsabilità limitata *"alle somme da questi rimosse in base al bilancio finale di liquidazione"* propria dei soci delle società di capitali, dettata, in via generale, dall'art. 2495, comma 2, c.c.⁴¹, e con specifico riferimento ai debiti fiscali, dall'art. 36 DPR n.602/1973, con tutte le conseguenze che ne derivano, in ragione della normativa vigente *ratione temporis*⁴², in termini di

⁴⁰ Il comma 7 dell'art. 28 D.lgs n.175/2014, nel sopprimere dall'art. 19 del D.lgs n.46/1999 - che limita l'oggetto delle responsabilità ivi contenute alle sole maggiori imposte sui redditi della società - il richiamo testuale all'art. 36 del DPR n.602/1973 ha, implicitamente, esteso la responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci delle società soggette ad IRES a tutti i tributi, anche indiretti, e non più solo all'IRES, sebbene la norma continui ad applicarsi nei confronti dei soli soggetti passivi dell'IRES.

⁴¹ Sul differente regime di responsabilità tra soci di società di capitali e soci di società di persone, cfr. in dottrina, F. NAPOLITANO, *"In tema di responsabilità di soci di società di persone per debiti fiscali della società"*, in *il fisco*, 5/2006 p. 1604-1608; in giurisprudenza, Cass., sez. V, 14-11-2014, sent. n.24322, nonché con specifico riferimento alla responsabilità dei soci accomandatari di S.A.S., Cass., sez. VI, 07-06-2016, sent. n.11683, secondo cui: *"Orbene, nel caso di specie la CTR ha escluso la responsabilità del socio accomandatario di società di persone estinta in epoca anteriore alla notifica degli avvisi di accertamento nei confronti del sodalizio e del socio accomandatario applicando estensivamente la disciplina di cui all'art. 2495 c.c. prevista in tema di società di capitali e in tal modo non uniformandosi ai principi sopra esposti che, per l'appunto, hanno ricondotto il regime della responsabilità del socio succeduto a quello dei debiti sociali ai quali erano soggetti in pendenza della società. E non può revocarsi in dubbio che, per l'un verso, alle società s.a.s. non si applichi la speciale disposizione del citato art. 2495, comma 2 – così, testualmente, Cass. S.U. n.6070/2013 e, per altro verso, che il socio accomandatario è illimitatamente responsabile per le obbligazioni sociali alla stregua di quanto previsto dall'art. 2313 c.c., comma 1. Conseguentemente erronea è l'affermazione della CTR che ha richiesto la prova da parte dell'ufficio della riscossione di somme in base al bilancio di liquidazione"*.

⁴² Sulle vicende normative che hanno interessato e condizionato l'ambito di applicazione dell'art. 36 DPR n.602/1973, nonché sul complesso tema del coordinamento tra l'art. 36 DPR n.602/1973 e l'art. 2495 c.c. ed il rapporto del primo con gli altri rimedi previsti dall'ordinamento

individuazione del soggetto su cui grava l'onere della prova (creditore ed, in specie, Amministrazione finanziaria) e dell'oggetto della prova medesima (reale percezione delle somme ed entità delle somme percepite).

Quanto all'individuazione del soggetto inciso dagli effetti del principio residuale dell'onere della prova rispetto al sorgere della responsabilità, è qui appena il caso di accennare al recente intervento del Legislatore che con il cit. comma 5 dell'art. 28 D.lgs n.175/2014 ha modificato l'art. 36, comma 1, DPR n.602/1973 introducendo una particolare presunzione legale relativa - suscettibile, quindi di essere vinta, ma con onere della prova in capo ai liquidatori/amministratori - in virtù della quale l'Amministrazione finanziaria può sostenere l'esistenza di una responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il solo fatto - negativo - del mancato pagamento di tributi dovuti dall'ente in liquidazione, ancorché nei limiti dell'imposta che avrebbe dovuto trovare capienza nei residui attivi⁴³.

L'intervento del Legislatore sembra essersi diretto a risolvere, per via normativa, il vivace contrasto giurisprudenziale⁴⁴ sorto su quale fosse il soggetto inciso dall'onere della prova rispetto al sorgere della responsabilità, determinando, conseguentemente, una "semplificazione" - procedimentale e processuale - a favore del Fisco.

giuridico, cfr. L. BIANCHI "Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci", in *Dir. e prat. trib.*, 1/2015, p. 10001 e ss.

