ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ DI CAPITALI. SUCCESSIONE, RESPONSABILITA' E CONSEGUENZE PROCESSUALI DEI SOCI

Corte di Cassazione, Sezione 3 Civile, Ordinanza 15 novembre 2025 n. 30166

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

INDICE:

1. **CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE**
2. **RIFERIMENTI NORMATIVI:** art. 2495 c.c.; art. 117 del D.Lgs n. 33/2025 (già art. 36 del DPR n. 602/73); art. 28, co. 4, del D.Lgs n. 175/2014.
3. **EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE**
   3.1 CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE CIVILE, SENTENZA n. 6070/2013.
   3.2 CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE TRIBUTARIA, SENTENZA N. 9672/2018.
   3.3 CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE CIVILE, SENTENZA n. 3625/2025.
4. **ANALISI DELLA RECENTE ORDINANZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, 15 NOVEMBRE 2025 N. 30166**
5. **OSSERVAZIONI CONCLUSIVE**
6. **SCHEMA SINOTTICO**

1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Il presente articolo si pone come obiettivo quello di analizzare la disciplina relativa alle società estinte e alle conseguenze patrimoniali e personali che in questi casi si riversano sulle stesse e sui soci, nelle ipotesi in cui venga accertata la loro responsabilità e la sussistenza di debiti anche tributari.

Per meglio comprendere la questione in esame, sarà fondamentale procedere da un lato, all'analisi delle modifiche normative che si sono susseguite nel tempo e, dall'altro, agli interventi giurisprudenziali attraverso i quali sono stati forniti i chiarimenti interpretativi necessari.

La tematica concernente la responsabilità personale e patrimoniale degli ex soci per le obbligazioni di una società estinta, a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, rappresenta, infatti, una questione di particolare rilevanza e complessità giuridica, da tempo al centro di un vivace dibattito giurisprudenziale.

Ciò in quanto la cancellazione della società dal registro delle imprese non comporta automaticamente l'estinzione delle obbligazioni sorte in precedenza.

Tuttavia, tale possibilità non è illimitata, ma è soggetta a precisi presupposti giuridici e limiti applicativi.

In ambito tributario, le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025,** sono intervenute in maniera incisiva a dirimere le contrastanti interpretazioni emerse negli anni, delineando un quadro normativo più chiaro e stabilendo le condizioni che devono ricorrere affinché l'Amministrazione finanziaria possa chiamare gli ex soci a rispondere dei debiti fiscali della società estinta.

Più nello specifico, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, hanno chiarito che gli ex soci subentrano nei rapporti debitori della società estinta, acquisendo la legittimazione processuale in continuità con l'ente cancellato. Tuttavia, **la loro responsabilità patrimoniale è limitata alle somme effettivamente percepite in sede di liquidazione della società ai sensi dell'art. 2495 c.c..**

Pertanto, gli ex soci non possono essere considerati automaticamente responsabili dei debiti fiscali della società, ma devono rispondere nei limiti delle somme effettivamente percepite; **inoltre:**

- **il suddetto presupposto (ossia l'avvenuta riscossione di somme risultanti dal bilancio finale di liquidazione *ex* art. 2495 c.c.) deve essere provato dall'Amministrazione finanziaria mediante la notificazione agli ex soci di un apposito avviso di accertamento (*ex* artt. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/73 e 60 D.P.R. n. 600/73);**
- **l'accertamento della responsabilità degli ex soci deve avvenire attraverso un autonomo avviso di accertamento nei loro confronti, senza che questi possano essere coinvolti automaticamente nel processo relativo alla società estinta.**

Ma vi è di più.

Con il presente elaborato, si analizzeranno anche le conclusioni cui è giunta la sezione civile della **Corte di Cassazione con la recentissima ordinanza del 15 novembre 2025, n. 30166.**

Tale ordinanza (che riprende e conferma l'orientamento delle Sezioni Unite) si concentra, però, su **un aspetto processuale** collegato alla medesima questione; di fatto, tale pronuncia, applicando i suddetti principi a una fattispecie concreta, ribadisce che i rapporti pendenti di una società estinta si trasferiscono ai soci, con effetti anche processuali.

In sintesi, con il presente elaborato si analizzeranno le due pronunce di particolare rilievo che sono state pronunciate nel 2025 della Corte di Cassazione:

- **la sentenza n. 3625/2025 delle Sezioni Unite, che affronta il tema della responsabilità sostanziale dei soci per i debiti sociali, con particolare riferimento a quelli tributari;**
- **l'ordinanza n. 30166/2025, che si concentra prevalentemente sui profili processuali della successione della società estinta e sulla legittimazione passiva dei soci;**

di cui meglio si argomenterà nel prosieguo, poiché l'analisi comparata delle due decisioni consente di cogliere l'evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale e di chiarire i confini tra responsabilità sostanziale e responsabilità processuale dei soci.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI: art. 2495 c.c.; art. 117 del D.Lgs n. 33/2025 (già art. 36 del DPR n. 602/73); art. 28, co. 4, del D.Lgs n. 175/2014.

Come anticipato in premessa, l'**art. 2495 c.c.,** rubricato "*Cancellazione della società*" (norma dapprima significativamente riformulata a seguito dell'entrata in vigore del D.lgs. n. 6/2003 – c.d. "riforma del diritto societario" con cui è stata ridisegnata la disciplina delle società di capitali e con cui è stato fatto trasmigrare il testo dell'art. 2456 c.c. nell'art. 2495 c.c. - e poi ulteriormente modificata dall'art. 40, comma 12 ter, lett. b), D.L. n. 76/2020, conv. in legge n. 120/20) disciplina gli effetti dell'estinzione a seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese e prevede che:

> *"Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, salvo quanto disposto dal secondo comma.*
> *Decorsi cinque giorni dalla scadenza del termine previsto dal terzo comma dell'articolo 2492, il conservatore del registro delle imprese iscrive la cancellazione della società qualora non riceva notizia della presentazione di reclami da parte del cancelliere.*
> *Ferma restando l'estinzione della società,* ***dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione****, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società."*

Dalla semplice lettura dell'art. 2495 cod. civ. (originariamente nel suo 2 comma, poi divenuto 3 comma a seguito della modifica apportata dal D.L. n.76/2020 conv. in legge n. 120/20) sembra emergere che il legislatore abbia inteso chiarire che l'obbligazione

della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci (ex soci) chiamati a rispondere in misura pari all'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, così individuando la misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci. L'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, di cui all'art. 2495 del codice civile (comma 3, già comma 2), non rileva, dunque, come condizione dell'azione, ma integra la misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci; ma di tanto, meglio si argomenterà nel prosieguo anche alla luce dei recenti arresti giurisprudenziali.

Con la nuova formulazione dell'art. 2495 co. 3 c.c. si è, dunque, voluto attribuire alla cancellazione della società (sia essa di capitali o di persone), una vera e propria efficacia costitutiva idonea a determinare, da un lato, la totale estinzione della stessa e, dall'altro, la possibilità di rifarsi esclusivamente sui soggetti fiscalmente responsabili (quindi soci, amministratori e liquidatori)[1].

