

Processo tributario

Legittimazione processuale del socio di società di capitali estinte

Cassazione, Sez. trib., Sent. 16 giugno 2017 (5 aprile 2017), n. 15035 - Pres. Cappabianca - Rel. Iannello (*stralcio*)

Processo tributario - Successione nel processo - Legittimazione attiva e passiva - Socio di società cancellata dal registro imprese - Sussistenza - Avvenuto riparto in sede di bilancio finale di liquidazione - Irrilevanza

Va riconosciuta al socio la legittimazione ad agire e a proseguire il giudizio instaurato dalla società dallo stesso già partecipata, che nel corso del giudizio sia stata cancellata dal registro delle imprese, in ragione della sua veste di successore della società medesima, a prescindere dalla circostanza che vi sia stato o meno riparto in sede di bilancio finale di liquidazione.

Svolgimento del processo

(*Omissis*)

Motivi della decisione

(*Omissis*)

3. Con il proposto controricorso l'Agenzia delle entrate eccepisce preliminarmente l'inammissibilità del ricorso, per carenza di legittimazione in capo al ricorrente, in quanto proposto dallo stesso quale successore della S.A.C.I. S.r.l.

Tale eccezione è infondata.

Va invero riconosciuta legittimazione del ricorrente a proseguire il giudizio anche quale successore della suindicata società in ragione della documentata e, peraltro, non contestata sua qualità di socio della stessa, nelle more cancellata dal registro delle imprese.

È noto infatti che ai sensi dell'art. 2495 c.c. (nel testo, applicabile nel caso di specie *ratione temporis*, risultante dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6), a seguito dell'estinzione della società, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, *pendente societate*, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (Cass. Sez. U, 12/03/2013, n. 6070 e n. 6072).

L'effettiva liquidazione e ripartizione dell'attivo e, prima ancora, ovviamente, la sua sussistenza (tutte circostanze nel caso di specie per vero non provate e neppure allegate) - se costituisce fondamento sostanziale e misura (nonché limite) della responsabilità di

ciascuno dei successori - non può però anche ritenersi presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità stessa di successore e, correlativamente, della legittimazione *ad causam* ai fini della prosecuzione del processo ai sensi dell'art. 110 c.p.c.

Sul punto, per quanto sia noto l'opposto indirizzo espresso da diversi precedenti (Cass. 23/11/2016, n. 23916 e, in precedenza, Cass. 26/06/2015, n. 13259; ancora più esplicita Cass. 31/01/2017, n. 2444), ritiene questo collegio di dover prestare adesione a più recente orientamento, secondo cui quello precedente e qui abbandonato non può ritenersi in linea con i principi affermati dalle Sezioni Unite, che individuano, invece, sempre nei soci coloro che son destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente, dunque, dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione (Cass. 07/04/2017, n. 9094).

Si osserva, infatti, nei citati arresti delle Sezioni Unite, con efficace sintesi, che "il successore che risponde solo *intra vires* dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore; e se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire (ma si tenga presente che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzie) ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo".

Peraltro, come pure condivisibilmente osservato nel citato precedente di Cass. n. 9094 del 2017, che i soci abbiano goduto, o no, di un qualche riparto in base al

bilancio finale di liquidazione non è dirimente neanche ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire del Fisco creditore. Si è al riguardo ipotizzato il caso, che le stesse Sezioni Unite hanno esaminato, di diritti e beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, i quali pur sempre si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con la sola 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 (vedi, al riguardo, Cass. 19 ottobre 2016, n. 21105, che ha riconosciuto l'interesse ad agire del creditore che abbia esperito azione revocatoria ove la società debitrice alienante si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese). La possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono, dunque, di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica

dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti.

Non può conseguentemente dubitarsi nemmeno della sussistenza in capo all'ex socio della legittimazione attiva, pur in caso di incertezza o attuale mancanza di attivo e, conseguentemente, del relativo riparto, essa discendendo dalla qualità di successore che, per le esposte considerazioni, occorre comunque riconoscere al socio anche in tale contesto.

(*Omissis*)

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese processuali liquidate in euro 6.500 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater*, inserito dalla Legge n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, 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 principale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso art. 13.

