

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 7 aprile 2017, n. 9094

Pres. Bielli – Rel. Perrino

Agenzia delle entrate c. B.R., C.A.V., Be.Va., Edil Time s.r.l.

L'estinzione della società ha determinato l'intrasmissibilità della sanzione (arg. del d.lgs. n. 472 del 1997, ex art. 8), regola che costituisce corollario del principio della responsabilità personale, codificato nell'art. 2, 2° comma del medesimo decreto, sia ai soci, sia al liquidatore. E tale principio assume viepiù rilevanza, ove si consideri che il d.l. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, 1° comma, convertito con l. 24 novembre 2003, n. 326, ha introdotto il canone della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie.

(Omissis). Svolgimento del processo.

In esito all'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi per gli anni dal 2003 al 2005 da parte della s.r.l. Edil Time, l'Agenzia ha proceduto ad accertamento induttivo nei confronti della società di maggiore materia imponibile, ai fini Iva, Irap e delle imposte dirette. Ne sono scaturiti avvisi di accertamento con i quali sono state recuperate le maggiori imposte, oltre alle sanzioni ed agli interessi. La contribuente ha impugnato gli avvisi, sostenendo che le dichiarazioni fossero state tardivamente presentate e che il ritardo fosse esclusivamente imputabile all'intermediario incaricato della trasmissione telematica, secondo quanto desumibile anche dall'impegno alla trasmissione e dalla dichiarazione resi da costui. La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso e quella regionale ha respinto l'appello dell'Ufficio, facendo leva sulla documentazione esibita in giudizio dalla società, che ha evidenziato, oltre ai componenti positivi di reddito valorizzati dall'Agenzia, anche quelli negativi; documentazione che, ha sottolineato il giudice d'appello, i verificatori avrebbero potuto consultare sin dall'accesso e che legittimamente è stata esibita in sede giudiziale, non sussistendo i presupposti per l'operatività della preclusione stabilita dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, La Commissione ha anche annullato le sanzioni irrogate alla società, a fronte della dichiarazione di responsabilità rilasciata dall'intermediario che, a suo giudizio, ha concretato la buona fede della contribuente.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso contro questa sentenza, che ha articolato in tre motivi, cui i tre soci, dei quali il primo anche nella qualità di liquidatore della società, nel frattempo cancellata dal registro delle imprese, hanno reagito con controricorso, illustrato con memoria.

Motivi della decisione.

1. – Il ricorso è inammissibile nei confronti della società, evocata in giudizio dall'Agenzia sebbene si riferisca in ricorso della sua estinzione per cancellazione dal registro delle imprese dovuta a cessazione di attività e sebbene l'Agenzia ne abbia evocato in giudizio i soci. La stabilizzazione della posizione giuridica della società derivante dall'applicazione del principio dell'ultrattività del mandato, difatti, è venuta meno per effetto giustappunto dell'evocazione e della costituzione in giudizio dei soci, successori, sia pure sui generis, della società (arg. ex Cass., sez. un., 4 luglio 2014, n. 15295; conf., 18 gennaio 2016, n. 710 e 29 luglio 2016, n. 15762).

2. – Il ricorso è poi senz'altro infondato per carenza di legittimazione passiva nei confronti del liquidatore. Ciò in quanto l'Agenzia non ha fatto valere la responsabilità del liqui-

datore in base all'art. 2495 c.c. o anche in base al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, sibbene l'obbligazione tributaria induttivamente accertata nei confronti della società.

3. – Il ricorso è, invece, ammissibile nei confronti dei soci, contrariamente a quanto sostenuto in controricorso ed in memoria. I soci, a sostegno dell'eccezione di carenza della loro legittimazione, nonché dell'interesse ad agire del fisco, hanno allegato e documentato, *ex art. 372 c.p.c.*, mediante produzione della visura camerale e del bilancio finale di liquidazione risalente al 26 ottobre 2012, successivamente quindi alla pubblicazione della sentenza impugnata, ma antecedentemente alla proposizione del ricorso per cassazione, che nessuna somma è stata loro ripartita per mancanza di attivo.

3.1. – Questa circostanza senz'altro non incide sulla loro legittimazione, giacché non configura una condizione da cui dipende la possibilità di proseguire nei loro confronti l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società (in termini, Cass., sez. un., 12 marzo 2013, nn. 6070 e 6072). Non può per conseguenza essere condiviso l'orientamento di recente espresso da questa Corte, richiamato in memoria (Cass., ord. 23 novembre 2016, n. 23916 e, in precedenza, 26 giugno 2015, n. 13259; ancora più esplicita Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444), secondo cui si può ritenere che gli ex soci siano subentrati dal lato passivo nel rapporto d'imposta solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, di modo che l'accertamento di tali circostanze costituisce presupposto della assunzione, in capo a loro, della qualità di successori e, correlativamente, della legittimazione *ad causam* ai fini della prosecuzione del processo. Queste conclusioni non sono difatti in linea con i principi affermati dalle sezioni unite, che individuano, invece, sempre nei soci coloro che son destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente, dunque, dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione.

3.2. – Che i soci abbiano goduto, o no, di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione non è dirimente neanche ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire del fisco creditore.

Le sezioni unite, con le sentenze da ultimo indicate, hanno riconosciuto che la circostanza si potrebbe riflettere sul requisito dell'interesse ad agire, ma hanno ammonito che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto. Si può porre il caso, che le stesse sezioni unite hanno esaminato, di diritti e beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, i quali pur sempre si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con la sola esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo (vedi, al riguardo, Cass. 19 ottobre 2016, n. 21105, che ha riconosciuto l'interesse ad agire del creditore che abbia esperito azione revocatoria ove la società debitrice alienante si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese).

La possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono 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. Nè persuasiva pare, al riguardo, la pronuncia di Cass. 22 luglio 2016, n. 15218, che sul punto si limita ad affermare che "il suddetto limite di responsabilità – ossia quello stabilito dall'art. 2495 c.c. – si riflette sul requisito dell'interesse ad agire nei confronti dei soci, evidentemente ca-

rente laddove, come nello specifico, nessuna riscossione di somme vi sia stata all'esito della procedura di liquidazione".

