

Brevi note sulla sorte dei debiti fiscali delle società di capitali estinte (*)

Brief notes on the fate of tax debts of dissolved joint-stock companies

(commento a/notes to Cass., Sez. Un., 12 febbraio 2025, n. 3625)

di Paolo Piantavigna - 2 luglio 2026

Abstract

Secondo le Sezioni Unite della Cassazione (sent. 12 febbraio 2025, n. 3625), l'accertamento della responsabilità per i debiti d'imposta delle società di capitali estinte dovrebbe essere automaticamente proseguito da o nei confronti degli *ex* soci, quali successori universali, indipendentemente dalla verifica circa l'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione. Questo subentro nei debiti della società estinta risulta, tuttavia, poco coerente all'effetto costitutivo della cancellazione delle società dal Registro delle Imprese, nonché alla disciplina tributaria che onera l'Amministrazione finanziaria a notificare un apposito avviso di responsabilità agli *ex* soci per soddisfarsi su quanto da essi ricevuto prima e a seguito della liquidazione.

Parole chiave: società di capitali, estinzione, Registro delle Imprese, cancellazione, liquidazione, debiti erariali pregressi, *ex* soci, avviso di responsabilità

Abstract

According to the Joint Divisions of the Court of Cassation (Judgment No. 3625 of February 12, 2025), the determination of liability for the tax debts of dissolved corporations should automatically be extended to or against the former shareholders, as universal successors, regardless of whether any sums were actually collected based on the final liquidation balance sheet. This assumption of the dissolved company's debts, however, appears inconsistent with the constitutive effect of the company's removal from the Commercial Register, as well as with the tax regulations that require the Tax Authorities to serve a specific notice of liability on the former shareholders to satisfy their claims against the amounts received by them before and following the liquidation.

Keywords: Corporations, dissolution, Business Registry, deletion, liquidation, past tax liabilities, former shareholders, notice of liability

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. L'efficacia della cancellazione delle società di capitali. - 3. L'assenza di fondamento della tesi della successione a titolo universale degli *ex* soci. - 4. Sulla legittimazione *processuale* degli *ex* soci. - 5. Sulla legittimazione *sostanziale* degli *ex* soci.

1. In tema di effetti dell'estinzione *post-liquidativa* delle società di capitali sulle pretese accertative avanzate *pendente societate* dall'Amministrazione finanziaria, la posizione espressa dalla Corte di Cassazione appare ancora segnata da oscillazioni e incertezze interpretative.

Nella pronuncia resa a Sezioni Unite 12 febbraio 2025, n. 3625, che qui si annota, l'estinzione di una società di capitali non determinerebbe il venir meno dell'obbligazione tributaria costituita in capo alla stessa, bensì darebbe luogo a un fenomeno di successione a titolo universale da parte degli *ex* soci. Tale successione riguarderebbe gli *ex* soci per il solo fatto di essere tali e non perché abbiano ricevuto quote di liquidazione, attraverso l'assunzione della stessa posizione giuridico-patrimoniale dell'estinta società. Peraltro, la successione riguarderebbe tutti i rapporti debitori facenti capo alla società cancellata, compresi quelli non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente dalla circostanza che gli *ex* soci abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione¹.

La possibilità di far valere nei confronti degli *ex* soci la responsabilità patrimoniale del debito sociale risulta, tuttavia, condizionata dall'esigenza per il creditore pubblico di avviare un nuovo e diverso procedimento amministrativo di accertamento *ex art.* 36 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (relativo alla disciplina della riscossione delle imposte sul reddito, estesa anche all'IVA e alle altre imposte indirette)², che onera l'Amministrazione finanziaria a indirizzare l'avviso di responsabilità ai soli soci e associati che abbiano «ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori» o abbiano «avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione» (comma 3).

Un'interpretazione di tale disposizione più adesiva al principio costituzionale di capacità contributiva porta a escludere la configurabilità di un fenomeno di successione degli *ex* soci nei debiti della società la cui esistenza viene meno prima che la pretesa tributaria diventi definitiva.

Accedendo, invece, alla tesi della successione, la responsabilità degli *ex* soci per il debito della società sussisterebbe pur in presenza di un bilancio finale di liquidazione negativo. In particolare, si trasferirebbero ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, le sopravvenienze attive, ossia i beni e i crediti non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, diversi dalle mere pretese (benché azionate o azionabili in giudizio) e dai diritti di credito ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o stragiudiziale) e 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. Che gli *ex* soci abbiano goduto, o meno, di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione non sarebbe, quindi, dirimente ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire del Fisco creditore.

2. Un primo argomento che consente di respingere la tesi prospettata dalla Cassazione attiene alla valenza della cancellazione delle società di capitali, i cui

effetti divergono dalla cancellazione delle società di persone. Individuare i diversi effetti conseguenti all'estinzione di un tipo societario piuttosto che dell'altro risulta, infatti, funzionale alla dimostrazione dell'irragionevolezza della posizione assunta dalla Corte di legittimità, laddove configura un fenomeno successorio a seguito della cancellazione dal Registro delle Imprese di società di capitali.