Un altro riferimento normativo imprescindibile è **l'art. 36 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, il cui testo - con decorrenza 1° gennaio 2026 – trasmigrerà nel nuovo art. 117 del D.Lgs n. 33/2025.**

Precisamente, occorre chiarire che il citato art. 36 è stato **abrogato dall'art. 241, comma 1, lett. c), dall'allegato al D.Lgs. 24.03.2025, n. 33 con decorrenza dal 01.01.2026**; ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, salvo che sia diversamente previsto dal su citato testo unico e fuori dei casi di abrogazione per incompatibilità, quando leggi, regolamenti, decreti, o altre norme o provvedimenti, fanno riferimento a disposizioni espressamente abrogate dal comma 1, il riferimento si intende alle corrispondenti disposizioni del suddetto testo unico, come riportate da ciascun articolo.

In altri termini, la predetta norma non è stata tecnicamente soppressa, ma riorganizzata e "trasferita" nel nuovo D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33 - "*Testo unico in materia di versamenti e riscossione*" - che entrerà in vigore il 1º gennaio 2026 (2027 a seguito della Finanziaria 2026).

Ciò significa che gli effetti e le disposizioni operative sono mantenuti, salvo eventuali modifiche formali o di coordinamento. **Ne consegue, dunque, che a partire dal 1° gennaio 2026 le norme del DPR 602/73 (tra cui l'art. 36) saranno "trasposte" nel**

[1] Anche in questo caso, nonostante i primi commenti positivi e fiduciosi sulla novella legislativa, tra gli interpreti ha continuato a persistere un filone minoritario secondo cui, la cancellazione della società dal Rdi, continuava ad avere natura dichiarativa.

nuovo Testo Unico in materia di versamenti e riscossione (Decreto Legislativo 33/2025) che raccoglie e riordina la normativa sui versamenti e la riscossione, compresa la materia che prima era disciplinata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Pertanto, con specifico riferimento a quanto disposto dal citato art. 36, si dovrà fare riferimento all'equivalente art. 117 del D.Lgs n. 33/2025.

Orbene, l'art. 117 del D.Lgs n. 33/2025 (già art. 36 del DPR n. 602/73) nella sua nuova formulazione, con decorrenza 1° gennaio 2026, non ha apportato rilevanti modifiche all'art. 36 cit. e prevede che:

> *"1. **I liquidatori** dei soggetti all'imposta sul reddito delle società che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.*
>
> *2. La disposizione contenuta nel comma 1 si applica agli **amministrator**i in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori.*
>
> *3. **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 comma 1 nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato, salva la prova contraria.***
>
> *4. Le responsabilità previste dai commi da 1 a 3 sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.*
>
> *5. La responsabilità di cui ai commi da 1 a 4 è accertata dall'ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.*
>
> *6. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al testo unico della giustizia tributaria, di cui*

al decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175. Si applica l'articolo 118, comma 1."

L'art. 117 cit. individua, dunque, le responsabilità in solido (o comunque personali) per i debiti tributari non assolti dalla società nei confronti di liquidatori, amministratori e soci/associati, secondo vari casi. Per ciò che attiene specificamente i soci, il comma 3 dispone che i soci o associati che, nei due periodi d'imposta precedenti la liquidazione, abbiano ricevuto distribuzioni (denaro o altri beni sociali) dagli amministratori - oppure che ricevano assegnazioni durante la liquidazione dai liquidatori - sono responsabili delle imposte dovute dalla società, nei limiti del valore dei beni ricevuti. Salvo che venga dimostrato diversamente, si presume che il valore sia proporzionale alla quota di capitale detenuta.

In sostanza, la norma mira a contrastare distribuzioni di utili, riserve o capitali sociali che avvengano quando la società ha debiti fiscali non coperti, evitando che la responsabilità fiscale si estingua con la semplice chiusura della società.

Pertanto, se una società non paga imposte prima della liquidazione - e poi distribuisce beni o denaro ai soci - quei beni o denaro possono essere "recuperati" (fino a concorrenza dell'importo tassato) da parte dell'erario tramite responsabilità personale dei singoli soci: trattasi di una forma di "responsabilità residua" che tutela il Fisco. Inoltre, liquidatori e amministratori rischiano personalmente se non gestiscono la liquidazione in modo da soddisfare i crediti tributari prima di distribuire beni/denaro.

Infine, un altro riferimento normativo rilevante è **l'art. 28, co. 4, del D. Lgs 21 novembre 2014, n. 175**, rubricato "*Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di obblighi tributari"*, il quale dispone che: *"4. Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese."*. Tale norma è finalizzata a chiarire che l'Agenzia delle Entrate può, di fatto, precostituirsi il titolo per agire nei riguardi di liquidatori e soci con la notifica di un atto intestato alla società estinta, entro cinque anni dalla cancellazione dal Registro delle imprese, così prevedendo, in altri termini, la posticipazione di cinque anni degli effetti della cancellazione della stessa.

3. EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE

Come già anticipato, la tematica concernente la responsabilità patrimoniale degli ex soci per le obbligazioni tributarie di una società estinta a seguito della cancellazione dal registro delle imprese rappresenta una questione di particolare rilevanza e complessità nel diritto civile e tributario, da tempo al centro di un vivace dibattito giurisprudenziale.

Ciò in quanto **la cancellazione della società dal registro delle imprese non comporta automaticamente l'estinzione delle obbligazioni e dei debiti tributari, con la conseguenza che i creditori e l'Amministrazione finanziaria possono rivolgersi agli ex soci (come anche agli amministratori e ai liquidatori) per il recupero dei debiti fiscali residui.**

Tuttavia, **tale possibilità non è illimitata, ma è soggetta a precisi presupposti giuridici e limiti applicativi**.

In questo contesto, la Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, è intervenuta a dirimere le contrastanti interpretazioni emerse negli anni, allo scopo di delineare un quadro normativo più chiaro e stabilendo le condizioni che devono ricorrere affinché i creditori e, nel caso di debiti fiscali, l'Amministrazione finanziaria possano chiamare gli ex soci a rispondere della società estinta.

Nel caso di estinzione della società di capitali per cancellazione dal registro delle imprese, con conseguente successione dei soci partecipanti alla compagine societaria, detto fenomeno successorio comporta, infatti, quanto alle obbligazioni tributarie già sorte in capo alla società poi estinta, il subentro dei soli soci che rivestono tale qualità al momento della cancellazione della società.

Pertanto, da vari decenni la Corte di Cassazione cerca di affrontare la delicata problematica afferente gli effetti della cancellazione di una società dal registro delle imprese sui rapporti giuridici - sostanziali e processuali - pendenti alla data di tale cancellazione.

Tanto premesso, di seguito, si analizzeranno i più celebri e recenti arresti giurisprudenziali.

3.1 CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE, CIVILE, SENTENZA 12 MARZO 2013, N. 6070.

Tra le prime pronunce che hanno segnato una linea di demarcazione sul tema oggetto del presente studio, vi è sicuramente la nota sentenza n. 6070/2013 (così come anche Cass. SS.UU. nn. 6071 e 6072 del 2013) emessa dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

In quella occasione:

a. sul piano sostanziale, fu precisato che: "*Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a)* ***l'obbligazione della società non si estingue****, ciò che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale,* ***ma si trasferisce ai soci****, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo".*

In altri termini, è stato chiarito che, **a seguito della cancellazione e dell'estinzione della società viene a determinarsi un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale:**

- **i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono** (in quanto ciò sacrificherebbe ingiustamente i diritti dei creditori sociali), **ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti**;
- **i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa.**

b. mentre, sul piano processuale, fu precisato che la cancellazione della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio, in modo tale che, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, **"*si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ.*".**

La giurisprudenza di legittimità, formatasi successivamente a detto arresto, nel 2013, ha conosciuto, però, un'**evoluzione interpretativa segnata dalla presenza di orientamenti divergenti**, **basati su percorsi argomentativi eterogenei.**