4. – Nel merito, col secondo motivo di ricorso, proposto *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3, che va esaminato preliminarmente, perché logicamente prodromico alla valutazione del primo, l'Agenzia delle entrate lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, là dove il giudice d'appello ha reputato utilizzabile la copiosa documentazione contabile prodotta dalla contribuente per la prima volta in sede contenziosa, in spregio della preclusione di quella disposizione stabilita.

La censura anzitutto postula una circostanza di fatto, ossia che la società abbia dichiarato di non possedere nel corso della verifica i documenti in questione, incompatibile con gli accertamenti svolti in sentenza, nella quale si legge che "...in sede di verifica la Guardia di Finanza ha avuto la possibilità di accedere alle scritture contabili del contribuente e pertanto era perfettamente in grado di valutare i componenti positivi e negativi di reddito ai fini dell'eventuale recupero a tassazione di maggiore imposta"; accertamenti, che non sono stati aggrediti con deduzione di vizio di motivazione. E giova sottolineare che incombe sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti di fatto di applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, ossia che il contribuente abbia nella sostanza rifiutato di esibire la documentazione richiestagli (da ultimo, vedi Cass. 11 agosto 2016, n. 16960).

Generica è inoltre l'eccezione concernente la mancanza di data certa della documentazione esibita, in quanto tale documentazione non è neanche per sunto descritta, in modo da consentire alla Corte di deliberare la fondatezza dell'obiezione.

Il motivo va quindi respinto.

5. – Il che determina la conseguenziale infondatezza del terzo motivo di ricorso, proposto *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3, c.p.c., col quale l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, nonché del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, là dove il giudice d'appello ha riconosciuto il potere dell'Ufficio di ricorrere all'accertamento induttivo, ma ha aggiunto che la ricostruzione del reddito si sarebbe dovuta operare sulla base delle risultanze contabili allegate dalla parte. Ciò in quanto la legittimità dell'accertamento, sotto il profilo del metodo utilizzato, va valutata in base ai presupposti di legge esistenti all'epoca della sua adozione (Cass. 6 luglio 2016, n. 13735): e nel caso in esame la disponibilità accertata in sentenza della documentazione, che la stessa Amministrazione definisce copiosa, evidenzia la correttezza della statuizione impugnata, secondo cui i verificatori prima e l'Agenzia poi avrebbero dovuto considerare gli elementi da tale documentazione emergenti.

6. - Infondato è, infine, il primo motivo di ricorso, proposto *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3, col quale l'Agenzia si duole della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 3, comma 10, nonché del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 6, là dove la Commissione tributaria regionale ha escluso l'applicabilità delle sanzioni facendo leva sull'asserita mancanza di colpevolezza della società in ordine alla tardiva presentazione delle dichiarazioni, esclusivamente imputabile all'intermediario incaricato.

L'estinzione della società ha determinato difatti l'intrasmissibilità della sanzione (arg. del D.Lgs. n. 472 del 1997, *ex art.* 8), regola che costituisce corollario del principio della responsabilità personale, codificato nell'art. 2, comma 2 del medesimo decreto, sia ai soci, sia al liquidatore. E tale principio assume viepiù rilevanza, ove si consideri che il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, convertito con L. 24 novembre 2003, n. 326, ha introdotto il canone della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni ammini-

strative tributarie (in relazione al quale si veda, tra le più recenti, Cass. 3 luglio 2015, n. 13730).

6.1. – La regola è principio di ordine generale, che definisce la fattispecie astratta sanzionatoria e che, in conseguenza, va applicata anche d'ufficio.

7. – Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M. – la Corte:

dichiara inammissibile il ricorso nei confronti della società estinta e lo rigetta nei confronti dei soci e del liquidatore. Condanna l'Agenzia a pagare le spese nei confronti delle parti costituite, che liquida in Euro 7000,00 per compensi, oltre al 15% a titolo di spese forfetarie ed oltre agli accessori. (*Omissis*).

La responsabilità della persona giuridica per le sanzioni fiscali: considerazioni alla luce di un recente arresto della Suprema Corte

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Alle radici della problematica: il principio di personalità della responsabilità sanzionatoria tributaria introdotto dal d.lgs. n. 472 del 1997. – 3. La riforma del 2003 e le soluzioni interpretative ipotizzate. – 4. La tesi accolta dalla Suprema Corte: critica alla soluzione adottata. – 5. Una conferma sistematica in merito alla possibilità di imputare all'ente collettivo la responsabilità sanzionatoria: cenni sul modello sanzionatorio previsto dal d.lgs. n. 231 del 2001. – 6. Gli effetti della sentenza sulla disciplina introdotta dall'art. 28, 4° comma, d.lgs. n. 175 del 2014.

1. – Introduzione

Con la sentenza annotata n. 9094, depositata il 7 aprile 2017, la Suprema Corte è tornata ad occuparsi di una fattispecie non infrequente nella pratica professionale, vale a dire del caso dell'estinzione di una società di capitali nel corso del procedimento giurisdizionale radicato avverso una pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria.

Larga parte della motivazione della sentenza affronta la tematica relativa alla possibilità di proseguire nei confronti degli ex soci l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società, anche nell'ipotesi di estinzione dell'ente collettivo conseguente ad una liquidazione conclusasi senza alcuna ripartizione di attivo (in linea con i propri precedenti⁽¹⁾), la Suprema Corte ha affermato che gli ex soci sono sempre destinati

⁽¹⁾ Si tratta in particolare delle sentenze rese a Sezioni Unite il 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072, che a loro volta richiamano le sentenze – anch'esse rese a Sezioni Unite – del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062. Le sentenze citate hanno inteso affrontare in maniera organica gli effetti, sia sostanziali sia processuali, derivanti dalla cancellazione dell'ente collettivo dal registro delle imprese, alla luce della riforma del diritto societario

a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società estinta ma non definiti all'esito della liquidazione, fermo restando il loro diritto di opporre al creditore gli eventuali limiti di responsabilità previsti dall'ordinamento positivo) (2).