Al riguardo, si osserva che gli artt. 2312 e 2495 c.c. – rispettivamente relativi alle società di persone e alle società di capitali – richiedono che, terminata la fase di liquidazione, si proceda alla cancellazione della società. Vigente il testo del libro V del Codice civile *ante* riforma del 2003, in dottrina e in giurisprudenza si era posto il problema di quali fossero gli effetti derivanti dalla cancellazione della società, ovvero se dovesse la stessa considerarsi estinta o se, al contrario, avesse dovuto operare una *fictio* di esistenza della società sino alla completa definizione dei crediti vantati dai terzi³. La riforma del 2003 è intervenuta sul vecchio testo dell'art. 2456 c.c. (trasposto nell'attuale art. 2495 c.c.), modificandolo parzialmente, e ha individuato nella cancellazione dal Registro delle Imprese l'evento estintivo dell'ente societario. Tuttavia, il nuovo dettato normativo ha lasciato irrisolto il problema degli effetti derivanti da tale evento estintivo con particolare riferimento all'eventuale responsabilità sussidiaria dei soci per i debiti sociali non ancora soddisfatti.

Per individuare tali effetti, occorre considerare la diversa articolazione del rapporto fra socio ed ente giuridico nelle società di persone e nelle società di capitali. Come noto, le società di persone non hanno personalità giuridica, né autonomia patrimoniale perfetta, ma vanno considerate alla stregua di centri autonomi di diritti e obbligazioni, attraverso i quali è consentito l'esercizio congiunto da parte dei soci di un'attività commerciale. Stante l'assenza di separazione fra potere deliberativo e amministrativo nelle società di persone, la marcata accentuazione della persona dei soci giustifica il riconoscimento in capo ad essi dei poteri di amministrazione e, nel silenzio dell'atto costitutivo, di rappresentanza sociale. Di conseguenza, *pendente societate*, è razionale che i soci siano responsabili illimitatamente dei debiti contratti dall'ente, potendo essi giovare unicamente del *beneficium excussionis*. Al contrario, le società di capitali sono dotate di personalità giuridica e i soci non sono ordinariamente deputati all'amministrazione diretta della società. Pertanto, data la diversità dei rapporti "socio – persona giuridica" che si configurano nei due diversi tipi societari, appare coerente che distinte siano le conseguenze derivanti dalla cessazione di tali rapporti, come riconosciuto dalla stessa giurisprudenza di legittimità⁴. La cancellazione dal Registro delle Imprese di una società di persone ha efficacia meramente dichiarativa e alla stessa consegue l'illimitata responsabilità dei soci per i debiti sociali; ne discende che, a seguito dell'estinzione della società di persone, la legittimazione sostanziale e processuale – attiva e passiva – si trasferisce automaticamente ai soci, che subiscono quale unico effetto pregiudizievole la perdita del beneficio di preventiva escussione della società⁵. Al contrario, la cancellazione della società di capitali ha efficacia costitutiva: dal 1° gennaio 2004, data di entrata in vigore della riforma del diritto societario di cui al D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, la

cancellazione della società ne comporta l'immediata estinzione, con superamento del pregresso approccio secondo cui l'estinzione richiedeva, invece, l'effettivo esaurimento di tutti i rapporti giuridici facenti capo alla stessa.

Sulla scorta di questa distinzione tracciata dal quadro normativo vigente, appare impossibile da configurare il fenomeno successorio postulato dalle Sezioni Unite della Cassazione, che in passato aveva espressamente escluso la successione a titolo universale degli *ex* soci nel processo instaurato dalla società, nei casi di cancellazione della stessa dal Registro delle Imprese, «*anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti*»⁶. Non si vede, cioè, come il (riconosciuto) effetto costitutivo immediato determinato dalla cancellazione della società non comporti necessariamente l'estinzione delle obbligazioni sociali, che sopravvivono nei soli limiti contemplati dal legislatore.

La tesi che il soggetto sociale non si estingua fino a che non sia trasferito o esaurito l'ultimo rapporto sociale è stata, infatti, autorevolmente ritenuta «*uno sproposito logico*», essendo «*intollerabile*» la «*situazione che sarebbe in tal modo creata agli effetti della certezza giuridica non potendosi mai escludere che un debito sociale esista; questa è una ragione pratica superflua quando la ragione logica è insuperabile*»⁷.

3. L'estensione soggettiva della (o la successione nella) responsabilità dei debiti tributari di un altro soggetto dovrebbe essere prevista da un atto normativo di fonte primaria, pena la violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Costituzione. È, infatti, soltanto in forza della regola stabilita dagli artt. 752, 754 e 1295 c.c. che, ad esempio, gli eredi del contribuente defunto risultano solidalmente responsabili *pro quota* dei debiti tributari del *de cuius*, se quest'ultimo non ha disposto diversamente⁸. Difettando disposizioni normative analoghe con riferimento agli *ex* soci delle società di capitali, non sembra ammissibile un'estensione soggettiva (o una successione) nel debito tributario della società estinta di matrice giurisprudenziale. È, infatti, il legislatore che ha il potere esclusivo di individuare il soggetto passivo e tutti gli eventuali altri chiamati a concorrere all'adempimento dell'obbligazione tributaria. Al dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo non si può, quindi, far altro che verificare la vigenza di norme giuridiche che disciplinino la sorte dei debiti societari residui.