È l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 l'"anello darwiniano" dell'evoluzione giurisprudenziale in materia di società estinte *di Carlo Ferrari (*) e Piergiacomo Giusto (**)*

L'avvincente saga giurisprudenziale in materia di società estinte ha visto susseguirsi numerosi nuovi capitoli, tra cui uno, la sentenza n. 15035/2017, le cui rationes decidendi saranno oggetto di disamina sotto una peculiare angolazione, volta a mettere in luce come, per l'ennesima volta, il Supremo Consesso abbia mancato l'occasione per mettere un po' d'ordine in subiecta materia, finendo piuttosto per sortire l'opposto effetto di render ancor più fitto il groviglio di principi disorganicamente pronunziati nel corso degli ultimi anni. I giudici di vertice, sulla scorta del revirement a cui erano già approdati con la sentenza n. 9094/2017 - secondo cui gli ex soci di una società estinta succederebbero sempre al sodalizio nei processi in corso, a prescindere dalla sussistenza dei presupposti per la responsabilità ex art. 2495 c.c. - omettono, ancora una volta, di palesare l'arcana ragione fondante il citato fenomeno successorio sui generis, da rinvenire senz'altro nell'istituto della "responsabilità tributaria degli ex liquidatori e soci".

Nel corso dell'anno 2017, i giudici di legittimità sono ritornati in svariate occasioni ad occuparsi della delicata questione relativa alle sorti processuali promananti dalla estinzione di un sodalizio in corso di causa, compiendo un evidente *revirement* rispetto

all'orientamento consolidatosi negli anni successivi all'intervento del *Plenum* (1) del 2013, ovverosia ritenendo che i soci di una società estinta *pendente iudicio* subentrino sempre in qualità di successori *sui generis* per i rapporti debitori già facenti capo al sodalizio cessato,

(*) *Tributarista in Catania e Roma*

(**) *Tributarista in Catania, partner Studio Tributario Ferrari*

(1) Cfr. Cass., SS.UU., 12 marzo 2013, n. 6070.

ma non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente dal fatto ch'essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione (2).

Per converso, negli anni scorsi, le Sezioni semplici della Suprema Corte avevano difformemente interpretato i principi sanciti dalla Composizione Plenaria, ritenendo che il creditore sociale (in fattispecie, l'Amministrazione finanziaria) fosse legittimato a proseguire od intraprendere un'azione giurisdizionale nei confronti degli *ex* soci, purché provasse l'esistenza della responsabilità civilistica in capo a costoro e cioè che vi fosse stata nei loro confronti distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio finale di liquidazione (3).

L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 quale fondamento dell'interesse ad agire in capo all'Amministrazione finanziaria

Lungi dal voler in questa sede indugiare sulla bontà del siffatto *revirement*, dacché sul punto s'è già diffusamente soffermata la dottrina (4), si ritiene opportuno far luce sul filo conduttore che ha contraddistinto gli ultimi pronunciamenti di legittimità (tra cui anche quello in commento), in seno ai quali i Supremi giudici hanno mancato di rinvenire quell'anello di congiunzione volto a razionalizzare la richiamata successione ed il connesso interesse ad agire dell'Ufficio erariale, concetti invece sino a questo momento sorretti da forzature che mal si conciliano con l'ordinamento tributario.

A ben guardare, i giudici di legittimità, prendendo le distanze dall'orientamento che aveva visto la luce all'indomani della pronuncia delle Sezioni Unite del 2013, nel ribadire

reiteratamente che il fatto di aver, gli *ex* soci, goduto o meno di un qualche riparto non incida né sulla acquisizione della legittimazione processuale nel giudizio *ab origine* incardinato dalla società estinta (che pertanto sussiste sempre), né, men che meno, escluda dal lato attivo l'interesse ad agire del Fisco, hanno precisato che una tale visione di cose è giustificata, non soltanto dalla possibilità che emergano delle sopravvenienze attive a seguito della cessazione del sodalizio, ma anche dalla "possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio" i quali "non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti" (5).

In altri termini, secondo il più recente orientamento espresso dai Decidenti di Vertice, gli accadimenti afferenti alla fase liquidativa, sì come risultanti *per tabulas* dal bilancio finale di liquidazione, sono ininfluenti, sia rispetto alla sussistenza della legittimazione passiva od attiva in capo all'*ex* socio (perciò sempre configurandosi costui quale "successore" *ex* art. 110 c.p.c., legittimato a proseguire il giudizio od a proporre una nuova impugnazione), sia con riguardo all'interesse ad agire in capo all'Ente titolare del diritto di credito, in ragione della possibilità che emergano sopravvenienze od anche ipotetici beni non contemplati in bilancio.