⁴³ L'art. 36, comma 1, DPR n.602/1973 stabiliva, ante riforma, che i liquidatori (ed amministratori) rispondessero in proprio del pagamento delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, solo "se (in fase di liquidazione) soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari". Per effetto della cit. riforma, invece, l'art. 36, comma 1, prevede, oggi, la responsabilità dei liquidatori se questi "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". La modifica ha, dunque, generato una sostanziale trasformazione dei due elementi alternativi della soddisfazione dei crediti non tributari e dell'assegnazione di beni ai soci, in rapporto con il debito tributario, da costitutivi della fattispecie di responsabilità in impeditivi/estintivi di essa.

⁴⁴ Sull'aggravio dell'onere della prova in capo all'Amministrazione finanziaria, cfr. Cass., sez. V, 11-05-2012, sent. n.7327, con nota di A. BORGOGGIO, "Cancellazione della società di capitali dal registro imprese, responsabilità di soci e liquidatori e successione nel processo", in *il fisco*, 2012, p. 3777 e ss., nonché Cass., sez. VI, 17-07-2014, ord. n.16373; *Contra*, cfr. Cass., sez. V, 23-04-2008, sent. n.10508, nonché Cass., sez. VI, 08-01-2014, ord. n. 179, con commento di A. CARINCI, "La nozione di "imposte dovute" rilevante per la responsabilità del liquidatore di società", in *Corr. trib.*, 10/2014, p. 785 e ss..

5. Conclusioni

L'esame dell'ordinanza in rassegna mette in evidenza la complessità del tema della estinzione delle società commerciali, quanto mai attuale in ragione delle recenti novità introdotte con l'art. 28 D.lgs n.175/2014, attese le alterne vicende normative (civilistiche e fiscali) che hanno interessato il fenomeno della cancellazione delle società dal registro delle imprese ed i costanti e non sempre conformi interventi giurisprudenziali sulla individuazione delle conseguenze ad esso connesse.

In primo luogo, l'analisi della pronuncia in commento fa emergere il persistere del difficile coordinamento tra normativa civilistica e fiscale sul tema *de quo*, cui, senz'altro si aggiunge la non sempre chiara distinzione, specie in ambito tributario, tra le conseguenze derivanti - in termini di notifica e di impugnazione di atti impositivi, sanzionatori e di riscossione notificati a società estinte - dal regime di responsabilità (illimitata) che grava sui soci delle società di persone e quelle derivanti dal regime di responsabilità (limitata) che grava sui soci di società di capitali, nonché quelle connesse alla responsabilità personale e patrimoniale prospettabile in capo ai liquidatori, amministratori e soci delle società soggette ad IRES, ex art. 36 DPR n.602/1973.

In secondo luogo l'ordinanza, nel confermare l'ormai pacifico orientamento interpretativo della giurisprudenza di legittimità sulla irretroattività dell'art. 28, comma 4, del D.lgs n.175/2014, ha consentito di fare una breve riflessione sugli effetti dirompenti che tale norma ha introdotto nell'ordinamento.

La *"riviviscenza quinquennale delle società cancellate, ai soli fini fiscali e previdenziali"* sembra, infatti, voler riportare in vita, per via normativa, quell'interpretazione giurisprudenziale, superata dallo stesso Legislatore con la riforma del diritto societario del 2003, secondo cui la cancellazione di una società commerciale - di persone o di capitali - dal registro delle imprese avrebbe efficacia meramente "dichiarativa di pubblicità" e sarebbe, quindi, inidonea a determinarne la sua estinzione, ove non fossero esauriti tutti i rapporti giuridici (attivi e passivi) facenti capo alla stessa, nonché tutte le eventuali contestazioni giudiziarie in corso.