Al riguardo, l'aver sottoscritto un contratto sociale non importa alcun effetto legale di subentro da parte degli associati nella posizione giuridica – attiva o passiva – dell'ente partecipato. D'altro canto, i citati artt. 2495 c.c. e 36 D.P.R. n. 602/1973 non prevedono affatto alcun subentro automatico degli *ex* soci della società estinta dal lato passivo nel rapporto d'imposta, né una coobbligazione solidale degli uni nel debito dell'altra, bensì introducono distinte forme di “responsabilità” – indipendentemente da qualsivoglia subentro (mai evocato dalla legge) nella titolarità di rapporti – al ricorrere di specifiche condizioni, ossia l'aver ricevuto denaro o altri beni sociali precedentemente o durante il tempo della liquidazione della

società⁹. Dal chiaro tenore testuale delle disposizioni tributarie e civilistiche, la responsabilità dei soci non sussiste *ipso iure* per le obbligazioni fiscali non assolute e, laddove vi siano state delle assegnazioni di denaro o beni sociali, tale responsabilità è limitata alla parte da ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo nelle varie fasi.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria che voglia agire nei confronti dell'*ex socio* è tenuta a dimostrare il presupposto della responsabilità di quest'ultimo e, cioè, che, in concreto, vi sia stata la distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa, ovvero che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla disposizione fiscale¹⁰. Se gli *ex soci* succedessero a titolo universale in ragione soltanto della cancellazione della società, tali disposizioni non avrebbero alcun senso, in quanto la tesi del subentro di titolarità degli *ex soci* nei rapporti sociali assorbirebbe ogni profilo di responsabilità¹¹.

A diverse conclusioni non consente di giungere nemmeno l'art. 2495, comma 3, ultimo periodo, c.c., che prevede la possibilità di notificare, nel primo anno successivo alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese, la domanda attorea nei confronti degli *ex soci* presso l'indirizzo della società¹².

Criticabile è, quindi, la posizione espressa dalla Cassazione¹³, ove è stata affermata la successione in tutti i rapporti debitori facenti capo alla società cancellata, compresi quelli non definiti all'esito della liquidazione, addirittura a prescindere dal fatto che gli *ex soci* abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, in considerazione della mera possibilità che vi siano sopravvenienze attive ovvero diritti e beni non iscritti in bilancio.

Tale soluzione interpretativa, che non esclude neppure le sanzioni comminate alla società dal perimetro dei debiti che succedono agli *ex soci*¹⁴, non solo è in contrasto con il principio costituzionale di riserva di legge e con l'interpretazione sistematica dei citati artt. 2495 c.c. e 36 D.P.R. n. 602/1972, ma lede altresì il principio della personalità giuridica¹⁵, rendendo, di fatto illimitatamente responsabili i soci per i debiti della società, a prescindere dal loro regime di responsabilità (in ipotesi, limitata) *pendente societate*. Questo effetto rende arbitrariamente sfavorita la posizione dell'*ex socio*, chiamato a rispondere in ogni caso dei debiti societari residui per il solo fatto di aver dato volontariamente corso al rapporto sociale, rispetto a quella del successore della persona fisica, che può evitare di esporre il proprio personale patrimonio alla responsabilità per i debiti del *de cuius* non accettando l'eredità oppure accettandola con beneficio d'inventario.

Si osserva, inoltre, che se le evocate disposizioni avessero avuto la finalità di disciplinare il rapporto fra la società estinta e i suoi *ex soci* in relazione ai debiti tributari della prima, neppure sarebbe giustificabile la scelta del legislatore civilistico di differenziare gli effetti della cancellazione delle società di persone dall'estinzione delle società di capitali ricorrendo a due diversi articoli, in specie l'art. 2312 c.c., con riferimento alle società di persone, e l'art. 2495 c.c., con riguardo alle società di capitali.

La posizione della Cassazione non risulta, peraltro, coerente con la tesi, sostenuta dalla stessa Corte, secondo cui l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società non produrrebbe alcun effetto nei confronti dei soci già usciti dalla compagine societaria al momento in cui la stessa è venuta ad estinzione. La Cassazione, al riguardo, precisa che «*a diverse conclusioni si perviene in relazione all'avviso di accertamento riguardante direttamente il socio in relazione al periodo antecedente alla cessione della propria quota*»¹⁶. Quest'ultima precisazione, nel valorizzare, ai fini dell'individuazione dei successori della società estinta, la loro partecipazione alla realizzazione del presupposto d'imposta, destituisce di fondamento la presunzione di subentro automatico dei primi nella posizione giuridico-fiscale della seconda.