I citati profili processuali, di sicuro interesse, sono stati peraltro già oggetto di commento da parte di diversi Autori (3).

operata con il d.lgs. n. 6 del 2003. Prima di tale riforma, la giurisprudenza era unanime nel ritenere che sotto il profilo civilistico la cancellazione della società dal registro delle imprese producesse un effetto di pubblicità c.d. "dichiarativa", senza comportare l'effettiva estinzione della società fino a quando fossero rimasti in essere residui rapporti giuridici facenti capo alla stessa prima della sua cancellazione. La riforma del 2003 – per il tramite della modifica dell'art. 2495 c.c. (il cui testo è riportato *infra* nella nota 2) – ha invece attribuito natura c.d. "costitutiva" agli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese, che pertanto, da allora, si ritiene comporti senza dubbio alcuno l'estinzione definitiva ed irreversibile della società pur in presenza di rapporti giuridici non definiti.

(2) Con riferimento alle società di capitali, la responsabilità degli *ex* soci è contenuta nei limiti dell'art. 2495, 2° comma, c.c., vale a dire fino a concorrenza di quanto dagli stessi riscosso in base al bilancio di liquidazione. L'art. 2495 c.c., come novellato dalla riforma del 2003, dispone quanto segue: "1. Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. 2. 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".

Con riferimento alle società di persone la responsabilità degli *ex* soci per i debiti sociali rimasti insoddisfatti dopo l'estinzione della società si atteggia allo stesso modo che *pendente societate*. Pertanto, con riferimento ai soci di società in nome collettivo ed ai soci accomandatari di società in accomandita semplice, tale responsabilità non subisce limitazioni. Il riferimento normativo è rappresentato dall'art. 2312 c.c., a norma del quale: "1. Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. 2. Dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi. 3. Le scritture contabili ed i documenti che non spettano ai singoli soci sono depositati presso la persona designata dalla maggioranza. 4. Le scritture contabili e i documenti devono essere conservati per dieci anni a decorrere dalla cancellazione della società dal registro delle imprese".

Una specifica limitazione è invece prevista per i soci accomandanti nelle società in accomandita semplice, ai sensi dell'art. 2324 c.c., che prevede quanto segue: "Salvo il diritto previsto dal secondo comma dell'articolo 2312 nei confronti degli accomandatari e dei liquidatori, i creditori sociali che non sono stati soddisfatti nella liquidazione della società possono far valere i loro crediti anche nei confronti degli accomandanti, limitatamente alla quota di liquidazione".

(3) T. Ventrella, *Il regime fiscale della successione dei soci alla società cancellata dal registro delle imprese*, in *Rass. trib.*, 2017, 1095 e ss.; L. Bianchi, *Le conseguenze sui processi tributari pendenti dell'incerta successione universale dei soci di una società cancellata*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 672 e ss.; P. Piantavigna – M. L. Mariella, *La responsabilità dei soci per i debiti della società estinta*, in *Corr. trib.*, 2017, 2236 e ss.

Mi sembra però che la sentenza di cui si discute presenti un ulteriore profilo di notevole interesse. Mi riferisco in particolare alle poche righe conclusive della sentenza, nelle quali la Suprema Corte “liquida” la questione afferente le sorti delle sanzioni amministrative tributarie irrogate nei confronti della società di capitali, affermando quanto segue: “L’estinzione della società ha determinato difatti l’intrasmissibilità della sanzione (arg. ex art. 8 del d.lgs. n. 472/97), regola che costituisce corollario del principio della responsabilità personale, codificato nell’art. 2, 2° co., del medesimo decreto, sia ai soci, sia al liquidatore. E tale principio assume viepiù rilevanza, ove si consideri che l’art. 7, 1° comma, del d.l. 30 settembre 2003 n. 269, convertito con l. 24 novembre 2003 n. 326, ha introdotto il canone della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie”.

Le conclusioni della Suprema Corte depongono nel senso della applicabilità, anche agli enti dotati di personalità giuridica, del principio di personalità della sanzione previsto per le persone fisiche dall’art. 2, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997. E ciò assume interesse sia perché, a quanto consta, si tratta della prima pronuncia resa in tal senso dalla Suprema Corte, sia perché l’attribuzione all’ente societario di una responsabilità diretta per le sanzioni fiscali è questione tuttora molto controversa nel dibattito dottrinale, nonostante la normativa di riferimento risalga ormai a diversi anni addietro.

Sotto questo profilo, quindi, la sentenza consente di formulare alcune osservazioni critiche in relazione alla motivazione formulata dalla Suprema Corte, ripercorrendo il dibattito sulla possibilità di riferire il principio di personalità della sanzione tributaria, espressamente formulato nell’ordinamento con riferimento alle persone fisiche⁽⁴⁾, anche alle persone giuridiche. Solo dall’accoglimento di questa tesi, infatti, può discendere l’applicabilità alle persone giuridiche anche di quel corollario del principio di personalità della sanzione rappresentato dal divieto della sua trasmissibilità ai “successori”⁽⁵⁾, vale a dire agli ex soci, cui viene a riferirsi il rapporto tributario pendente una volta venuto meno lo schermo societario.

Inoltre, la pronuncia in commento porta con sé alcune conseguenze di non poco momento relative all’ambito applicativo dell’art. 28, 4° comma,

⁽⁴⁾ Il principio di personalità della sanzione è recato dall’art. 2, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, che dispone quanto segue: “La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione”.

⁽⁵⁾ L’art. 8, d.lgs. n. 472 del 1997 prevede che: “L’obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi”.

d.lgs. n. 175 del 2014, che ha introdotto un regime di “sopravvivenza fiscale” dell’ente societario per un arco temporale di cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.