3.2 CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE TRIBUTARIA, SENTENZA N. 9672/2018.

In fattispecie tipicamente tributaria, ma sulla base di considerazioni di valenza generale, si ritiene opportuno analizzare le conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione con la **sentenza n. 9672/2018.**

Con la suddetta sentenza, i giudici di legittimità, discostandosi da alcune pronunce di segno contrario (Cass., 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259; Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444) **e ponendosi, invece, in linea con altre statuizioni più aderenti alle Sezioni Unite del 2013** (tra cui Cass. 7 aprile 2017, n. 9094; Cass. 16 giugno 2017, n. 15035) **hanno:**

- **escluso che gli ex soci possano ritenersi subentrati nella posizione debitoria solo se abbiano riscosso quote di liquidazione;**
- **e, inoltre, chiarito che l'accertamento di tale circostanza costituisce presupposto dell'assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della sua legittimazione *ad causam* ai fini della prosecuzione del processo.**

Sempre nel solco tracciato nel 2013, va poi qui ancora ribadito che il fatto consistente nella percezione di somme rinvenienti dal bilancio finale di liquidazione non funge soltanto da misura o tetto massimo dell'esposizione debitoria del socio ("fino alla concorrenza", come si legge nell'art. 2495 cod. civ.), ma attiene, in effetti, anche ed in primo luogo ad una condizione dell'azione, come tale demandata alla prova della parte attrice: quella però non della legittimazione, ma dell'interesse ad agire.

In altri termini, secondo tale maggioritario indirizzo (*ex multis*: Cass. n. 2/2022; Cass., SS.UU., n. 619/2021; Cass. n. 26402/2020; Cass. n. 12758/2020; Cass. n. 33582/2019; Cass. n. 897/2019; Cass. n. 15035/2017; Cass. n. 14446/2018; Cass. n. 9672/2018; Cass. n. 1713/2018; Cass. n. 9094/2017; Cass. n. 5988/2017), **costituente ormai "diritto vivente", il limite di responsabilità dei soci previsto dall'art. 2945 c.c. non incide sulla loro legittimazione processuale, bensì sull'interesse ad agire dei creditori sociali.**

Tale interesse, tuttavia, non può ritenersi automaticamente escluso dalla circostanza che i soci non abbiano percepito utilità dalla ripartizione finale: potrebbe, infatti, verificarsi che beni o diritti, non inclusi nel bilancio di liquidazione della società estinta, siano comunque stati trasferiti ai soci.

In tale ipotesi, dunque, il creditore potrebbe avere interesse a ottenere un accertamento del proprio diritto, con la conseguenza che l'eventuale assenza di attivo effettivamente distribuito rileverebbe nella fase esecutiva, incidendo sulla concreta esigibilità del credito.

Ed invero, in ambito tributario, secondo tale orientamento giurisprudenziale:

«(...) la possibilità di sopravvenienze attive, o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio, non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, "in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti" (Cass., 7 aprile 2017, n. 9094; Cass., 16 giugno 2017, n. 15035)».

Va da sé, però, che vi sono altri orientamenti, che non possono essere ignorati.

Un **secondo indirizzo giurisprudenziale** (*ex multis*: Cass. n. 521/2020; Cass. n. 31933/2019; Cass. n. 15474/2017; Cass. n. 2444/2017; Cass. n. 23916/2016; Cass. n. 13259/2015) ritiene che, ai fini della legittimazione passiva dell'ex socio, sia necessaria la dimostrazione dell'effettiva percezione di somme in sede di liquidazione.

Tale prova, in quanto elemento costitutivo della fattispecie di responsabilità, incombe - ai sensi dell'art. 2697 c.c. - sul creditore procedente e, dunque, sull'Amministrazione finanziaria.

Ed ancora, un **terzo orientamento** (*ex multis*: Cass. n. 31904/2021; Cass. n. 25896/2020; Cass. n. 2444/2017), intermedio rispetto agli altri due, ha chiarito che nel caso di società di capitali, l'accertamento dell'avvenuta percezione della quota di liquidazione da parte del socio rileva ai fini della sua legittimazione *ad causam* ai fini della prosecuzione del processo, ai sensi dell'art. 110 c.p.c..

Pertanto, qualora tale circostanza sia oggetto di contestazione, l'onere della relativa prova incombe sul soggetto che si costituisce in giudizio nella qualità di successore universale della società estinta.

Tale ricostruzione interpretativa è stata puntualmente e chiaramente delineata dalla **Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 25869 del 16 novembre 2020**, ove così si legge: *«qualora l'estinzione della società a seguito di cancellazione dal registro delle imprese intervenga in pendenza di un giudizio che la veda parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. c.p.c., con eventuale prosecuzione o riassunzione ad opera o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c.; ove l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, purché dei presupposti della "legitimatio ad causam" sia da costoro fornita la prova».*

Alla luce dell'evoluzione e del contrasto giurisprudenziale sopra delineati, appare evidente che la giurisprudenza di legittimità non ha chiarito la questione in esame, continuando a presentare profili di disomogeneità, così residuando molte incertezze per le parti del giudizio, sia dal lato dell'Amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti della società estinta, sia dal lato del socio succeduto alla società nelle posizioni che non sono state definite prima della sua cancellazione dal registro delle imprese.

3.3 CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE, SENTENZA n. 3625/2025.

Tenuto conto della particolare importanza della questione di diritto in esame e al fine della risoluzione del contrasto giurisprudenziale esistente sul punto, la Corte di Cassazione, ha ritenuto opportuno rimettere l'esame della questione alle Sezioni Unite.

Precisamente, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025, hanno esaminato la questione sollevata dalla relativa ordinanza interlocutoria (Cass., Sez. Tributaria, ord. interlocutoria n. 7425 del 14 marzo 2023), stabilendo che:

- **l'avvenuta riscossione, da parte dei soci, di somme risultanti dal bilancio finale di liquidazione, ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c., rappresenta non solo il limite massimo dell'esposizione debitoria personale dei soci, ma**

anche una condizione dell'azione attinente all'interesse ad agire e non alla legittimazione *ad causam* dei soci stessi;

- **il suddetto presupposto, se contestato, deve essere dimostrato dall'Amministrazione finanziaria mediante apposito avviso di accertamento notificato ai soci ai sensi degli artt. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/73 e 60 D.P.R. n. 600/73;**
- **la verifica del suddetto presupposto (ossia dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione) costituisce un elemento che deve essere espressamente dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci e non può, pertanto, essere introdotto per la prima volta nel giudizio di impugnazione promosso dalla società avverso l'originario avviso di accertamento a essa notificato, anche qualora tale giudizio prosegua nei confronti dei soci, subentrati quale effetto dell'estinzione della società.**

Fondamentalmente, il percorso argomentativo seguito dalle Sezioni Unite prende avvio dall'esame delle ipotesi di responsabilità delineate dall'art. 36 D.P.R. n. 602/73, ciascuna caratterizzata da presupposti, natura giuridica e regole processuali differenti.

Come già anticipato e specificato dai giudici di legittimità, le ipotesi di responsabilità di cui al citato art. 36 sono le seguenti:

i. **<u>la prima ipotesi di responsabilità</u> riguarda i liquidatori e gli amministratori** della società che, nel corso della gestione o della fase di liquidazione, abbiano omesso il pagamento dei debiti tributari maturati nel periodo della liquidazione o in quelli precedenti.