Il fatto che quella prevista per gli *ex* soci delle società di capitali sia una forma di responsabilità ulteriore rispetto a quella derivante dall'obbligazione tributaria costituita in capo alla società estinta risulta confermato dal punto di vista sistematico anche dalla scelta del legislatore fiscale di compendiare in una medesima disposizione (*i.e.* l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973) tanto la responsabilità degli *ex* soci (che abbiano ricevuto denaro o beni sociali), quanto quella del liquidatore (che risponde in proprio se non adempie l'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori). Va ricordato che proprio tale disposizione è stata modificata dal legislatore fiscale attraverso l'art. 28 D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175. Tale regola mantiene artificiosamente in vita la società estinta (dal 13 dicembre 2014) per i cinque anni successivi alla cancellazione, agevolando l'Amministrazione Pubblica nella notificazione degli atti, senza però incidere sui profili della responsabilità del socio, né sulle garanzie che il sistema riconosce a quest'ultimo nei confronti dei creditori sociali¹⁷.

Quella delineata dall'art. 36 cit. non è una responsabilità *ex lege* per inadempimento o fatto illecito (diversamente, quindi, da quella, su base organica, che attinge i liquidatori e gli amministratori), né una responsabilità *ex art.* 2495 c.c. Lo stesso art. 36, comma 3, fa espressamente salve «*le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile*», riconoscendo, quindi, una natura diversa alla distinta responsabilità di cui all'art. 2495 c.c., che – pur tuttavia – non incide sul venir meno giuridico dell'ente («*[f]erma restando l'estinzione della società*») e, nel prevedere che «*dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*» (comma 3), risulta meno ampia rispetto alla regola fiscale¹⁸, che rende aggredibili dal Fisco anche il denaro e gli altri beni sociali ricevuti dagli *ex* soci in assegnazione «*nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione*», oltre che «*durante il tempo della liquidazione*» (art. 36, comma 3, cit.).

4. La tesi della successione anomala degli *ex* soci appare destituita di fondamento anche in ragione delle incongruenze processuali a cui conduce.

Secondo la Corte di legittimità¹⁹, in base all'art. 110 c.p.c., a mente del quale «[q]uando la parte viene meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto», gli *ex* soci, anche se rimasti estranei ai precedenti gradi di giudizio, acquisirebbero automaticamente la legittimazione processuale, attiva e passiva, addirittura in situazione di litisconsorzio necessario, a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale.

Rileva, al riguardo, la distinzione fra il concetto di “destinatario” della pretesa tributaria (il c.d. “legittimato all’azione”) e quello di soggetto legittimato “a stare in giudizio”. Con il primo, si intendono i destinatari dell’atto impositivo, titolari del diritto potestativo di chiedere tutela al giudice, in relazione alla propria situazione di fatto e di diritto, rispetto a provvedimenti dell’Amministrazione finanziaria che ritengono illegittimi. Tali soggetti hanno la legittimazione ad attivare la controversia giurisdizionale (c.d. “legittimazione alla causa”), anche nel caso di errore nell’individuazione del debitore d’imposta, ovvero del silenzio-rifiuto rispetto a un’istanza del contribuente²⁰. La dottrina al riguardo distingue ulteriormente fra il concetto di parte “in senso lato” (*i.e.* il soggetto su cui ricadono gli effetti degli atti processuali) e parte “in senso stretto” (*i.e.* il destinatario degli effetti sostanziali del processo)²¹.

I soggetti legittimati all’azione non hanno automaticamente una legittimazione processuale. Occorre, infatti, verificare se i destinatari della pretesa tributaria abbiano la capacità di stare in giudizio. Tale capacità dev’essere accertata in relazione non alla sua sussistenza effettiva, ma alla sua affermazione con l’atto introduttivo del giudizio, nell’ambito di una preliminare valutazione formale circa l’ipotetico accoglimento della domanda. Tale accertamento deve rivolgersi alla coincidenza, dal lato attivo, fra il soggetto che propone la domanda e il soggetto che nella domanda stessa è affermato titolare del diritto, mentre, da quello passivo, fra il soggetto contro il quale la domanda è proposta e quello che nella domanda è affermato soggetto passivo del diritto²².

Proprio nelle ipotesi di estinzione di società, viene meno tanto la capacità della società di stare in giudizio della persona giuridica per mezzo del proprio legale rappresentante (cioè la legittimazione processuale), quanto quella di “essere parte” del processo (ossia la legittimazione *ad causam*)²³.