2. – *Alle radici della problematica: il principio di personalità della responsabilità sanzionatoria tributaria introdotto dal d.lgs. n. 472 del 1997*

L’adozione del principio personalistico nell’ordinamento amministrativo tributario risale alla riforma organica delle sanzioni operata con il d.lgs. n. 472 del 1997, a mezzo del quale sono stati recepiti diversi principi ed istituti di chiara matrice penalistica, funzionali alla rivisitazione in chiave afflittiva delle sanzioni amministrative tributarie.

La filosofia di fondo dell’intervento legislativo era quella di sanzionare la persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione.

Riferendo l’illecito al suo autore materiale, e subordinando la punibilità dell’autore della violazione all’imputabilità (art. 4) ed alla colpevolezza (art. 5), si è inteso quindi affermare anche in ambito tributario il principio personalistico di imputazione della sanzione di matrice penale, riassumibile nel noto brocardo *societas delinquere non potest*⁽⁶⁾.

Nonostante le dichiarazioni di intento, la stessa riforma ha tuttavia introdotto numerosi strumenti di ibridazione della responsabilità dell’autore della violazione, in particolare per mitigare la risposta sanzionatoria dell’ordinamento in tutte quelle ipotesi in cui l’autore della violazione si differenzia dal soggetto passivo del tributo, quindi tipicamente nel caso dei soggetti (dipendenti, amministratori di società, rappresentanti negoziali) che agiscono nell’esercizio delle proprie funzioni in nome e nell’interesse del contribuente, sia esso impresa individuale o collettiva.

In particolare, l’esigenza di porre un limite ragionevole alla responsabilità della persona fisica che abbia commesso una violazione nell’interesse di un altro soggetto è stata fronteggiata introducendo una forma di coresponsabilizzazione del contribuente nel cui interesse avesse agito l’autore della violazione.

⁽⁶⁾ Senza pretese di esaustività, tra i molti commenti alla riforma del sistema sanzionatorio operata nel 1997 si segnalano: L. Tosi, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1328 e ss.; R. Lupi, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.* 1998, 330 e ss.; G. Marongiu, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, retro*, 1998, 269 e ss.; F. Batistoni Ferrara, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente, retro*, 1999, 1509 e ss.; L. Del Federico, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss.

Il riferimento è all'art. 11, d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui il contribuente è anch'egli responsabile con l'autore della violazione per il pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione, purché si tratti di violazione di natura sostanziale compiuta, nel suo interesse, da un suo rappresentante o dipendente nell'esercizio delle proprie funzioni. In tali casi il contribuente è responsabile in solido al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso nei confronti dell'autore della violazione, ma con un'ulteriore particolarità per il caso di illeciti commessi dall'autore senza dolo o colpa grave e senza trarne diretto vantaggio, nei quali la sanzione può essere eseguita nei confronti dell'autore per una somma non eccedente 100 milioni di Lire (ora il suo corrispondente in Euro), fermo restando che il contribuente può assumere su di sé l'intero debito.

Ebbene, numerosi sono gli elementi dai quali potere evincere che tale meccanismo di corresponsabilizzazione si pone in chiara dissonanza con la funzione affittiva ed intimidatoria che, nelle intenzioni, il legislatore aveva inteso perseguire con la riforma del 1997.

In primo luogo, laddove si prevede in capo all'Amministrazione finanziaria la facoltà di richiedere l'adempimento del debito sanzionatorio ad un soggetto (il contribuente) diverso da chi ha commesso la violazione (l'autore). Inoltre, laddove la sanzione continua ad essere parametrata al tributo, pur essendo richiesta in pagamento ad un soggetto che non ha tratto vantaggio dall'illecito. E ancora, laddove la corresponsabilizzazione di chi ha tratto vantaggio dalla violazione avviene per il tramite di strumenti di matrice civilistica, vale a dire per il tramite dell'esercizio facoltativo del diritto di rivalsa, nei casi di violazione commessa dall'autore con dolo o colpa grave, ovvero, nei casi di colpa lieve, attraverso la scelta di assumere su di sé l'intero debito dell'autore oppure la sola parte eccedente i 100 milioni di Lire⁽⁷⁾.

In questo senso, la ripartizione in concreto dell'onere sanzionatorio in forza dell'attivazione di strumenti di matrice civilistica si pone in contraddizione con lo schema penalistico di responsabilità che il legislatore aveva inteso disegnare.

(7) In questo senso, cfr. F. Gallo, *Sanzioni amministrative tributarie: responsabilità dell'impresa*, in *Rass. trib.*, 2005, 27. In particolare l'Autore osserva come, facendo eccezione del caso in cui l'assunzione integrale del debito sanzionatorio avvenga attraverso l'opzione del contribuente per lo schema civilistico dell'accollo o espromissione, è dunque soprattutto sull'esercizio facoltativo del diritto di regresso che si fonda in ultima analisi l'operatività del sistema creato con il d.lgs. n. 472 del 1997.

Insomma, l'intreccio tra il modulo sanzionatorio personalistico "puro", applicabile alle sole ipotesi (minoritarie) di coincidenza tra contribuente ed autore della violazione, ed il principio personalistico "ibrido" applicabile alle ipotesi (maggioritarie) di separazione concettuale tra contribuente e trasgressore, ha comportato un sistema di applicazione delle sanzioni articolato su più livelli, caratterizzato da un elevato grado di complessità e di contraddittorietà⁽⁸⁾.

3. - *La riforma del 2003 e le soluzioni interpretative ipotizzate*

Si è così pervenuti ad una nuova, profonda modifica del sistema sanzionatorio tributario con l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, che ha introdotto la regola (1° comma) secondo cui "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"⁽⁹⁾, tuttavia precisando (3° comma) che, nei casi da esso disciplinati, le previsioni del d.lgs. n. 472 del 1997 "si applicano in quanto compatibili".

La stessa relazione di accompagnamento al decreto precisa che lo scopo della norma è quello di superare, quanto meno con riferimento alle strutture imprenditoriali complesse e dotate di personalità giuridica, il sistema personalistico cui era ispirato il modello del d.lgs. n. 472 del 1997, dove la posizione del contribuente (beneficiario del vantaggio economico della condotta contestata) risultava sotto il profilo concettuale nettamente separata da quella dell'autore materiale della violazione (al quale erano imputate le sanzioni previste a fronte dell'illecito).