Secondo l'interpretazione ormai consolidata dalla giurisprudenza di legittimità, tale forma di responsabilità esula da ogni logica successoria, co-obbligatoria o di continuità soggettiva con la società estinta, configurandosi, invece, come una responsabilità *ex lege*, di natura risarcitoria, illimitata e personale, fondata su un comportamento imputabile direttamente all'organo gestorio e riconducibile ai principi generali dell'ordinamento civilistico di cui agli artt. 1176 e 1218 c.c..

Ne consegue che, **una volta estinta la società, il processo tributario non può proseguire nei confronti dell'ex liquidatore o amministratore, occorrendo**

l'instaurazione di un autonomo procedimento di accertamento notificato individualmente, la cui natura, pur originata da una violazione tributaria, è da qualificarsi come civilistica.

Il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria non è qualificabile come credito d'imposta in senso proprio, ma come credito risarcitorio, il cui titolo è costituito dalla violazione degli obblighi liquidatori o gestori e la cui fonte è distinta rispetto all'obbligazione tributaria;

ii. **<u>la seconda ipotesi di responsabilità</u> riguarda specificamente i soci della società estinta** a seguito della cancellazione dal registro delle imprese.

In altri termini, tale seconda ipotesi di responsabilità riguarda il pagamento dei debiti fiscali della società e si fonda sulla circostanza che i soci abbiano ricevuto, nel corso della liquidazione o nei due esercizi precedenti, somme di denaro o altri beni sociali.

Le Sezioni Unite hanno chiarito che la responsabilità in esame non configura né un'ipotesi di responsabilità *ex lege* per inadempimento o per fatto illecito (come quella che riguarda i liquidatori e gli amministratori), né un'ipotesi di responsabilità di tipo successorio *ex* art. 2495 c.c., essendo essa fondata sull'accertamento obiettivo della percezione di somme di denaro o altri beni sociali da parte del socio (presupposto necessario per far sorgere l'obbligo in capo al socio di contribuire al pagamento dei debiti tributari residui).

Tuttavia, al pari della responsabilità di tipo successorio *ex* art. 2495 c.c.:

«(…) la responsabilità in esame ingenera in capo al socio l'obbligo di pagamento di un debito della società sul solo presupposto obiettivo, e nei limiti, della percezione di attività sociali in fase di liquidazione (o anche, con previsione ampliativa rispetto alla disciplina civilistica, nelle due annualità d'imposta antecedenti).».

Questa ipotesi di responsabilità, dunque, ha carattere limitato e circoscritto al valore dei beni ricevuti e trova fondamento nel diritto dei soci di contribuire al soddisfacimento del debito fiscale in proporzione al beneficio ricevuto.

Tanto chiarito, **l'elemento distintivo fondamentale tra le due ipotesi di responsabilità delineate è dato dalla diversa natura della pretesa fiscale nei confronti dei soci:**

- **mentre nel primo caso si agisce per <u>inadempimento o fatto illecito</u> imputabile al liquidatore o all'amministratore;**
- **nel secondo si tratta di una <u>responsabilità derivante dalla distribuzione di patrimonio sociale,</u> il cui presupposto deve essere oggetto di una valutazione autonoma in sede di accertamento.**

È proprio questa esigenza di autonomia del procedimento accertativo a fondare l'obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di notificare uno specifico avviso di accertamento nei confronti del socio, ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

Sul punto, nella sentenza così si legge:

> ***«Va inoltre considerato che lo stesso art. 36, co. 3 fa espressamente salve "le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile", con ciò implicitamente ma univocamente richiamandosi alla portata generale dell'attuale art. 2495 cod.civ., e che in entrambi i casi in cui il socio venga richiesto dal Fisco del pagamento delle imposte già gravanti sulla società cessata ("La responsabilità di cui ai commi precedenti (…)") è necessaria la notificazione nei suoi confronti di avviso di accertamento, con possibilità di impugnazione, secondo le regole generali, ex artt.19 e 21 d.lgs. 546/92.».***

Inoltre, nella pronuncia in commento, le Sezioni Unite hanno opportunamente precisato che la cancellazione della società non comporta l'estinzione del debito fiscale, né determina automaticamente l'estinzione del relativo processo.

In altri termini:

> ***« … è proprio la necessità - in ogni caso in cui venga invocata, a titolo vuoi successorio vuoi sussidiario, la responsabilità dell' ex socio per il debito d'imposta della società - di attivazione nei suoi confronti di un autonomo ed originario procedimento amministrativo di accertamento (necessità, del resto, che non costituisce una stravaganza di sistema, discendendo piuttosto essa, de plano, dalla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria e dal carattere autoritativo del relativo accertamento) che impedisce il pieno e totale dispiegarsi di quella successione nel processo di cui danno conto le Sezioni Unite del 2013.».***

In tale contesto, l'eventuale prosecuzione del giudizio nei confronti dei soci trova fondamento nell'art. 110 c.p.c., quale rimedio ispirato a finalità di economia processuale e di tutela dell'interesse dell'Amministrazione finanziaria, così da evitare che il creditore si trovi nella condizione di dover replicare le attività processuali già svolte.

Secondo le Sezioni Unite, analoghe esigenze si pongono anche in **ambito tributario,** laddove la cancellazione della società dal registro delle imprese intervenga nel corso del giudizio.

In tali casi, trova applicazione la disciplina dell'interruzione del processo prevista dall'art. 40 D.Lgs. n. 546/1992, nonché quella della prosecuzione da parte o nei confronti dei soci-successori, ai sensi dell'art. 110 c.p.c..

Sul punto, nella sentenza in commento così si legge:

> ***«Ora, è vero che un'esigenza del tutto analoga si pone anche nel caso di cancellazione della società in pendenza del giudizio tributario, ipotesi nella quale parimenti può soccorrere tanto la disciplina dell'interruzione del processo per venir meno, per morte o altra causa, della parte contribuente ex art. 40 d.lgs. 546/92, quanto quella della sua prosecuzione da parte o nei confronti dei soci-successori ex art. 110 cod.proc.civ.. ».***

Tuttavia, la prosecuzione processuale non può tradursi in un ampliamento dell'oggetto del giudizio, ossia in un ampliamento del *petitum* e della *causa petendi*.

Da tanto ne consegue che nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società e proseguito da parte o nei confronti dei soci sono ammissibili solo questioni relative alla legittimazione dei soci subentrati e all'effettiva sussistenza del debito tributario della società, mentre restano estranee al *thema decidendum* tutte le questioni attinenti alla percezione di beni o somme da parte dei soci, le quali potranno essere dedotte solo nell'ambito di un separato giudizio originato da un nuovo atto impositivo indirizzato specificamente ai soci, ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/73.

Dunque, chiariscono le Sezioni Unite:

> ***«(…) plurimi elementi escludono che in questa fase di prosecuzione si possano introdurre questioni diverse, oltre che dalla effettiva sussistenza del debito tributario della società, dalla legittimazione dei soci; quest'ultima a sua volta articolata soltanto intorno alla avvenuta cancellazione della società ed alla effettiva veste di soci dei soggetti subentrati.***
>
> ***Quindi, nel giudizio già pendente nei confronti della società non potrà trovare ingresso – in particolare – la questione della avvenuta percezione di attività sociali o quote di liquidazione da parte dei soci, tema, come detto, estraneo alla legittimazione ed invece suscettibile di essere dedotto nel (diverso) giudizio che potrà originarsi a seguito della notificazione ai soci stessi di autonomo e distinto atto impositivo ex art. 36 co. 5^ cit. (la cui motivazione dovrà evidentemente farsi carico di questo aspetto quale ragione giuridica e presupposto fattuale della pretesa così ad essi per la prima volta indirizzata).».***

I giudici di legittimità hanno ribadito, in tema di riparto dell'onere probatorio, che è in tale sede che l'Amministrazione finanziaria, nella veste di parte sostanziale attiva, dovrà allegare e provare l'effettiva sussistenza della responsabilità del socio, nei limiti del valore delle attività percepite, secondo quanto espressamente stabilito dall'art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992.