La conseguenza processuale del provvedimento proposto dalla (o indirizzato alla) società estinta dovrebbe ascrivarsi all’*inesistenza*, non potendo invocarsi l’ultrattività del mandato eventualmente conferito al difensore dei precedenti gradi di giudizio dall’*ex* rappresentante della società, sia perché l’operatività di tale principio presuppone che si agisca in nome di un soggetto esistente e capace di stare in giudizio, sia perché la proposizione di un atto processuale richiede apposita procura speciale²⁴. Insanabilmente inesistente dovrebbe essere giudicata l’impugnazione proposta (da o) nei confronti di una società di capitali cancellata dal Registro delle Imprese nelle more del processo, per difetto assoluto della “giusta parte” processuale²⁵. Inammissibile dovrebbe, parimenti, considerarsi l’eventuale impugnazione o difesa proposta dall’*ex* liquidatore, non essendo egli né successore,

né coobbligato della società: a seguito della cancellazione della società, dal punto di vista processuale, l'eventuale giudizio inizialmente radicato esclusivamente nei confronti di quest'ultima non può proseguire; dal punto di vista sostanziale, la compensazione fra il credito erariale verso la società (oggetto del processo interrotto) e l'eventuale controcredito vantato da questa, non può più realizzarsi per l'inesistenza del soggetto giuridico (*i.e.* la società) titolare sia del credito da compensare sia del debito in contestazione.

Il fatto che a seguito dell'estinzione della società non si determini alcun "trasferimento" dell'obbligazione della società non rende prive di tutela le ragioni creditorie dell'Amministrazione finanziaria, che può, infatti, giovare delle disposizioni civilistiche che sospendono l'efficacia costitutiva della cancellazione della società di capitali dal Registro delle Imprese.

La ragione sottesa all'approccio della Cassazione è di preservare l'efficacia della ripresa a tassazione contestata dalla società, ma non ancora divenuta definitiva. Evidentemente, l'interesse dell'Amministrazione finanziaria a coltivare il contenzioso sussisterà se non è nel frattempo divenuto definitivo il titolo nei confronti della società, per mancata opposizione, estinzione del processo o passaggio in giudicato di una decisione che non abbia annullato la ripresa a tassazione. La tesi della Corte di legittimità postula, cioè, l'incontestabilità del debito societario nella sua oggettività, ai fini della trasmissione agli *ex* soci (o in funzione, ad esempio, dell'escussione di eventuali garanzie)²⁶. In particolare, il Fisco mantiene interesse al rigetto del ricorso contro l'atto impositivo notificato alla società poi dissoltasi, al fine di ottenerne il consolidamento, necessario presupposto dell'emissione di un ulteriore avviso di accertamento, la cui motivazione dovrà inerire, inevitabilmente, anche alla sussistenza dei presupposti dell'accertamento del debito sociale²⁷.

La necessità di un giudicato confermativo della pretesa accertativa non è, tuttavia, ricavabile dalle norme processuali che, nei casi in cui viene meno «*per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza*», prevedono l'interruzione del processo²⁸. Secondo la Cassazione, ove l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo rilevare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, purché dei presupposti della *legitimatio ad causam* sia fornita la prova²⁹. A parere di chi scrive, invece, a seguito dell'estinzione delle società l'effetto processuale non può che essere la chiusura anticipata del processo per cessazione della materia del contendere, salva la necessità di un nuovo giudizio nei confronti dell'*ex* socio, ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973.

Tale disposizione, d'altra parte, circoscrive la responsabilità degli *ex* soci al «*pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma*», ossia dei «*soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche*» nei confronti dei cui

liquidatori sussiste l'«obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori» (comma 1). La responsabilità attiene, quindi, esclusivamente ai debiti tributari *intra vires*, esigibili fino alla liquidazione. Tale disposizione inibisce l'esigibilità di imposte che, ancorché tempestivamente accertate, non risultano “dovute” al momento in cui la società cessa di esistere (perché, ad esempio, oggetto di sospensione della relativa riscossione). Diversamente, il legislatore avrebbe esplicitamente annoverato tra i debiti di cui sono responsabili gli ex amministratori, i liquidatori e gli ex soci le imposte “accertate” (ma non ancora effettivamente “dovute”).

5. La legittimazione processuale ascritta dalla Cassazione agli ex soci della società estinta nel processo da questa avviato per contestare la ripresa a tassazione non ancora definitiva si giustifica in ragione della pretesa legittimazione sostanziale passiva degli stessi, ritenuti contitolari o partecipi della comunione in ordine ai beni residuati dalla liquidazione (o sopravvenuti alla cancellazione).

È questo l'effetto che più di tutti stride con il dettato dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, che onera l'Amministrazione finanziaria a dimostrare la personale responsabilità degli ex soci in relazione ai debiti erariali già facenti capo alla società estinta per effetto e nei limiti della riscossione o assegnazione a loro favore delle somme o dei beni sociali. In particolare, come già ricordato, la disposizione riguarda i soli ex soci (o associati) che abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione³⁰. La responsabilità per le “imposte dovute” al momento dell'estinzione della società è limitata al “valore dei beni stessi”. Nel caso di assegnazione di beni sociali, il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti «*si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria*». La condizione testualmente fissata da questa disposizione al fine di consentire ai creditori sociali di fare valere i loro crediti, dopo la cancellazione della società, nei confronti degli ex soci non può che riflettersi sulla legittimazione passiva dei singoli soci ai fini della prosecuzione del processo originariamente instaurato contro la società.