Questa volta, però, e - sembra doversi affermare - per mere esigenze di gettito erariale, l' "efficacia dichiarativa" acquisirebbe valore solo ed esclusivamente per taluni (prescelti) soggetti creditori (Amministrazioni dello Stato) e per taluni rapporti (passivi) facenti capo alla società cancellata; il che appare in contrasto con il principio della certezza del diritto e con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., in ragione della irragionevole disparità di trattamento che viene a determinarsi a favore degli enti creditori aventi titolo a richiedere tributi o contributi (e, correlativamente, sanzioni ed interessi) rispetto a tutti gli altri creditori sociali. Per non dire, poi, dell'irragionevole dicotomia civilistico-fiscale che viene a determinarsi in capo alle società cancellate dal registro delle imprese che, nei cinque anni successivi a detto evento, sono civilisticamente estinte, ovvero inesistenti, ma fiscalmente "vive".

Sarebbe auspicabile - come, peraltro, ha già rilevato la Suprema Corte nella recente sentenza n.6743/2015 - un intervento declaratorio dell'illegittimità costituzionale della norma in oggetto, cui dovrebbe conseguire una più attenta valutazione da parte del Legislatore sul tema della cancellazione/estinzione delle società che, soprattutto in un momento di crisi economica e finanziaria qual è quello attuale, è certamente uno dei più importanti ambiti di interesse della normativa civilistico-tributaria.

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 28-09-2016, n.19142

PERSONE FISICHE E GIURIDICHE PROCEDIMENTO CIVILE
REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. CIRILLO Ettore - Presidente -
Dott. CARACCILO Giuseppe - Consigliere - Dott. NAPOLITANO Lucio - Consigliere
- Dott. FEDERICO Guido - Consigliere -
Dott. VELLA Paola - rel. Consigliere - ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 15033/2015 proposto da:

AEC NETWORK SAS DI M.A., estinta, in persona dell'ex socio e legale rappresentante, elettivamente domiciliata in ROMA, PIAZZA CAVOUR, presso la CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato GIUSEPPE COLAPIETRO, giusta procura in calce alla comparsa di costituzione di nuovo difensore datata 23-05-2016;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n.11247/29/2014 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI del 02/12/2014, depositata il 22/12/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 15/06/2016 dal Consigliere Relatore Dott. PAOLA VILLA.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte, costituito il contraddittorio camerale sulla relazione prevista dall'art. 380 bis c.p.c., osserva quanto segue.

Preliminarmente, il Collegio non ritiene meritevole di accoglimento l'istanza di riunione formulata dal ricorrente nella comparsa di costituzione del nuovo difensore datata 23-05-2016, poiché, a prescindere dalla erronea e confusa indicazione dei corrispondenti numeri di iscrizione al Ruolo generale, non risulta

che rispetto ai ricorsi iscritti a nn. 15041/15 e 15027/15 (promossi dall'ex socio e dall'ex rappresentante legale della società) vi siano connessioni tali da giustificare l'invocata misura organizzativa processuale. Sempre in via preliminare, va dichiarata l'inammissibilità del controricorso dell'amministrazione finanziaria, in quanto tardivamente notificato in data 10/08/2015, a fronte della notifica del ricorso intervenuta in data 10/06/2015.

1. Nel merito, con il ricorso si deducono (testualmente) le seguenti censure: "1- Violazione e laica applicazione dell'art. 360 c.p.c., n. 3, o falsa applicazione di norme di diritto, D.L. n.175 del 2014, ex art. 28 comma 4, e art. 2495 c.c.. 2- Per nullità della sentenza o del procedimento ex art. 360 c.p.c., n. 5".

2. In sostanza, muovendo dal presupposto della irretroattività del D.Lgs n.175 del 2014, art. 28, comma 4, parte ricorrente lamenta:

a) che "il Giudice di appello doveva, oltre che dichiarare l'inammissibilità anche l'inesistenza dell'avviso de quo. Trattandosi di atto inesistente e, quindi viziato di nullità assoluta i giudici della commissione potevano rilevare l'inesistenza on ogni grado e stato del (giudizio"; b) che "Il Giudice a quo omette di statuire su di un punto decisivo della controversia, ed omettere di ricostruire e giustificare il percorso logico-motivazionale della ratio decidendi a cui dovrebbe redimersi e su cui dovrebbe fondarsi la decisionalità conclusiva resa".