Un'eventuale deroga a tale schema si porrebbe in contrasto con l'art. 36 D.P.R. n. 602/73, che impone l'instaurazione di un nuovo procedimento nei confronti dei soci, e risulterebbe, altresì, incompatibile con la struttura impugnatoria del processo tributario delineata dagli artt. 19 e 21 D.Lgs. n. 546/1992, che limita il *thema decidendum* al contenuto dell'atto impugnato e ai motivi di contestazione inizialmente dedotti.

Ed invero, come si legge nella sentenza in commento:

> ***«(…) la delimitazione del tema decisionale e probatorio appunto in ragione delle domande di parte dà conto del fatto che la valutazione di merito 'sul rapporto', che pure compete al giudice tributario, non può spingersi oltre i presupposti dell'atto impugnato ed i motivi di opposizione contro di esso inizialmente proposti.».***

Alla luce delle suesposte considerazioni, le Sezioni Unite hanno evidenziato che, nel caso di specie, il giudizio è stato introdotto dalla società e solo successivamente proseguito da parte o nei confronti dei soci subentrati per effetto della cancellazione dell'ente dal registro delle imprese, con la conseguenza che l'oggetto del giudizio resta circoscritto alla posizione della società e non può essere traslato, per effetto della cancellazione, sul piano della responsabilità dei soci per quanto da essi eventualmente percepito in sede di liquidazione.

È, dunque, evidente che le Sezioni Unite hanno inteso aderire all'orientamento di legittimità, secondo cui:

- l'eccezione di difetto di responsabilità patrimoniale del socio, fondata sul mancato ricevimento di somme in sede di liquidazione, non può essere dedotta nel giudizio relativo alla pretesa fiscale nei confronti della società, in quanto si tratta di un fatto impeditivo che attiene a una pretesa differente, da esercitare nei confronti del socio in separata sede;
- tale conclusione vale tanto nell'ambito del procedimento attivato *ex* art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, quanto nel contesto della responsabilità delineata

dall'art. 2495, comma 2, c.c., stante il richiamo operato dal successivo comma 5 dell'art. 36 cit. alle diverse forme di responsabilità.

Ed invero, come evidenziato nella sentenza in commento, le specificità del processo tributario, che riflettono le peculiarità proprie dell'obbligazione fiscale e del relativo procedimento di accertamento, giustificano una disciplina che, seppur potenzialmente meno favorevole per l'Amministrazione finanziaria rispetto a quella prevista per i creditori civilistici, trova la sua *ratio* nella necessità di garantire un contraddittorio pieno e diretto con i soggetti cui la pretesa fiscale viene imputata.

In quest'ottica, dunque, l'obbligo di notificare un autonomo atto impositivo al socio, ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/73, si configura non come una formalità aggiuntiva, ma come espressione delle garanzie procedurali proprie del diritto tributario.

Sul punto, nella sentenza *de qua* così si legge:

> ***«Le richiamate peculiarità del processo tributario, a loro volta radicate in quelle dell'obbligo tributario e del suo accertamento, sono ampiamente tali da giustificare una disciplina normativa, quella di cui all'art. 36, che appare per certi versi deteriore per il Fisco rispetto a quella applicabile al creditore, per così dire, di 'diritto comune', venendo alla fine solo ad esso imposto di far valere ex novo, e non già immediatamente e direttamente nel processo interrotto e riassunto, la responsabilità degli ex soci.***
>
> ***E tuttavia, visto dal lato del contribuente, ciò appare conforme alla tutela accordatagli dall'ordinamento in ragione delle già menzionate caratteristiche pubblicistiche ed autoritative proprie dell'obbligo tributario e della relativa fase dell'accertamento (…)».***

Peraltro, le Sezioni Unite hanno chiarito che l'obbligo di avviare un nuovo procedimento nei confronti del socio non comporta un totale azzeramento dell'attività precedente: l'Ufficio può, infatti, *«(...) spendere il giudicato di effettiva sussistenza del debito tributario della società estinta formatosi, nel contraddittorio con i soci, nel giudizio ad esso relativo.».*

Tale ricostruzione trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'estinzione della società di capitali all'esito della cancellazione dal registro delle imprese intervenga in pendenza del termine per impugnare la sentenza.

In simili circostanze, l'impugnazione della decisione resa nei confronti della società deve necessariamente essere proposta o ricevuta dai soci succeduti alla società estinta, essendo essi i soli legittimati ad agire o a resistere nel processo.

Sul punto, le Sezioni Unite hanno considerato non condivisibile l'orientamento di legittimità (ben evincibile dall'ordinanza della Corte di Cassazione n. 31904 del 4 novembre 2011), secondo cui, una volta divenuto definitivo il titolo nei confronti della società – per mancata impugnazione, estinzione del processo o formazione del giudicato – l'Amministrazione finanziaria potrebbe procedere direttamente all'iscrizione a ruolo anche nei confronti dei soci, senza la necessità di notificare un nuovo avviso di accertamento ex art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

Secondo tale orientamento (che le Sezioni Unite ritengono non condivisibile), i soci escussi mediante cartella potrebbero limitarsi a contestare, in sede di impugnazione della stessa, l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società ovvero il fondamento della propria responsabilità (dimostrando di non aver conseguito utili dalla liquidazione).

Questa lettura estende alla responsabilità dei soci il principio sancito dall'art. 477, comma 1, c.p.c., relativo all'efficacia nei confronti degli eredi del titolo esecutivo formatosi nei confronti del defunto.

Tuttavia, come si legge nella sentenza in commento, tale equiparazione non appare giustificata, in quanto - oltre alle differenze strutturali tra la responsabilità per successione *mortis causa* e quella dei soci *ex* artt. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 e 2495, comma 2, c.c. - essa trascura il fatto che l'obbligo del socio non deriva automaticamente dal debito sociale, ma presuppone la verifica, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un elemento costitutivo ulteriore e distinto, rappresentato dall'avvenuta percezione, in sede di liquidazione, di somme di denaro o altri beni sociali.

Pertanto, anche nei casi in cui l'accertamento del debito sociale sia divenuto definitivo, il Fisco non è dispensato dall'onere di notificare un autonomo atto impositivo al socio, nel quale dedurre e provare il suddetto presupposto oggettivo (ossia l'avvenuta percezione, in sede di liquidazione, di somme di denaro o altri beni sociali).

L'atto notificato al socio mantiene, dunque, un contenuto pretensivo autonomo, in quanto diretto a un soggetto differente rispetto al contribuente originario, e non può essere surrogato da una semplice cartella di pagamento.

In altri termini, l'accertamento nei confronti del socio ha una funzione impositiva a sé stante e non si risolve in una mera estensione esecutiva del titolo formatosi nei confronti della società.

Sul punto, le Sezioni Unite hanno chiarito che:

«È vero che si tratta, quello notificato all'ex socio, di un atto di accertamento che già contiene l'indicazione di un credito non più contestabile nella sua oggettività, ma l'esigenza che tale credito venga legittimamente imputato ad un soggetto pur sempre diverso (appunto l'ex socio) rispetto al contribuente che ad esso ha dato origine (la società) dimostra comunque la permanenza in esso di un sostrato prettamente pretensivo che si palesa per la prima volta, seppure limitatamente al risvolto soggettivo di responsabilità; non sarebbe dunque del tutto esatto ravvisare nella specie un accertamento senza imposizione, come tale surrogabile dalla cartella.».