Diversamente, secondo la Cassazione, il presupposto della riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione configura una condizione dell'azione che attiene all'interesse ad agire e non alla legittimazione *ad causam* dei soci stessi. Non solo: «*in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti*»³¹ e che – come tale – può assumere una diversa configurazione, anche per norma sopravvenuta, fino al momento della decisione³², il fatto che il bilancio di liquidazione della società estinta non preveda ripartizioni agli ex soci non escluderebbe l'interesse dell'Amministrazione finanziaria a procurarsi un titolo nei loro confronti (stante la possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente l'eventuale esistenza di beni e diritti

non contemplati nel bilancio). Tale interesse prescinderebbe dal limite legale di responsabilità degli *ex* soci e dalla circostanza che essi non abbiano partecipato utilmente alla ripartizione finale³³.

Secondo la Cassazione, nell'ambito del giudizio che prosegue con gli *ex* soci nella veste di parti processuali, il *thema decidendum* resta circoscritto alla legittimità (formale e sostanziale) della pretesa tributaria avanzata nei confronti dell'ente collettivo, così come delimitato dalla motivazione dell'atto impositivo notificato alla società e dai motivi del ricorso introduttivo della causa dalla stessa prospettato: il processo avviato per l'annullamento dell'atto impositivo diretto alla società deve necessariamente concludersi con una pronuncia in merito alla tenuta di quello specifico provvedimento impugnabile. Eventuali ulteriori questioni relative ai limiti della responsabilità diretta degli *ex* soci per il pagamento delle somme derivanti dall'accertamento sulla posizione fiscale della società non possono trovare ingresso in tale giudizio, stante il divieto di ampliamento del tema decisionale, apparentemente ostativo alla possibilità di sollevare l'eccezione del difetto di responsabilità del socio che sia succeduto in corso di giudizio³⁴.

Ma questo approccio segna un'ulteriore incoerenza.

Nell'ambito del giudizio per l'annullamento del provvedimento emesso nei confronti della società l'Amministrazione finanziaria vanta un mero interesse a resistere "astratto" e "ipotetico", a vedere cioè confermata in giudizio la legittimità e fondatezza della sua ripresa a tassazione. Ma l'interesse ad agire, quale condizione dell'azione *ex* art. 100 c.p.c., richiede non solo l'accertamento di una situazione giuridica, ma anche la prospettazione dell'esigenza di ottenere un risultato utile, giuridicamente apprezzabile, conseguente allo specifico intervento giurisdizionale richiesto, giacché il processo non può essere utilizzato in previsione di mere esigenze astratte³⁵. E tale interesse al conseguimento di un'utilità o di un vantaggio deve essere non solo "personale", concernente cioè direttamente il soggetto che agisce, ma altresì "concreto" e "attuale", ossia valutato con riferimento a un pregiudizio effettivamente cagionato dal convenuto in giudizio. L'interesse ad agire, inoltre, deve sussistere non solo al momento dell'introduzione della causa, ma anche durante tutto il suo svolgimento, fino alla pronuncia della decisione, a pena di improcedibilità. Appare allora irrazionale che tale condizione dell'azione/reazione dell'Amministrazione finanziaria, se contestata, non possa validamente costituire materia del giudizio relativo all'originaria pretesa fiscale nei confronti della società, dovendo essa essere provata attraverso la notifica di un apposito avviso di accertamento di responsabilità³⁶.

Molto più linearmente si dovrebbe, pertanto, concludere che nelle società di capitali, essendo la responsabilità degli *ex* soci ricondotta dal legislatore alla riscossione della quota in forza del bilancio finale di liquidazione, tale parametro non costituisce soltanto il limite di responsabilità dell'*ex* socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per il suo subentro nel processo già instaurato. Sicché l'*ex* socio (diversamente dall'erede della persona fisica) non è di per sé successore universale della società, ma lo diviene, per disposizione di legge, se e in quanto vi sia stata

questa riscossione, con la conseguenza che quest'ultimo evento deve essere allegato e dimostrato quale presupposto della condizione dell'azione.

Trattandosi di un elemento costitutivo della fattispecie di responsabilità, dovrebbe essere onere dell'Amministrazione finanziaria provare l'effettiva percezione delle somme da parte dell'ex socio a titolo di legittimazione passiva per superare l'eventuale sentenza favorevole alla società, intervenuta *medio tempore*. Simmetricamente, spetta all'ex socio – anche in sede di opposizione all'esecuzione³⁷ – provare la propria assenza di responsabilità (oggettiva, per fatto proprio), ossia, il non essere tenuto, in concreto, a rispondere di quel debito sociale, per non aver – ad esempio – percepito utili all'esito della liquidazione.