Ebbene, se sono risultati da subito chiari gli effetti pratici della riforma, molte perplessità sono state sollevate sotto il profilo teorico, in quanto all'affermazione del principio generale di riferibilità della sanzione alla società o ente con personalità giuridica non ha fatto seguito alcuna regolamentazione specifica in merito ad ulteriori profili della disciplina sanzionatoria (criteri oggettivi o soggettivi di imputazione, cause di non punibilità, attenuanti, ecc.) che avrebbero meritato maggiore attenzione, liquidandosi il problema con un generico rinvio ad eventuali disposizioni

⁽⁸⁾ In questo senso, per tutti, si veda G. Falsitta, *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.* 1998, I, 475 e ss.

⁽⁹⁾ La norma si riferisce esplicitamente alle sole società ed agli enti con personalità giuridica, con esclusione quindi degli enti collettivi senza personalità giuridica, per i quali permane l'applicabilità del sistema sanzionatorio personalistico previsto dal d.lgs. n. 472 del 1997.

“compatibili” contenute nel d.lgs. n. 472 del 1997, che tuttavia, come notato, contiene un apparato punitivo funzionale al modello personalistico della responsabilità.

La norma ha pertanto sollevato molti dubbi interpretativi in merito alla propria portata ed al proprio ambito applicativo⁽¹⁰⁾.

Una prima posizione parte dal presupposto che la disposizione in commento costituisca un radicale punto di rottura rispetto al sistema sanzionatorio personalistico disciplinato dal d.lgs. n. 472 del 1997, a vantaggio di un modello punitivo incardinato esclusivamente sul principio del beneficio economico⁽¹¹⁾. In quest’ottica, viene privilegiata una lettura della prima parte dell’art. 7, d.l. n. 269 del 2003, che porta ad ascrivere alla società o all’ente dotato di personalità giuridica sia la responsabilità per la violazione sia la responsabilità per il pagamento della correlata sanzione. Questa interpretazione ha l’indubbio pregio di semplificare notevolmente il modello di riferibilità alle persone giuridiche della sanzione amministrativa tributaria, consentendo di potere accogliere una nozione ampia del principio di personalità della sanzione cristallizzato nell’art. 2, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, nel senso che le sanzioni amministrative tributarie andrebbero riferite a tutte le persone previste dall’ordinamento, siano esse fisiche o giuridiche⁽¹²⁾. Sotto altro profilo, però, questa interpretazione comporta una pressoché totale disapplicazione del 3° comma contenente la clausola di rinvio alle norme compatibili contenute nel d.lgs. n. 472 del 1997, con la conseguenza che, per le sanzioni irrogabili alle società ed agli enti dotati di personalità giuridica, sarebbero applicabili “per rinvio” unicamente le norme che disciplinano i procedimenti di irrogazione e di riscossione delle sanzioni.

⁽¹⁰⁾ Per un approfondimento sulle tesi interpretative proposte cfr. L. Murciano, *La “nuova” responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l’art. 7 del D.L. n. 69/2003*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, V, 666 e ss.; F. Gallo, *Sanzioni amministrative tributarie: responsabilità dell’impresa*, cit., 32 e ss.; C. Fava, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano, 2006, 115 e ss.

⁽¹¹⁾ Del resto, secondo una parte della dottrina, la normativa tributaria sarebbe generalmente violata sulla base di considerazioni di tipo economico, e questa circostanza imporrebbe la modulazione di un sistema sanzionatorio il cui la sanzione pecuniaria colpisce direttamente il soggetto che trae vantaggio dall’illecito, indipendentemente dall’autore materiale della condotta. Cfr. R. Lupi, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., 330 e ss.; D. Coppa – S. Sammartino, *Proposta di legge in tema di principi sulle sanzioni non penali in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1994, 1948.

⁽¹²⁾ In questi termini si esprime F. Cerioni, *L’art. 7 del D.L. e l’imputabilità alla persona giuridica delle violazioni tributarie: una rivoluzione copernicana*, in *Fisco*, 2004, 533 e ss. In termini analoghi, cfr. A. Garcea, *Il paradosso della responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni tributarie secondo il D.L. n. 269/2003*, in *Fisco*, 2004, 4670 e ss.

Un'altra posizione si fonda sulla valorizzazione del tenore letterale del 1° comma dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2006, che sembra solamente "porre le sanzioni a carico" della persona giuridica. In quest'ottica, la persona giuridica sarebbe solamente il soggetto responsabile per il pagamento della sanzione pecuniaria conseguente ad una violazione tributaria, in forza di una obbligazione di carattere civilistico⁽¹³⁾. Secondo questa interpretazione, la violazione andrebbe pur sempre ricondotta alla persona fisica autrice dell'illecito, cui dovrebbero continuare a riferirsi le disposizioni del d.lgs. n. 472 del 1997 sulla determinazione della sanzione⁽¹⁴⁾.

4. – *La tesi accolta dalla Suprema Corte: critica alla soluzione adottata*

Nel momento in cui la Suprema Corte con la sentenza in commento argomenta che l'estinzione della società determina l'intrasmissibilità della sanzione agli *ex soci*, quale corollario del principio della responsabilità personale codificato nell'art. 2, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, la Corte accoglie con favore una interpretazione dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, che si allinea al primo filone interpretativo sopra tratteggiato.

In altri termini, la Suprema Corte giunge ad imputare alla società o all'ente dotato di personalità giuridica sia la responsabilità per la violazione sia la responsabilità per il pagamento della correlata sanzione, superando "de plano" il tradizionale principio per cui *societas delinquere non potest*.

Partendo da questa considerazione, e ritenendo quindi la sanzione direttamente ascrivibile alla società, l'ulteriore effetto rappresentato dalla intrasmissibilità delle sanzioni agli *ex soci* a seguito della estinzione dell'ente collettivo altro non è che una naturale conseguenza logica dell'impostazione accolta a monte dalla Corte: essendo la sanzione tributaria direttamente imputabile alla società, nessuno può essere chiamato a risponderne al suo posto, nemmeno coloro (gli *ex soci*) che per effetto della

⁽¹³⁾ A sostegno di questa interpretazione, se non erro, cfr. A. Giovannini, *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2013, 509 ss.