Alla luce delle suesposte considerazioni, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025, hanno enunciato i seguenti <u>principi di diritto</u> che ridefiniscono l'assetto interpretativo della responsabilità dei soci per i debiti tributari della società estinta:

« nella fattispecie di responsabilità dei soci limitatamente responsabili per il debito tributario della società estintasi per cancellazione dal registro delle imprese, il presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, di cui al 3° (già 2°) co. dell'art. 2495 cod. civ., integra, oltre alla misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci, una condizione dell'azione attinente all'interesse ad agire e non alla legittimazione ad causam dei soci stessi;

questo presupposto, se contestato, deve conseguentemente essere provato dal Fisco che faccia valere, con la notificazione ai soci ex artt. 36 co. 5 D.P.R. n. 602/73 e 60 D.P.R. 600/73 di apposito avviso di accertamento, la responsabilità in questione, fermo restando che l'interesse ad agire dell'Amministrazione finanziaria non è escluso per il solo fatto della mancata riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, potendo tale interesse radicarsi in altre evenienze, quali la sussistenza di beni e diritti che, per quanto non ricompresi in questo bilancio, si siano trasferiti ai soci, ovvero l'escussione di garanzie;

la verifica del presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, concernendo un elemento che deve essere dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci ex art. 36 co. 5° D.P.R. n. 602/73, non può avere ingresso nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società avverso l'avviso di accertamento ad essa originariamente notificato, quand'anche questo

giudizio venga poi proseguito, a causa dell'estinzione della società per cancellazione dal registro delle imprese, da o nei confronti dei soci quali successori della società stessa.».

È evidente, dunque, che, con la sentenza in commento, le Sezioni Unite hanno inteso fornire un'interpretazione volta a bilanciare le esigenze dell'Amministrazione finanziaria con le garanzie spettanti agli ex soci.

Ed invero, le Sezioni Unite hanno definitivamente chiarito che, a seguito dell'estinzione della società dovuta alla cancellazione dal registro delle imprese, gli ex soci subentrano nei rapporti debitori della società estinta, acquisendo la legittimazione processuale in continuità con l'ente.

Tale subentro, tuttavia, non implica la loro automatica responsabilità patrimoniale, che resta limitata a quanto effettivamente percepito in sede di liquidazione.

In particolare, con la sentenza in commento è stato precisato che l'eventuale affermazione della responsabilità dei soci richiede l'esistenza di elementi concreti che attestino il trasferimento in loro favore di somme di denaro o altri beni sociali.

Ne consegue che non può configurarsi una responsabilità automatica a carico dei soci, ma unicamente nei limiti del vantaggio economico concretamente ricevuto.

Le Sezioni Unite hanno, altresì, chiarito che l'accertamento della responsabilità degli ex soci deve avvenire mediante la notifica di un autonomo avviso di accertamento, specificamente rivolto agli ex soci, al fine di evitare che questi siano coinvolti automaticamente nel processo instaurato nei confronti della società estinta.

La pronuncia ribadisce, pertanto, la necessità di mantenere distinte le due fasi:

- da un lato, l'accertamento della pretesa tributaria nei confronti della società estinta;
- dall'altro, la successiva valutazione della sussistenza dei presupposti per imputare la responsabilità patrimoniale al singolo socio.

In conclusione, è evidente che la citata pronuncia delle Sezioni Unite ha un impatto rilevante, in quanto è volta a chiarire le modalità e i limiti dell'azione accertativa nei confronti degli ex soci per i debiti tributari della società estinta.

Alla luce di quanto sopra esposto, con la sentenza **n. 3625 del 12 febbraio 2025** in commento, **le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno definitivamente chiarito che la responsabilità patrimoniale degli ex soci per i debiti tributari della società estinta non può essere presunta in via automatica, ma deve essere ancorata a un**

presupposto oggettivo, ossia l'effettiva percezione di somme di denaro o altri beni sociali in sede di liquidazione.

In tale contesto, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di accertare e provare, con un autonomo avviso notificato agli ex soci, che quest'ultimi abbiano beneficiato economicamente della liquidazione.

In altri termini, **gli ex soci possono essere ritenuti responsabili dei debiti tributari della società estinta solo nei limiti delle somme effettivamente percepite.**

È, dunque, ben evidente che, con la citata pronuncia, **le Sezioni Unite hanno raggiunto un giusto equilibrio tra l'esigenza dell'Amministrazione fiscale di recuperare i crediti e la tutela dei diritti degli ex soci, al fine di evitare che questi ultimi siano ingiustamente gravati da obblighi che non corrispondono ad un effettivo arricchimento.**

4. ANALISI DELLA RECENTE ORDINANZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, 15 NOVEMBRE 2025 N. 30166

Alla luce di quanto chiarito e al fine di compiere un'analisi completa del tema oggetto del presente studio, occorre soffermarsi sulla recentissima **ordinanza della Corte di Cassazione, pronunciata il 15 novembre 2025, n. 30166.**

La predetta ordinanza offre l'occasione per tornare sul tema della sorte dei debiti sociali dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese e, in particolare, sulla legittimazione passiva dei soci nelle controversie ancora pendenti al momento dell'estinzione della società. Si concentra, quindi, su un aspetto prettamente processuale.

La decisione si inserisce nel solco della giurisprudenza maggioritaria ormai consolidata e ribadisce che **l'estinzione formale dell'ente collettivo non neutralizza le pretese creditorie, né impedisce la prosecuzione dei giudizi nei confronti dei soci.**

La predetta ordinanza, pronunciata dalla Terza Sezione Civile, origina da un ricorso in materia di responsabilità civile per danni da sinistro stradale, attiene questioni di legittimazione e oneri processuali e, conseguentemente, affronta il tema della responsabilità dei soci dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese (art. 2495 c.c.).

Precisamente, nel caso di specie, il danneggiato aveva citato in giudizio Roma Capitale e la società incaricata della manutenzione stradale.

Nel corso del procedimento, la società responsabile era stata cancellata dal Registro delle imprese, determinando il subentro del socio unico nel contenzioso, ai sensi dell'art. 2495 c.c.

Il Tribunale di Roma, con sentenza n. 11549/2018, rigettata l'eccezione di difetto di legittimazione passiva, rigettava nel merito anche la domanda di parte attrice (con conseguente assorbimento della domanda di manleva proposta dall'ente convenuto).

Avverso la sentenza del giudice di primo grado proponeva appello principale il danneggiato, che insisteva nell'accoglimento della sua domanda di accertamento di responsabilità dell'appellata e di condanna della medesima - o, in subordine, anche della società incaricata della manutenzione stradale - al risarcimento del danno.

Si costituiva Roma Capitale che, oltre a contestare l'appello principale, proponeva appello incidentale condizionato, volto ad ottenere l'accoglimento della domanda di manleva già proposta in primo grado nei confronti della società incaricata della manutenzione stradale.

L'appellata chiariva che detta società era stata cancellata dal registro delle imprese nel 2018, successivamente alla notifica dell'atto di appello, per cui veniva disposta la rinnovazione di detta notifica nei confronti del socio unico della società che, ritualmente citato, non si costituiva.