In conclusione, poco condivisibile appare l'esigenza che la Cassazione, attraverso l'anomala tesi della successione *sui generis* degli ex soci, intende soddisfare, ossia risparmiare all'Amministrazione finanziaria la necessità «*di dover riprendere il giudizio da capo con maggiori oneri e col rischio di non riuscire a reiterare le prove già espletate*», consentendole di «*spendere il giudicato di effettiva sussistenza del debito tributario della società estinta formatosi, nel contraddittorio con i soci, nel giudizio ad esso relativo*»³⁸. Questa ragione di economia processuale (invero l'unica sulla quale le Sezioni Unite assidono la loro decisione) non solo sacrifica l'effettività del diritto di difesa di soggetti che potrebbero essere – in virtù della loro posizione pregressa di soci e non di amministratori – del tutto all'oscuro delle vicende che hanno condotto all'accertamento del debito tributario in contestazione³⁹, ma risulta distonica rispetto al principio stesso di capacità contributiva, che impedisce di traslare automaticamente un debito tributario a un soggetto (*i.e.* l'ex socio) diverso da quello (*i.e.* la società estinta) che a esso ha dato origine.

() La presente nota sviluppa le osservazioni già formulate in PIANTAVIGNA P., *Osservazioni critiche sulla tesi della successione dei soci nei debiti fiscali delle società di capitali estinte*, in RAGUCCI G. - SELICATO P. (a cura di), *Liber Amicorum - L'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani per Francesco Moschetti*, Bari, 2025, 479-493. Essa confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ Cass., 19 aprile 2018, n. 9672; Cass., 16 giugno 2017, n. 15035; Cass., 7 aprile 2017, n. 9094. *Contra* Cass., 31 gennaio 2017, n. 2444; Cass., ord. 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259.

² Sul tema, v., fra i molti, RUSSO P. - COLI F., *La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci per le imposte dovute dai soggetti dell'IRES*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 3, I, 209 ss.

³ A favore della tesi secondo cui avrebbe dovuto operare una *fiction* di esistenza della società sino alla completa definizione dei debiti, Cass., 11 novembre 2006, n. 24871; Cass., 28 maggio 2004, n. 10314.

⁴ Cfr. Cass., Sez. Un., 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062. Su tali pronunce, *ex multis*, WEIGMANN R., *La difficile estinzione delle società*, in *Giur. it.*, 2010, 7, 1610 ss.; DALFINO D., *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Le Società*, 2010, 8, 1017 ss.

⁵ Cfr. Cass., 6 giugno 2012, n. 9110.

⁶ Cass., Sez. Un., 22 febbraio 2010, n. 4062; Cass., 13 luglio 2012, n. 11968; Cass., 10 novembre 2010, n. 22830; Cass., 28 agosto 2006, n. 18618.

⁷ CARNELUTTI F., *In tema d'estinzione della società commerciale*, in *Foro it.*, 1940, IV, 27 ss.

⁸ Cfr. Cass., 22 ottobre 2014, n. 22426; Cass., 25 settembre 2013, n. 21982; Cass., 14 gennaio 2011, n. 780.

⁹ Cfr. GALLIO F. - LUPI R., *Società estinta e processo: un "fritto misto" tra diritto civile e tributario*, in *Dialoghi Tributaristi*, 2015, 3, 341 ss.

¹⁰ Cfr. Cass., 16 maggio 2012, n. 7679.

¹¹ Cfr. TAGLIAPIETRA S., *La pretesa successione alla società cancellata*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1474.

¹² GLENDI C., *Corte Costituzionale, Sezioni Unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 6, 945 ss.; STEVANATO D., *Dopo la liquidazione della società chi è l'interlocutore del fisco*, in *Dialoghi Tributaristi*, 2008, 2, 142.

¹³ Tale posizione era già stata prefigurata in Cass., 7 aprile 2017, n. 9094.

¹⁴ Invero, secondo i più recenti arresti della Cassazione (ord. 13 maggio 2026, n. 14000, e sent. 17 marzo 2026, n. 5986), l'evento estintivo non autorizzerebbe alcuna imputazione agli ex soci delle sanzioni tributarie contestate alla persona giuridica. Tale intrasmissibilità sarebbe rilevabile d'ufficio, in quanto la personalità della sanzione non integrerebbe un fatto impeditivo della pretesa sanzionatoria, ma costituirebbe un presupposto applicativo che il giudice dovrebbe valutare anche se non sollecitato dal contribuente.

¹⁵ La disciplina delle società di capitali è – come noto – fondata sul principio della personalità giuridica e l'art. 2325 c.c. chiaramente stabilisce che per le obbligazioni sociali risponde «soltanto la società con il suo patrimonio» (comma 1).

¹⁶ Cass., ord. 28 agosto 2025, n. 24135, in *Corr. trib.*, 2026, 3, 263 ss., con nota di BASILAVECCHIA M., *Profili sostanziali e processuali sulla successione dei soci di società estinta*.

¹⁷ Su cui FRANSONI G., *L'estinzione postuma delle società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, 1, 47 ss.

¹⁸ Sui presupposti non coincidenti fra la norma civilistica e quella tributaria, GUIDARA A., *Debiti tributari delle società estinte: apprezzabili intenzioni ma persistenti confusioni delle SS.UU.*, in *Corr. trib.*, 2025, 7, 666 ss.