3. Le censure presentano profili sia di inammissibilità che di infondatezza.

4. In primo luogo, vengono svolti cumulativamente due mezzi di impugnazione eterogenei (violazione di legge e vizio motivazionale), in contrasto con la tassatività dei motivi di ricorso ed il consolidato orientamento per cui una simile tecnica espositiva riversa impropriamente sul giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure (ex plurimis, Cass. nn. 5471/08, 9470/08, 19443/11, 21611/13, 19959/14, 22404/14, 25982/14, 26018/14, 5964/15).

5. In secondo luogo, il vizio motivazionale viene ambigualmente dedotto in termini di "nullità della sentenza o del procedimento", e poi illustrato sia come omessa statuizione "su di un punto decisivo della controversia", sia come omessa ricostruzione e giustificazione del "percorso logico-motivazionale della ratio decidendi", in difformità dal paradigma contemplato dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per le sentenze pubblicate - come quella gravata - a far tempo dall'11 settembre 2012, che presuppone l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti".

6. Nel merito, la decisione impugnata non si pone in contrasto né con le norme indicate, né con i principi ripetutamente affermati da questa Corte.

7. Deve innanzitutto richiamarsi l'orientamento per cui "il D.Lgs 21 novembre 2014, n.175, art. 28, comma 4, in quanto recante disposizioni di natura sostanziale sulla

capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valentia interpretativa (neppure implicita) né efficacia retroattiva, sicché il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., comma 2 - 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 - 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" (Cass. sez. 5^a, sent. nn. 6743/15, 7923/16, 8140/16; cfr. sez. 6^a-5, ord. n.15648/15).

8. Inoltre, in diverse occasioni - e con riferimento sia a diverse tipologie di enti collettivi (società di capitali, società di persone, associazioni non riconosciute) che a diverse tipologie di atti (avvisi di accertamento, cartelle di pagamento) - questa Corte ha affermato che "in tema di contenzioso tributario, la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicché eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, consegue l'annullamento senza rinvio, ex art. 382 c.p.c., della sentenza impugnata con ricorso per cassazione, ricorrendo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito" (Cass. sez. 5^a, n.5736/16), trattandosi di impugnazione "improponibile, poiché l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio e nel giudizio legittimità la sentenza di merito impugnata... va cassata senza rinvio ai sensi dell'art. 382 c.p.c., comma 3, secondo periodo" (Cass. sez. 5^a, n. 20252/15; conti n. 21188/14).

9. Correttamente, dunque, la C.T.R., dopo aver rilevato che l'originaria impugnazione dell'avviso di accertamento era stata proposta da una società già cancellata ed estinta, in persona del legale rappresentante, e non da quest'ultimo in proprio, ne ha ritenuto l'inammissibilità, "restando preclusa ogni valutazione sulla sorte dell'atto impugnato, pure emesso nei confronti di un soggetto già estinto".

10. Riguardo a quest'ultimo aspetto può essere utile aggiungere che, all'esito di numerosi interventi nomofilattici (in particolare, Cass. s.u. n.6070/13), è stato chiarito come "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" (Cass. sez. 5^a, sent. n.13259/15; conf. sent.

n.5736/16; cfr. Cass. nn. 7676/12, 7679/12, 19453/12, 1468/04, 5113/03, 5489/78, 3879/75).

11. In altri termini, "la cancellazione dal registro delle imprese costituisce il presupposto della proponibilità dell'azione nei confronti dei soci; l'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale costituisce il limite della responsabilità dei soci", sicché "spetta al creditore (che pretende), e non al debitore, l'onere della prova dell'azionata pretesa (art. 2697 c.c.)", con riguardo sia alla "reale percezione delle somme" da parte dei soci - nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero durante il tempo della liquidazione, a norma del DPR n.602 del 1973, art. 36, comma 3, (v. Cass. sez. 5^a, nn. 11968/12, 19611/15) - sia alla "entità di tali somme" (cfr. Cass. sez. 5^a, n.25507/13).

12. Il ricorso va quindi rigettato, senza necessità di pronuncia sulle spese - le quali restano a carico della parte che le ha anticipate - in ragione della rilevata inammissibilità del controricorso della parte intimata.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara inammissibile il controricorso. Nulla sulle spese.

Ai sensi del DPR n.115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 15 giugno 2016. Depositato in Cancelleria il 28 settembre 2016