Ebbene, la Corte d'appello di Roma accoglieva l'appello principale, accertava la responsabilità dell'ente territoriale e della società cancellata, condannando quest'ultima al risarcimento dei danni; nello specifico, la Corte condannava il socio a manlevare e a tenere indenne Roma Capitale da tutte le somme che la stessa avrebbe dovuto versare in esecuzione della sentenza, nonché alle spese del doppio grado di giudizio.

Il socio, chiamato a rispondere in luogo della società estinta, proponeva ricorso per Cassazione eccependo, tra l'altro, la mancanza di legittimazione passiva in quanto egli non avrebbe percepito alcun attivo in sede di liquidazione.

Orbene, chiamata a pronunciarsi sulla vicenda, **la Corte di Cassazione, con ordinanza pronunciata il 15 novembre 2025, n. 30166 ha respinto il ricorso e confermato la legittimazione passiva del socio subentrato nel giudizio dopo la cancellazione della società.**

Di fatto, nel richiamare le Sezioni Unite del 2013 (sentenza n. 6070/2013), i giudici di legittimità hanno affrontato la delicata problematica afferente agli effetti della cancellazione di una società dal registro delle imprese sui rapporti giuridici - sostanziali e processuali - pendenti alla data di tale cancellazione.

Sul punto, è stato chiarito già in quella occasione:

- **sul piano sostanziale**, che qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:

  a) l'obbligazione della società si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali;

  b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo";

- mentre, sul **piano processuale**, che la cancellazione della società dal registro delle imprese, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio, in modo tale che, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, "*si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ.*".

Al contempo, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza **n. 30166/2025,** ha anche chiarito che nella giurisprudenza di legittimità formatasi successivamente a detto arresto nel 2013, rimasero alcune "*discrasie e al proposito, proprio per risolvere dette discrasie, rileva che le Sezioni Unite, con la recentissima sentenza n. 3625/2025 (già esaminata nel paragrafo 3.3), dopo aver ripercorso i tre orientamenti emersi nella giurisprudenza di legittimità a seguito della sentenza del 2013 (cfr. p. 10), hanno già precisato (proprio non dando seguito alla giurisprudenza evocata dal ricorrente) che:*

- **a seguito dell'estinzione della società, il socio (ex-socio) è successore per il solo fatto di essere tale e non perché abbia ricevuto quote di liquidazione**. *Come chiarito dalle Sezioni Unite, con la recentissima sentenza n. 3625/2025 " ... ciò si spiega con il fatto che la legittimazione dell'ex socio quale soggetto responsabile per i debiti societari residui*

discende appunto, se non proprio dall'adempimento, quantomeno in conseguenza del rapporto sociale al quale egli diede volontariamente corso, posto che: "il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori" (SU cit.). Si condivide e riafferma, dunque, quanto osservato da ***Cass. n. 9672 del 19 aprile 2018*** *(in* ***fattispecie tributaria,*** *ma sulla base di considerazioni di valenza generale)* ***la quale,*** *dichiaratamente discostandosi da alcune pronunce di segno contrario (Cass., 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259; Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444) e ponendosi invece in linea con altre statuizioni più aderenti alle Sezioni Unite del 2013 (tra cui Cass. 7 aprile 2017, n. 9094; Cass. 16 giugno 2017, n. 15035)* ***ha escluso che gli ex soci possano ritenersi subentrati nella posizione debitoria solo se abbiano riscosso quote di liquidazione e, inoltre, che l'accertamento di tale circostanza costituisca presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della sua legittimazione ad causam ai fini della prosecuzione del processo".***

Il risultato è che l'ex socio è sempre successore della società estinta, in quanto tale e non in quanto percettore di somme potendo, ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ad essi. Così si era espressa la Cassazione con la sentenza n. 15035 del 16 giugno 2017 cit., secondo cui: *"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";* affermazione, quest'ultima, ripresa anche da Cass. SSUU n. 26283 del 6 settembre 2022 in tema di impugnazione di estratto di ruolo e già ribadita, in sede di riparto di giurisdizione, anche da Cass. SSUU n. 619 del 15 gennaio 2021.

Il motivo è stato deciso sulla base del seguente **principio di diritto**:

"In tema di estinzione di una società di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, in caso di mancato esaurimento di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si verifica un ***fenomeno di tipo successorio****,* ***in virtù del quale l'obbligazione della società si trasferisce ai soci, a prescindere dal fatto che questi abbiano o no percepito somme, con la conseguenza che questi subentrano nella posizione processuale della società estinta, diventando legittimati passivi nel processo in corso o in quello successivo.***

L'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, di cui all'art. 2495 del codice civile (comma 3, già comma 2), non rileva come condizione dell'azione, ma integra la misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci. Ne consegue che l'interesse ad agire del creditore non è escluso per il solo fatto della mancata riscossione di utili in base al bilancio finale di liquidazione, potendosi radicare in altre evenienze, quali, ad esempio, la sussistenza di sopravvenienze attive o la escussione di garanzie".

In altri termini, la Corte ha precisato che, in tema di estinzione di una società cancellata, l'obbligazione della società si trasferisce ai soci e questi diventano legittimati passivi nel processo, indipendentemente dall'avere ricevuto somme di liquidazione.

In particolare, la Corte ha affermato che la percezione di utili non è condizione dell'azione ma al massimo limite di responsabilità; ciò significa che l'ex socio può essere chiamato in causa e quindi ritenuto responsabile anche senza aver percepito somme dalla liquidazione della società.

Trattasi sicuramente di una pronuncia rilevante perché **nel ribadire che la cancellazione non estingue automaticamente i debiti verso i terzi, precisa che:**

- la società cancellata perde sì la propria soggettività;
- ma i debiti "migrano" sui soci, che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione (per le società di capitali) oppure illimitatamente se illimitatamente responsabili (snc, sas).

La Cassazione precisa però anche un punto fondamentale:

- la legittimazione passiva del socio non dipende dal fatto che egli abbia effettivamente percepito somme dal bilancio finale di liquidazione. Quindi il socio può essere chiamato in giudizio anche se non ha ricevuto nulla;

- al più la percezione di utili incide (non sulla sua legittimazione) sul *quantum* della responsabilità oppure sulle sue eccezioni difensive.

Infondati sono stati ritenuti anche gli ulteriori motivi, che deducono tutti, sia pure sotto distinti profili, il vizio in cui sarebbe incorsa la corte territoriale nella parte in cui ha condannato alle spese senza utilizzare la stessa formulazione utilizzata per la condanna in manleva (cioè, "nei limiti di cui all'art. 2495").

I motivi sono stati ritenuti privi di fondamento sulla base del seguente **principio di diritto**:

> *"In tema di estinzione di una società di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, e di successione ad essa dei soci, conseguente al mancato esaurimento di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta,* ***il socio della società estinta che sia stato convenuto ab origine o che sia stato chiamato in giudizio in sua vece a seguito dell'estinzione della società originariamente convenuta nel corso del giudizio (come nella specie), qualora venga riconosciuta l'esistenza del diritto nei confronti della società, risultando soccombente quanto a tale riconoscimento, correttamente viene condannato alle spese senza che rilevi l'avere o non avere percepito utili ed indipendentemente dalla somma eventualmente percepita, atteso che rispetto alla posizione di legittimato passivo all'accertamento del diritto verso la società tali circostanze sono irrilevanti".***

In conclusione, sulla base di questi principi di diritto, la Cassazione ha confermato la decisione impugnata e rigettato il ricorso, condannando (l'ex) socio anche al pagamento delle spese processuali.