Ora, tralasciando le perplessità che tale principio di diritto possa ingenerare, in relazione alle quali si fa rimando alla dottrina sopra richiamata, giova porre l'attenzione sull'oggetto del presente contributo - volto a cogliere la correlazione tra l'interesse ad agire dell'Amministrazione nei

(2) In termini, Cass., 16 giugno 2017, n. 15035; Id., 7 aprile 2017, n. 9094.

(3) In termini, *ex multis*, Cass., 26 giugno 2015, n. 13259, in questa *Rivista*, n. 10/2015, pag. 767 ss., con commento di C. Glendi, "E intanto prosegue l'infinita 'historia' dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)"; Id., 9 ottobre 2015, n. 20358, in *Corr. Trib.*, n. 7/2016, pag. 546 ss., con commento di F. Gallio, "Gli effetti processuali in caso di estinzione di una società di capitali"; Id., ord. 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 31 gennaio 2017, n. 2444.

(4) Si vedano, senza pretese di esaustività, S. Baruzzi, "Legittimazione processuale del socio di società cancellata dal registro imprese", in *il fisco*, n. 29/2017, pag. 2885 ss.; P. Piantavigna - M.L. Mariella, "La responsabilità dei soci per i debiti della società estinta", in *Corr. Trib.*, n. 28/2017, pag. 2236 ss.; L. Bianchi, "Le conseguenze sui processi tributari pendenti dell'incerta successione universale dei soci di una società cancellata", in questa *Rivista*, n. 8-9/2017, pag. 668 ss.

(5) Cfr. il testo della sentenza in commento; Cass., 7 aprile 2017, n. 9094.

confronti degli *ex soci* e l'istituto di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 - relativamente al quale è d'uopo fare un breve *focus* sulla natura della responsabilità disciplinata dalla norma *de qua*.

Il comma 3 della siffatta norma stabilisce che “i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal Codice civile”. La disposizione dà vita ad una sorta di “doppio binario”, in ragione del quale alla responsabilità civilistica disciplinata dall'art. 2495 c.c. si va a giustapporre una responsabilità peculiare di carattere squisitamente fiscale, da cui perciò trova genesi un debito diverso da quello societario originario, debito che trova fondamento nel verificarsi dei tassativi presupposti di fatto elencati dalla norma, che l'Ufficio dovrà accertare, ai sensi del successivo comma 5, con apposito avviso di accertamento debitamente motivato e da notificarsi *ex art.* 60 del D.P.R. n. 600/1973, giammai potendo l'Ente far valere siffatti presupposti nel processo incardinato in ordine alla obbligazione riguardante la società poi estinta.

Sicché, proprio per garantire all'Ufficio la facoltà di accedere, in applicazione dell'anzidetta norma, al siffatto potere d'imperio nei confronti degli *ex soci*, è fuor di dubbio che l'Ente sarà sempre in possesso di un interesse a proseguire il giudizio concernente la pretesa accertata in capo al sodalizio cessato, dacché laddove si correlasse tale interesse alla mera presenza dei presupposti integranti la responsabilità

civilistica *ex art.* 2495 c.c. - come ritenuto in passato - si correrebbe il concreto rischio che il dettato normativo di cui al richiamato art. 36 si tramuti in una sorta di “lettera morta” o comunque ad una disposizione ad applicabilità aleatoria, una specie di “variabile dipendente esclusivamente dagli esiti della liquidazione del sodalizio estinto”. *Ictu oculi*, una visione di cose di tal genere è pienamente contraria alla *ratio* della norma in questione, mediante la quale il legislatore ha inteso predisporre - sin dalla vecchia disciplina degli anni '50 (6) - un “doppio binario” tributario/civilistico, con l'unico fine di tutelare il creditore erariale (ed il pubblico interesse che ne gravita intorno) rispetto agli accadimenti legati ad un momento particolarmente delicato della vita di una società (vale a dire quello della sua estinzione), andando ad introdurre e disciplinare una specifica ipotesi di responsabilità “sussidiaria” in capo ad *ex soci* ed *ex liquidatori* completamente difforme rispetto a quella di matrice civilistica.