¹⁹ Tale posizione è stata sostenuta dalla Corte di Cassazione anche nelle sentenze Cass., Sez. Un., 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072; Cass., 5 settembre 2012, n. 14880; Cass., 6 giugno 2012, n. 9110. Cfr. CONSOLO C. - GODIO F., *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, in *Corr. giur.*, 2013, 5, 697 ss.; GUIZZI G., *Le Sezioni Unite, la cancellazione delle società e il "problema" del soggetto: qualche considerazione critica*, in *Le Società*, 2013, 5, 559 ss.

²⁰ La legittimazione al ricorso dovrebbe spettare ai destinatari di atti impositivi viziati sotto il profilo dell'individuazione dei soggetti passivi del tributo. Ne consegue che se l'avviso di accertamento venisse per errore notificato a una persona diversa dal soggetto passivo d'imposta, solo la prima dovrebbe essere legittimata alla causa. Similmente, dovrebbe essere legittimato il soggetto che ha presentato la domanda di rimborso/agevolazione e si affermi titolare del relativo diritto, a prescindere dall'effettiva titolarità del credito vantato. Secondo la Cassazione, gli unici soggetti legittimati a proporre ricorso avverso un atto impositivo sono il destinatario dell'atto e la parte del rapporto controverso. Cfr. Cass., 4 aprile 2012, n. 5375.

²¹ Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 60.

²² Cass., 3 giugno 2009, n. 12832.

²³ Cfr. QUERCI A., *A oltre due anni dalle sentenze delle Sezioni Unite che hanno segnato la definitività dell'estinzione della società, cancellate dal registro delle imprese: questioni aperte e dubbi irrisolti, intorno al "requiem"*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 1, 171 ss.

²⁴ Per un approfondimento sul tema, GLENDI C., *Ultrattività del mandato e venir meno della parte nel processo*, in *Corr. giur.*, 2015, 10, 1289 ss.

²⁵ Cfr. Cass., 15 gennaio 2014, n. 665; Cass., 16 maggio 2012, n. 7676.

²⁶ In senso contrario, Cass., Sez. Un., 27 novembre 2023, n. 32790, ove non si ritiene necessario che il debito tributario della società sia divenuto definitivo ai fini della sua imputabilità in capo all'ex socio.

²⁷ In questi termini, anche Cass., ord. 1° agosto 2025, n. 22274.

²⁸ Art. 40, comma 1, lett. a), D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

²⁹ Cfr. Cass., ord. 16 novembre 2020, n. 25869.

³⁰ Come detto, diversa è la posizione del liquidatore, il quale può essere raggiunto, ex art. 2495 c.c., da un'azione autonoma (di natura risarcitoria) da parte dei creditori sociali insoddisfatti, qualora il mancato pagamento sia da lui dipeso. Cfr. Cass., ord. 30 luglio 2020, n. 16362.

³¹ Cass., 7 aprile 2017, n. 9094. Cfr. anche Cass., 16 giugno 2017, n. 15035; Cass., Sez. Un., ord. 15 gennaio 2021, n. 619 (seppur in sede di regolamento di giurisdizione).

³² Cass., Sez. Un., 6 settembre 2022, n. 26283.

³³ Cass., 2 aprile 2024, n. 8633; Cass., 26 luglio 2023, n. 22692; Cass., 4 gennaio 2022, n. 2; Cass., 7 aprile 2017, n. 9094.

³⁴ Cass., 19 aprile 2018, n. 9672.

³⁵ Cass., 16 maggio 2012, nn. 7676 e 7679.

³⁶ Il termine per la notifica di tale apposito atto è quello prescrizione ordinario di dieci anni. Cfr. Cass., 5 agosto 2016, n. 16446. L'eventuale controversia sorta dall'impugnazione di tale atto notificato agli ex soci di una società cancellata dal Registro delle Imprese, con cui sia stata dedotta l'insussistenza, nel caso concreto, della loro responsabilità per i debiti tributari della società sul presupposto della mancata riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, è devoluta alla giurisdizione tributaria, atteso che un simile motivo di impugnazione ruota pur sempre «attorno alla legittimità della pretesa azionata dall'ufficio fiscale nei confronti degli ex soci della società cancellata e che deve essere oggetto di disamina da parte del giudice naturale di quel rapporto, per l'appunto costituito dal giudice tributario» (Cass., Sez. Un., ord. 15 gennaio 2021, n. 619).

³⁷ Cass., ord. 5 novembre 2021, n. 31904; Cass., 14 maggio 2019, n. 12714.

³⁸ Cass., Sez. Un., 12 febbraio 2025, n. 3625.

³⁹ Secondo la Cassazione, invece, andrebbe esclusa qualsivoglia preclusione o menomazione del diritto di difesa degli ex soci, potendo essi dedurre tale limite alla loro responsabilità – in via differita – nell'ambito dell'eventuale (diverso) giudizio avverso l'avviso di accertamento ex art. 36 cit.