⁽¹⁴⁾ In dottrina è stata inoltre ipotizzata una terza soluzione, che fa leva sulla c.d. teoria dell'immedesimazione organica, secondo cui le persone giuridiche non possono agire se non attraverso i propri rappresentanti, il cui operato è direttamente riferibile all'ente (per una approfondita descrizione della teoria della immedesimazione organica, cfr. G. De Vero, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Giuffrè, Milano, 2008, 40 e ss., in cui vengono altresì argomentate le ragioni alla base della tradizionale difficoltà del suo accoglimento nel nostro ordinamento). Questa posizione sembra tuttavia urtare con la possibilità di ravvisare in capo agli enti collettivi l'atteggiamento psicologico di dolo o colpa, nonché con gli indici personalistici cui è commisurata la sanzione.

estinzione dell'ente collettivo tornano, di regola, a rispondere dei rapporti sociali rimasti insoddisfatti.

Sotto questo profilo, è evidente nelle parole della Suprema Corte il riemergere del trattamento dell'estinzione societaria quale fenomeno successorio "*sui generis*"⁽¹⁵⁾: così come il decesso della persona fisica comporterebbe l'intrasmissibilità della sanzione fiscale agli eredi, così la cancellazione della società dal registro delle imprese determinerebbe un analogo effetto estintivo della sanzione irrogata alla società.

La soluzione proposta dalla Suprema Corte mi sembra tuttavia criticabile sotto diversi profili.

In primo luogo, sotto il profilo della logica giuridica posta a fondamento del *decisum*, così come esplicitata nella motivazione. Infatti, nella sentenza in commento la Suprema Corte sembra dare per assodata l'applicabilità alla persona giuridica del principio personalistico di imputazione della sanzione (e del correlato principio di intrasmissibilità della sanzione agli ex soci), richiamando l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, solo quale argomento "rafforzativo" del proprio convincimento ("E tale principio assume viepiù rilevanza, ove si consideri che l'art. 7..."). Ma, come notato, il contesto normativo di riferimento richiede un'operazione interpretativa affatto diversa, per certi versi capovolta, essendo articolato in modo tale che l'applicabilità alle persone giuridiche delle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 472 del 1997, debba essere valutato proprio alla luce del contenuto che si ritiene di attribuire all'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, che al 3° comma richiama le norme del primo "in quanto compatibili".

Ma anche sorvolando su questa osservazione di carattere "metodologico", mi sembra che la linea interpretativa abbracciata dalla Suprema Corte, che ascrive alla società o all'ente dotato di personalità giuridica la responsabilità diretta per la violazione (oltre che la responsabilità per il pagamento della correlata sanzione), finisce per accogliere una impostazione che, in considerazione del dato positivo rilevante, non possiede solide basi.

Difatti, è indubbio che il sistema sanzionatorio introdotto dal d.lgs. n. 472 del 1997, malgrado gli elementi di eterogeneità che lo caratterizzano (il riferimento è alle sopra richiamate ipotesi di corresponsabilità tra autore della violazione e beneficiario della condotta, individuati dagli artt. 5 e 11), fa riferimento ad una responsabilità di tipo personale riferita alla persona

⁽¹⁵⁾ Si tratta di una impostazione seguita nelle già richiamate sentenze rese a Sezioni Unite il 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072, ed il 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062.

fisica. Lo stesso art. 2, 2° comma, si riferisce espressamente alla persona fisica quale soggetto cui riferire la sanzione per la condotta illecita contestata. Senza considerare che l'art. 7 del medesimo decreto, nel fissare i criteri di determinazione della pena, fa esplicito riferimento alla personalità del responsabile ed alle sue condizioni economiche e sociali.

In altri termini, il modello sanzionatorio previsto dal d.lgs. n. 472 del 1997 presuppone la possibilità di ravvisare in capo ad una persona fisica un atteggiamento psicologico di dolo o di colpa nel porre in essere un comportamento vietato dalla legge, tale per cui il soggetto può essere chiamato a risponderne in ragione delle sue condizioni personali nonché del predetto atteggiamento psicologico.

Mi sembra quindi che traslare "tout court" sulla persona giuridica il modello punitivo introdotto dal d.lgs. n. 472 del 1997 – così come fatto dalla Suprema Corte con la sentenza in commento – rappresenti una strada non consentita dall'attuale dettato normativo⁽¹⁶⁾.

Mi sembra invece molto più ragionevole, nonché aderente allo stato della legislazione, l'interpretazione che valorizza la formulazione letterale dell'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, che, a ben guardare, non sembra affatto imputare alla persona giuridica la responsabilità per la sanzione, ma sembra solamente imporre alla stessa l'obbligo di pagamento di una somma corrispondente alla sanzione.

Secondo questa interpretazione (corrispondente al secondo filone interpretativo sopra indicato) la persona giuridica sarebbe la sola responsabile per il pagamento della sanzione, ma il responsabile dell'illecito resterebbe pur sempre il suo autore materiale, cui continuerebbero a fare riferimento i criteri soggettivi di determinazione della sanzione fissati dall'art. 7, d.lgs. n. 472 del 1997.

Certo, come pure segnalato da attenta dottrina⁽¹⁷⁾, anche questa impostazione non può considerarsi del tutto soddisfacente, soprattutto perché comporta che la misura della sanzione sia determinata sulla base del comportamento e delle condizioni personali di un soggetto (l'autore materiale) su cui poi non ricade l'onere sanzionatorio. Tuttavia va notato come l'ordinamento sanzionatorio tributario già prevede alcune ipotesi in cui si verifica la predetta divaricazione, tipicamente nelle ipotesi del-

⁽¹⁶⁾ Mi sembra dello stesso avviso anche F. Gallo, *Sanzioni amministrative tributarie: responsabilità dell'impresa*, cit., 34.