E da tale responsabilità (7) scaturisce un'obbligazione propria *ex lege*, che non è di per sé equiparabile all'obbligazione derivante dalla responsabilità verso i creditori di cui all'art. 2495 c.c. (da qui la evidente presenza di un “doppio binario”) e che, pertanto, non assume in alcun modo i connotati di credito tributario, ma più che altro civilistico, il cui titolo è *sine dubio* autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria - purtuttavia assumente il ruolo di *prius* rispetto alla responsabilità medesima - ancorché essa, sì come statuito dal mentovato art. 36, comma 5 e 6, debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario (8).

(6) Il riferimento è all'art. 256, Tuid, 29 gennaio 1958, n. 645, che raccoglieva il contenuto delle disposizioni degli anni venti e trenta. Per un approfondimento sulla disciplina previgente, si veda C. Glendi, “Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base a bilancio”, in *Dir. prat. trib.*, 71, II, pag. 1048 ss.

(7) Responsabilità che la giurisprudenza maggioritaria ritiene configurabile alla stregua di quella disciplinata secondo le norme comuni degli artt. 1176 e 1218 c.c., con tutto ciò che poi ne scaturisce in termini di prescrizione, dacché, avendo i giudici di legittimità escluso che trattasi di responsabilità aquiliana,

troverebbe applicazione il termine decennale ordinario di cui all'art. 2496 c.c. In termini si vedano anche Cass., 27 aprile 2016, n. 8334; Id., 11 maggio 2012, n. 7327. Per converso, qualora la responsabilità *de qua* venisse configurata a guisa di “responsabilità d'imposta limitata”, allora l'accertamento della stessa ai sensi dell'art. 36, comma 5, sarebbe soggetto al termine decennale proprio dei tributi oggetto di pretesa di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973.

(8) In termini, da ultimo, Cass., 5 agosto 2016, n. 16446; Id., 13 luglio 2012, n. 11968. *Contra*, M. Miccinesi, “Solidarietà nel diritto tributario”, v. *Dig. IV ed.*, *Sez. comm.*, vol. XIV, 1997, pag. 453, secondo cui quella positivizzata dalla norma in commento è

Or dunque, a prescindere dalla controversa natura della obbligazione *ex art. 36 cit.*, per quanto in questa sede rileva è d'uopo soffermarsi sulla accezione da attribuire al tenore letterale della norma *de qua*, laddove adotta il termine "imposte dovute" quale presupposto fondante la responsabilità dei soggetti quivi richiamati, lasciando perciò intendere che l'indefettibile fondamento da cui potrà muovere l'Ente erariale per accertare la responsabilità di cui alla norma in commento è rappresentato dall'esistenza di un debito d'imposta del sodalizio estinto che sia certo, liquido ed esigibile, ergo "definitivo".

Addivenire ad una univoca accezione del siffatto termine è impresa notevolmente ostica.

Difatti, tralasciando il caso "scolastico", in cui ci si trovi dinnanzi ad imposte indicate in dichiarazione e non versate dalla società in seguito cessata (che, per forza di cose, assurgono al rango di "imposte dovute"), alla nozione di "imposte dovute" sono stati attribuiti dei connotati ondivaghi, mutanti in ragione della natura via via addossata all'obbligazione in discorso.

Tuttavia, non essendo questa la sede per meditare sul punto, si ritiene opportuno muovere dalla posizione della giurisprudenza (9) e della dottrina (10) maggioritarie, che chi scrive intende sposare appieno, secondo cui la condizione della certezza legale del tributo deve sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di

responsabilità e non già al momento in cui viene depositato il bilancio finale di liquidazione, ragion per cui l'accezione di "imposte dovute" non potrà che declinarsi nel senso più ampio, vale a dire includendo quelle obbligazioni promananti da provvedimenti impositivi notificati prima che la società venisse cancellata dal registro delle imprese e non ancora impugnati alla data dell'intervenuta estinzione, od ancora *sub iudice* in siffatto momento, ovvero ancora notificati a seguito della cessazione del sodalizio. Pertanto, a conclusione di questo necessario *focus* sull'istituto di cui all'art. 36, si ritiene di poter sostenere, *ex professo*, che l'accertamento del debito erariale in capo alla società (in seguito cessata) assurge al rango di indefettibile *prius* per l'accertamento della responsabilità dei soggetti indicati nell'art. 36 in commento, ovvero sia di fatto storico presupposto che certamente si pone a fondamento della fattispecie generatrice la responsabilità *de qua* (11).