Ne deriva che anche in tale contesto prettamente civilistico, la Corte di Cassazione ha inteso ribadire che la cancellazione di una società dal registro delle imprese non elimina automaticamente la legittimazione dei soci nei giudizi pendenti, né esclude la loro responsabilità personale per i debiti della società nei limiti previsti dall'art. 2495 c.c. Inoltre, la mancata percezione di utili non esclude la legittimazione processuale del socio chiamato in causa, né l'interesse del creditore ad agire.

5. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, appare ben evidente che le citate pronunce della Corte di Cassazione hanno raggiunto un giusto equilibrio tra l'esigenza dell'Amministrazione fiscale di

recuperare i crediti e la tutela dei diritti degli ex soci, al fine di evitare che questi ultimi siano ingiustamente gravati da obblighi che non corrispondano ad un effettivo arricchimento.

Di fatto:

- da un lato, la **Cass. SS.UU. sent. n. 3625/2025** ha chiarito i criteri generali su interesse ad agire, successione processuale e onere probatorio nei casi in cui il Fisco agisca nei confronti di soci di società estinte per cancellazione dal registro delle imprese, indicando che la mera mancata percezione di utili non esclude l'interesse ad agire e che la prova spetta al creditore/Fisco;
- dall'altro, la **Cass. con ord. n. 30166/2025**, pur muovendo dagli stessi principi generali, si concentra sull'applicazione concreta di tali principi, con un'importante precisazione sulle spese di lite: il socio che subentra nel giudizio può essere condannato alle spese anche per le fasi precedenti alla cancellazione, indipendentemente dall'avere percepito utili.

Può, dunque, ritenersi pacifico che la chiusura definitiva di una società di capitali e la conseguente cancellazione dal registro delle imprese non costituiscano un punto di non ritorno assoluto rispetto alle responsabilità processuali e sostanziali dei soci.

È, infatti, diffusa, ma erronea, la convinzione secondo cui l'assenza di utili distribuiti o la mancata percezione di somme in sede di bilancio finale di liquidazione possano fungere da **schermo totale** rispetto a future pretese o pendenze giudiziarie.

La realtà giuridica, come costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, delinea, invece, uno scenario ben diverso e potenzialmente insidioso.

Il confronto tra le due decisioni mette in luce, infatti, una distinzione fondamentale:

- **la sentenza n. 3625/2025, con particolare riferimento ai debiti tributari, disciplina la responsabilità sostanziale del socio per i debiti sociali, ribadendone il carattere limitato e successorio**;
- **l'ordinanza n. 30166/2025 riguarda la responsabilità e la posizione processuale del socio, affermando una legittimazione passiva autonoma e indipendente rispetto alla percezione di utili.**

Ne emerge un sistema in cui:

1. **il socio può sempre essere chiamato in giudizio quale successore della società estinta;**
2. **la sua effettiva esposizione patrimoniale dipenderà, sul piano sostanziale, dalla prova dell'avvenuta attribuzione di beni o somme, secondo i criteri delineati dalle Sezioni Unite.**

In definitiva le due pronunce, lette congiuntamente, delineano un assetto coerente della responsabilità post-estinzione:

- la cancellazione della società non produce un vuoto di tutela per i creditori;
- i soci assumono una duplice veste, processuale e sostanziale, che deve essere tenuta distinta, poiché processualmente saranno chiamati a rispondere delle spese processuali anche senza aver ricevuto utili, a livello sostanziale saranno chiamati a rispondere di debiti fiscali nei limiti dell'avvenuta attribuzione di beni o somme, secondo i criteri delineati dalle Sezioni Unite.
- il principio di responsabilità limitata dei soci di società di capitali resta fermo, ma non può essere utilizzato per eludere la prosecuzione dei giudizi o l'accertamento dei debiti.

In definitiva, la Cassazione nel 2025 ha inteso rafforzare una concezione funzionale dell'estinzione societaria, idonea a bilanciare le esigenze di certezza dei traffici giuridici con la tutela dei creditori.

6. QUADRO SINOTTICO

CORTE DI CASSAZIONE, SS UU, SENTENZA N. 3625/2025	CORTE DI CASSAZIONE, ORDINANZA N. 30166/2025
OGGETTO PRINCIPALE: la sentenza affronta il tema della responsabilità dei soci di società di capitale estinte, con particolare riferimento ai **debiti tributari e al regime di responsabilità** previsto dall'art. 2495 c.c.. **Le Sezioni Unite hanno definitivamente chiarito che, a seguito dell'estinzione della società gli ex soci subentrano nei rapporti debitori della società estinta, acquisendo la legittimazione processuale in continuità con l'ente.** **Tuttavia, la loro responsabilità patrimoniale resta limitata a quanto effettivamente percepito in sede di liquidazione.** **Inoltre, l'accertamento della responsabilità degli ex soci deve avvenire mediante la notifica di un autonomo avviso di accertamento, specificamente rivolto agli ex soci, al fine di evitare che questi siano coinvolti automaticamente nel processo instaurato nei confronti della società estinta.**	**OGGETTO PRINCIPALE:** l'ordinanza precisa e chiarisce la legittimazione passiva dei soci nei processi pendenti dopo la cancellazione della società, indipendentemente dal fatto che i soci abbiano percepito o meno utili in sede di liquidazione. In altri termini, l'ordinanza afferma che la funzione processuale e sostanziale della responsabilità sopravvive alla cancellazione, indipendentemente dal fatto che i soci abbiano percepito o meno utili in sede di liquidazione.
PUNTI FONDAMENTALI: • dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese, i debiti tributari non si estinguono automaticamente; • la responsabilità personale è limitata ai crediti sociali, fino alla concorrenza delle somme riscosse in liquidazione ai sensi dell'art. 2495 cod. civ.; • anche in assenza di somme riscosse, il creditore può comunque agire nei confronti dei soci se sono presenti altri elementi (ad es.,	**PUNTI FONDAMENTALI:** • **la cancellazione della società non estingue i rapporti giuridici in corso; i soci subentrano nei rapporti processuali e obbligatori della società stessa, diventando automaticamente legittimati passivi;** • **non è più richiesta la percezione di somme o beni in liquidazione affinché il socio possa essere considerato parte nel processo; la qualità di socio al momento dell'estinzione è sufficiente, così**

trasferimento di beni o garanzie). In altri termini **l'ex socio è sempre successore della società estinta, in quanto tale e non in quanto percettore di somme potendo, ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ad essi;** • l'Amministrazione finanziaria che denuncia la responsabilità dei soci deve provare il presupposto dell'avvenuta riscossione o la sussistenza di altre situazioni che giustifichino l'azione (beni trasferiti, garanzie escusse ecc.); • la verifica del presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, concerne un elemento che deve essere dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci ex art. 36 co. 5° D.P.R. n. 602/73, non potendo avere ingresso nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società avverso l'avviso di accertamento ad essa originariamente notificato.	**configurandosi una forma di "legittimazione passiva astratta"; al più la percezione di utili incide (non sulla sua legittimazione) sul *quantum* della responsabilità oppure sulle sue eccezioni difensive;** • **in tema di spese di lite e responsabilità processuale: l'ex socio può essere condannato al pagamento delle spese processuali anche senza aver ricevuto utili dalla liquidazione, perché l'attività difensiva o processuale autonoma costituisce un impegno personale.**

Lecce, 22 dicembre 2025

Avv. Maurizio Villani

Avv. Federica Attanasi

Studio Tributario Villani
www.studiotributariovillani.it
E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it
P.E.C. avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it