⁽¹⁷⁾ Cfr. L. Murciano, *La "nuova" responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del D.L. n. 69/2003*, cit., 672; F. Gallo, *Sanzioni amministrative tributarie: responsabilità dell'impresa*, cit., 34.

l'amministratore che ha violato la normativa fiscale senza dolo o colpa grave e che pertanto può usufruire dell'accollo del debito da parte del beneficiario della violazione (art. 11, 6° comma, d.lgs. n. 472 del 1997).

Insomma, in attesa di una auspicabile riforma organica della materia, questa soluzione mi pare quella meno distonica rispetto all'impostazione che informa l'art. 7, d.l. n. 269 del 2003, nonché il d.lgs. n. 472 del 1997.

E, però, l'accoglimento di questa impostazione potrebbe portare a conclusioni ben differenti da quelle raggiunte dalla Corte. Infatti, come già notato, secondo questa prospettiva l'obbligazione per il pagamento della sanzione in capo alla società non troverebbe la propria fonte nel principio della responsabilità personale, ma avrebbe matrice civilistica, con tutte le conseguenze del caso in tema di (in)trasmissibilità agli eredi (*rectius*, agli ex soci) delle relative somme originariamente richieste in pagamento alla società⁽¹⁸⁾.

5. – Una conferma sistematica in merito alla possibilità di imputare all'ente collettivo la responsabilità sanzionatoria: cenni sul modello sanzionatorio previsto dal d.lgs. n. 231 del 2001

Tutto quanto sopra esposto non vuol certo dire che per le persone giuridiche non sia concepibile un modello sanzionatorio tributario incardinato sul criterio del vantaggio tratto dall'ente collettivo, slegato dal principio personalistico di attribuzione della responsabilità alla persona fisica autrice della condotta.

Del resto, la Carta costituzionale non impone di attribuire la responsabilità amministrativa alla persona fisica che ha posto in essere la condotta illecita⁽¹⁹⁾, essendo il legislatore libero di decidere se assoggettare alla sanzione chi ha tratto beneficio dalla condotta, l'autore materiale oppure entrambi.

Ma laddove si decida di imputare la responsabilità sanzionatoria alla persona giuridica che ha tratto vantaggio dalla violazione, ciò non può che

⁽¹⁸⁾ Del resto, già sotto la vigenza del sistema dell'illecito amministrativo tributario disciplinato dalla l. n. 4 del 1929, la dottrina e la giurisprudenza prevalenti avevano riconosciuto alla pena pecuniaria il carattere civile dell'obbligazione, pur in presenza di una funzione prevalentemente retributiva. Proprio facendo leva sul carattere ibrido della misura sanzionatoria, parte della dottrina riteneva trasmissibile agli eredi la pena pecuniaria.

⁽¹⁹⁾ La tesi secondo cui nel campo delle sanzioni amministrative non trova alloggio il principio di personalità espresso per la materia penale dall'art. 27 Cost. è condivisa da ampia dottrina. Senza pretese di esaustività, cfr. Paliero – Travi, voce: *Sanzioni amministrative*, in *Enc. dir.*, Giuffrè, Milano, 1989, 360 e ss.; F. Batistoni Ferrara, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, cit., 1509 e ss.

avvenire in forza di un articolato normativo che non lasci dubbi in merito. Il che, però, non è il caso della normativa che disciplina la responsabilità per le sanzioni tributarie delle persone giuridiche, per tutte le ragioni anzidette.

A conferma sistematica di quanto appena sopra esposto (cioè che nulla impedisce di imputare la responsabilità sanzionatoria in capo all'ente collettivo), si consideri che il nostro ordinamento già prevede ipotesi di questo genere.

Il riferimento è alla responsabilità amministrativa da reato degli enti introdotta dal d.lgs. n. 231 del 2001⁽²⁰⁾.

Come noto, questa normativa ha introdotto per la prima volta nell'ordinamento la responsabilità sanzionatoria delle persone giuridiche nonché delle società ed associazioni anche prive di personalità giuridica, sia pure limitatamente alla commissione di specifici reati da parte di soggetti legati all'ente stesso da un rapporto funzionale (amministratore, dirigente, dipendente) e sempre che il reato sia stato posto in essere nell'interesse dell'ente o che dalla sua commissione l'ente abbia tratto vantaggio.

Ebbene, se risulta ampiamente discussa la natura della responsabilità in commento⁽²¹⁾, appare invece pacifico che la stessa è concepita dalla

⁽²⁰⁾ Sulla responsabilità amministrativa degli enti introdotta dal d.lgs. n. 231 del 2001 la letteratura è sterminata. Senza pretese di esaustività, cfr. De Vero, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Giuffrè, Milano, 2008; Romano, *La responsabilità amministrativa degli enti, società o associazioni: profili generali*, in *Rivista delle Società*, 2002, 400 e ss.; Travi, *La responsabilità della persona giuridica nel D.Lgs. n. 231/2001: prime considerazioni di ordine amministrativo*, in *Le Società*, 2001, 1305 e ss.; De Simone, *I profili sostanziali della responsabilità c.d. amministrativa degli enti: la "parte generale" e la "parte speciale" del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, in AA.VV., *Responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Cedam, Padova, 2002, 73 e ss. Per la giurisprudenza cfr. Trib. Torino, sez. I pen., 12 gennaio 2007; Trib. Palermo, 22 gennaio 2007; Trib. Milano, sez. X pen., 20 ottobre 2011 (nella quale si legge quanto segue: "De jure condito, dunque, si deve concludere che l'estinzione della società a seguito della sua liquidazione e della sua cancellazione dal registro delle imprese comporta, ai fini penali, l'estinzione dell'illecito e la conseguente improcedibilità dell'azione penale, analogamente a quanto avviene nel caso di morte della persona fisica cui sia imputato un reato").