Ed allora, alla luce delle argomentazioni che precedono, ne deriva *de plano* che quell'interesse a proseguire con gli *ex soci* il processo incardinato dalla società in seguito estinta, o comunque a proporre impugnazione nei loro confronti, che il Supremo Consesso ha riconosciuto sussistere sempre in capo all'Ufficio erariale, indipendentemente dal fatto che costoro abbiano percepito attivo a conclusione della liquidazione, non può che trovare la sua precipua ragion d'essere proprio

qualificabile alla stregua di una "responsabilità d'imposta limitata", la cui fonte è rinvenibile pur sempre nella norma fiscale, perciò configurandosi "nei termini di una coobbligazione solidale dipendente il cui unico oggetto è rappresentato dal debito d'imposta, del quale direttamente rispondono i liquidatori". Questa interpretazione consentirebbe di sciogliere i dubbi di legittimità costituzionale dell'ultimo comma del citato art. 36, che attribuisce al giudice tributario la competenza a conoscere delle liti scaturite dall'impugnazione degli atti accertativi la responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci. Secondo altra dottrina, invero, la responsabilità *ex art. 36* non è di natura tributaria, né solidale paritaria, perché non trova origine dallo stesso fatto da cui sorge l'obbligazione d'imposta, e neppure solidale dipendente perché la condotta che origina la responsabilità non ha nulla a che vedere con il presupposto d'imposta, né si pone con esso in un rapporto qualificato di pregiudizialità-dipendenza, e perché non rileva la funzione di garanzia per l'Erario svolta dalla responsabilità in esame, in quanto detta funzione non è esclusiva dello strumento della solidarietà dipendente. Per cui secondo tale dottrina, le responsabilità *ex art. 36* sono espressione della violazione dei c.d. obblighi di protezione e trovano fonte nel "fatto proprio" del liquidatore, da valutare alla stregua degli artt. 1176 e 1276 c.c., o

degli amministratori, o nell'arricchimento senza causa del socio che abbia ricevuto una quota di residuo attivo che non gli sarebbe spettata. In siffatti termini G. Ragucci, "Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro delle imprese valgono solo pro futuro", in *Corr. Trib.*, n. 21/2015, pag. 1628 ss.

(9) Cfr. Cass., ord. 8 gennaio 2014, n. 179; Id., 23 aprile 2008, n. 10508.

(10) Si vedano, senza pretese di completezza, A. Carinci, "La nozione di 'imposte dovute' rilevante per la responsabilità del liquidatore di società", in *Corr. Trib.*, n. 10/2014, pag. 785 ss.; A. Grassotti, "L'iscrizione a ruolo del credito erariale è condizione per la responsabilità del liquidatore?", in *Corr. Trib.*, n. 29/2016, pag. 2293 ss.; L. Nicotina, "La natura giuridica atipica della responsabilità fiscale dei liquidatori, tra problemi e incertezze 'vecchie e nuove'", in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2016, l.

(11) Proprio per tali ragioni, la Suprema Corte ritiene che il destinatario del provvedimento emesso *ex art. 36* rimane comunque estraneo al procedimento diretto all'accertamento societario, di guisa che egli giammai potrà evocare eventuali ragioni d'invalidità del siffatto atto o del prodromico procedimento o, ad ogni modo, contestare l'*an* ed il *quantum* della obbligazione societaria (cfr., in termini, Cass., 15 ottobre 2001, n. 12546).

nel rapporto intercorrente tra il provvedimento portante il debito societario (ed il concetto di "imposte dovute") e l'eventuale accertamento della responsabilità ai sensi del richiamato art. 36. Invece, come si può evincere senza soverchia difficoltà dalla lettura della pronuncia in commento, i giudici di vertice hanno per l'ennesima volta omesso di mettere in evidenza la più razionale delle ragioni legittimanti il prefato principio di diritto, invero discutibilmente indulgiando su eventualità di second'ordine, quali la emersione di sopravvenienze attive e/o anche di beni o diritti non contemplati in bilancio.

Una esemplificazione pratica a supporto della tesi sostenuta

Un esempio concreto sarà certamente d'ausilio per inquadrare ancor meglio la questione.

Si pensi ad un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società nel corso dell'anno 2013, in seguito tempestivamente impugnato dal legale rappresentante. Si supponga che, *pendente iudicio*, ma comunque prima del 13 dicembre 2014 (12), il sodalizio sia stato cancellato dal registro delle imprese e che dal bilancio finale di liquidazione non risulti alcuna distribuzione di attivo nei confronti dei soci. Inoltre, si ipotizzi che l'evento non sia stato fatto constare in giudizio dalla parte e che, successivamente, la Commissione di primo grado si sia pronunciata favorevolmente alla ricorrente, dichiarando l'annullamento dell'atto impositivo.

Quindi, si presuma che l'Amministrazione finanziaria proponga gravame mediante notificazione alla società estinta, presso il domiciliatario nominato in primo grado - azione ritenuta pienamente ammissibile dalla più recente giurisprudenza di legittimità, in applicazione del principio della "ultrattività del mandato" (13) - e che, successivamente, si costituisca in giudizio la "giusta parte", ovvero sia gli *ex soci*, nella qualità di successori *sui generis*, di fatto facendo constare l'evento estintivo.

Ebbene, in ragione del summenzionato primo orientamento espresso dai Supremi Decidenti all'indomani dei principi sanciti dalle Sezioni Unite del 2013 (14), l'appellante Ufficio, al fine di proseguire la prefata azione giurisdizionale nei confronti degli *ex soci*, sarebbe stato onerato (15) a provare la sussistenza del presupposto di responsabilità (*rectius*: legittimazione passiva processuale) in capo a costoro, ragion per cui, dacché in fattispecie s'è supposta la mancata di distribuzione d'attivo, ne sarebbe derivato che:

- a) in capo all'appellante Ufficio, si sarebbe verificata una ipotesi di carenza di interesse ad agire, in violazione dell'art. 100 c.p.c., derivante dalla impossibilità a riscuotere nei confronti degli "eredi" del sodalizio convenuti in giudizio;
- b) parimenti, sarebbe sussistito anche un difetto di *legitimatō ad causam* passiva in capo agli *ex soci* dell'ente cessato, poiché, in ragione dell'assenza di distribuzione d'attivo, alcun effetto

(12) Data di entrata in vigore dell'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014, il cui comma 4 prevede che "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 del Codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese".

(13) Cfr., da ultimo, Cass., ord. 4 settembre 2017, n. 20752.

(14) Si vedano, *ex multis*, Cass., 26 giugno 2015, 13259, in questa *Rivista*, n. 10/2015, pag. 767 ss., con commento di C. Glendi, "E intanto prosegue l'infinita 'historia' dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese (sul versante tributario, ma non solo)"; Id., ord. 23 novembre 2016, n. 23916; Id., 31 gennaio 2017, n. 2444.

(15) Cfr., sul punto, Cass., 30 luglio 2014, n. 17295, ove i Supremi Decidenti hanno perentoriamente statuito in siffatti, testuali termini: "In effetti, chi ricorre per cassazione - nel caso in esame l'Agenzia delle entrate - ha l'onere di provare la legittimazione passiva processuale dei soggetti ai quali l'impugnazione è indirizzata, a meno che tale legittimazione non sia riconosciuta

dagli interessati, perché la successione nel processo ai sensi dell'art. 110 c.p.c., di altri soggetti alla parte originaria, è un fatto costitutivo del diritto processuale ad impugnare la sentenza nei loro confronti, che deve essere provato ai sensi dell'art. 2697 c.c. dalla parte che lo esercita (Sez. 2, sentenza n. 651 del 18 gennaio 2010, Rv. 611093). Spettava, dunque, all'Amministrazione l'onere di provare, a mente dell'art. 372 cod. proc. civ., la qualità di eredi del contribuente in capo agli intimati. Invece, nulla la difesa erariale ha prodotto innanzi a questa Corte [...]. [...] la *legitimatō ad causam* non si trasmette dal *de cuius* al chiamato all'eredità per effetto della semplice apertura della successione, ma soltanto a seguito dell'acquisto della qualità di erede, gravando su chi agisce in giudizio l'onere quanto meno di dedurre che tale acquisto si è verificato. (Sez. 1, sentenza n. 23543 del 12 settembre 2008, Rv. 605485). Infatti, l'art. 110 cod. proc. civ. stabilisce che, quando la parte viene meno per morte od altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto, il che presuppone la qualità di erede, a seguito di valida accettazione della eredità; sicché l'assenza di prova di tale qualità esclude la *legitimatō ad causam*, la cui mancanza è rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità".

successorio si sarebbe manifestato in capo ad essi e, pertanto, costoro giammai avrebbero potuto assumere lo *status* di eredi della società cancellata.