⁽²¹⁾ La pluralità delle posizioni espresse sul tema è paradigmaticamente rappresentato dalla sentenza della Corte di Cassazione 16 luglio 2010, n. 27735, secondo cui la responsabilità amministrativa da reato degli enti costituisce un "tertium genus" di responsabilità rispetto a quella penale ed a quella amministrativa: "Il D.Lgs. n. 231 del 2001 ha introdotto un tertium genus di responsabilità rispetto ai sistemi tradizionali di responsabilità penale e amministrativa, prevedendo un'autonoma responsabilità amministrativa dell'ente in caso di commissione, nel suo interesse o a suo vantaggio, di uno dei reati espressamente elencati nella sezione 3^a da parte di un soggetto che riveste una posizione apicale, sul presupposto che il fatto-reato è fatto della società, di cui essa deve rispondere".

legge come effetto della *voluntas* dell'ente, che colposamente crea le condizioni nelle quali dirigenti ed amministratori possono perpetrare illeciti.

In particolare, la c.d. "colpa da organizzazione" dell'ente consiste nel non avere predisposto un insieme di accorgimenti organizzativi idonei a prevenire la commissione di reati del tipo di quello realizzato ad opera di soggetti posti in posizione apicale, con la conseguenza che il riscontro di tale *deficit* organizzativo consente una imputazione all'ente dell'illecito penale realizzato nel suo ambito operativo.

Nell'ambito della responsabilità così come configurata dal d.lgs. n. 231 del 2001, vale a dire quale (chiara) responsabilità propria dell'ente, l'estinzione dell'illecito contestato alla società si pone come logica conseguenza della cancellazione della stessa dal registro delle imprese.

Questa conclusione, del resto, è quella che meglio si conforma ai principi di fondo della materia in esame, considerato altresì che l'art. 27 del medesimo decreto dispone che dell'obbligazione per il pagamento della sanzione pecuniaria risponde soltanto l'ente con il suo patrimonio o fondo comune⁽²²⁾.

6. – *Gli effetti della sentenza sulla disciplina introdotta dall'art. 28, 4° comma, d.lgs. n. 175 del 2014*

Un ultimo spunto di riflessione, sicuramente meritevole di maggiori approfondimenti, riguarda gli effetti della sentenza di cui si discute in rapporto alla disposizione – vivacemente criticata dalla dottrina – introdotta dall'art. 28, 4° comma, d.lgs. n. 175 del 2014⁽²³⁾, che legittimerebbe

⁽²²⁾ Tale soluzione è anche quella che risulta maggiormente accreditata sia in dottrina sia in giurisprudenza. Per la dottrina cfr. V. Napoleoni, *Le vicende modificative dell'ente, in Reati e responsabilità degli enti*, a cura di G. Lattanzi, Giuffrè, Milano, 2010, 283 e ss.; P. Sfamini, *Responsabilità patrimoniale dell'ente, in Responsabilità "penale" delle persone giuridiche*, a cura di Giarda, Mancuso, Spangher, Varraso, Ipsoa, Milano, 2007, 250 e ss. Nel senso della irragionevolezza della tesi per cui la cancellazione della società imputata per un reato previsto dal d.lgs. n. 231 del 2001 darebbe luogo a una causa estintiva della responsabilità cfr. G. Sicignano, *Gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese sulla responsabilità "da reato" dell'ente*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2014, 153 e ss.

⁽²³⁾ A norma del quale: "Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni ed 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". La norma in commento è stata introdotta con l'esplicita finalità, riportata nella relazione esplicativa al testo del decreto presentato al Parlamento, di rendere più efficaci le azioni di recupero dei crediti tributari e contributivi. Ciò, ritenendosi che il termine di un anno dall'estinzione della società, previsto dall'art. 2495 c.c., entro il quale è ritenuta legittima la notifica della richiesta creditoria del Fisco presso l'ultima sede sociale, non sia compatibile "con i termini per l'espletamento

la validità e l'efficacia dei provvedimenti, anche sanzionatori, notificati dall'Amministrazione finanziaria alla società entro cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.

Ora, se la sentenza qui in commento ammette la responsabilità propria della persona giuridica per le sanzioni tributarie e, di conseguenza, l'intrasmissibilità delle stesse agli *ex* soci, non sembra irragionevole affermare che l'interpretazione in esame si risolva in una parziale abrogazione dell'art. 28, 4° comma, d.lgs. n. 175 del 2014, nella parte in cui la disposizione si riferisce alle somme irrogate nei confronti della società a titolo di sanzioni.

Infatti, il campo di operatività della predetta norma presuppone l'avvenuta richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese; effetto questo che, anche ai fini fiscali, è comunque destinato a trovare concreta realizzazione, seppure ad esito della più ampia tempistica imposta dalla norma in esame.

Su queste basi, allora, non si vede quale senso possa avere consentire all'Amministrazione finanziaria di portare avanti la propria pretesa sanzionatoria nei confronti della società che ha già richiesto la cancellazione dal registro delle imprese se poi, nel solco dell'interpretazione fornita dalla Suprema Corte con la sentenza in esame, al concretizzarsi della estinzione (sia essa immediata oppure "posticipata", come vorrebbe la norma ai soli fini fiscali), la sanzione stessa non potrà in ogni caso essere recuperata nei confronti degli *ex* soci (cui non si trasmette) e, quindi, sarà posta nel nulla.

Sembra quindi che, accedendo all'interpretazione fatta propria dalla Suprema Corte in materia di sanzioni tributarie irrogabili alle persone giuridiche, l'enunciato legislativo contenuto nell'art. 28, 4° comma, d.lgs. n. 175 del 2014, quanto meno per tutto ciò che è ivi previsto con riferimento alle sanzioni, risulti svuotato di ogni utilità pratica.

avv. GABRIELE FERLITO

delle ordinarie attività di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione". La norma è stata vivacemente criticata in dottrina. Tra tutti si segnalano i commenti di: G. Frasoni, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta o di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, 47 e ss.; R. Bianchi, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità tributaria dei soci, retro*, 2015, 19 e ss.; A. Carinci, *L'estinzione della società e la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci*, in *Fisco*, 2015, 2843 e ss.; A. Guidara, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 375 e ss.