Ergo, la superiore ipotetica impugnazione erariale sarebbe stata dichiarata inammissibile, tanto per carenza d'interesse ad agire in capo all'Ufficio, quanto per difetto di legittimazione processuale passiva in capo agli *ex* soci convenuti in giudizio, con consequenziale passaggio in giudicato della sentenza di primo grado che aveva disposto l'annullamento dell'atto impositivo emesso in capo all'ente in seguito cessato.

Conseguentemente, qualora così fosse, verrebbe preclusa all'Ente impositore la facoltà di accertare l'eventuale responsabilità di cui al citato art. 36, opponendo, al pieno dispiegarsi dell'interesse ad agire della *pars publica*, l'insussistenza dei presupposti *ex* art. 2495 c.c., nonostante, come anzidetto, gli istituti *de quibus* seguano due strade destinate a non incrociarsi mai.

In buona sostanza, facendo anche leva sulle risultanze della esemplificazione pratica, non potrà che ritenersi pienamente corroborata la tesi sostenuta nel presente contributo, daché, se non potrà revocarsi in dubbio il fatto che l'esercizio dell'azione di responsabilità *ex* art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 richieda l'esistenza di un valido ed efficace atto di accertamento della prodromica obbligazione tributaria societaria (le "imposte dovute"), allora ne conseguirà per forza di cose che la sussistenza dell'interesse ad agire (o, comunque, a proseguire il giudizio) in capo all'Amministrazione finanziaria, a prescindere dall'esito dell'attività liquidativa e dalla presenza della responsabilità civilistica *ex* art. 2495 c.c., non potrà che derivare, in via principale, dalla prefata norma speciale e, semmai solo in via residuale, sulla possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio finale di liquidazione.

Considerazioni conclusive

Le conclusioni portate dal *decisum* in commento - con cui la Suprema Corte è andata ad arricchire la "appassionante" saga sull'universo delle società estinte con un nuovo capitolo - seguono un percorso argomentativo che si pone in totale disarmonia con l'ordinamento tributario e le peculiarità che lo contraddistinguono rispetto al mondo civilistico, sì andando a rendere la trama relativa alla materia *de qua* ancor più aggrovigliata e di difficile lettura.

Il fatto di non esser ancora riuscito, il Supremo Consesso, a rinvenire nell'art. 36 quella chiave di volta dirimente nell'attività di nomofilachia afferente alle sorti del processo dinnanzi all'intervenuta cancellazione della società parte in causa (con ciò che ne consegue in termini di *legitimatatio ad causam* e di interesse ad agire), va ad alimentare quel disordine esegetico che ancor oggi, a distanza di quarantaquattro anni dall'entrata in vigore della norma citata, ombreggia la disciplina relativa alla responsabilità degli *ex* soci e liquidatori, relativamente a cui la stessa Amministrazione finanziaria ha sovente mostrato non poche difficoltà applicative.

Parimenti, il termometro del caos aleggiante in *subiecta materia*, la cui genesi non può che rinvenirsi *in primis* nella citata schizofrenia giurisprudenziale, si manifesta con adamantina evidenza nella superficialità con cui diffusamente gli addetti ai lavori si lasciano andare ad inaccettabili commistioni o, talvolta, sovrapposizioni tra due norme, l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 e l'art. 2495 c.c., che invece regolamentano due forme di responsabilità lontane anni luce.

D'altro canto, però, dopo aver assistito al miracolo con il quale il legislatore del 2014 ha dato luogo alla riviviscenza tributaria delle società estinte, non si può che riservare un po' d'indulgenza ai non felicissimi principi dati alla luce dalle ultime pronunce dei giudici di Piazza Cavour.