



Società cancellate ed estinte

Problematiche processuali e tributarie

Lavoro della Commissione Accertamento e Contenzioso Tributario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova
Coordinatore: Dott. FILIPPO SALOMONE



Il Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova ringrazia i membri della Commissione "Accertamento e Contenzioso Tributario" per il lavoro svolto e l'impegno profuso.



INDICE

- 1) INTESAZIONE E NOTIFICA DI ATTI IMPOSITIVI ED ESATTIVI A SOCIETÀ
CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE
pag. 4
a cura di STEFANO AREZZI
a cura di LUCA VALDATA
- 2) EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ SUI RAPPORTI
GIURIDICI E GIUDIZI PENDENTI
pag. 13
a cura di ROBERTO PISCHEDDA
a cura di ANDREA TONCINI
- 3) LA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ - EFFETTI SULLA RESPONSABILITÀ
DI AMMINISTRATORI, LIQUIDATORI E SOCI ALLA LUCE DELL'ART. 36 DEL
D.P.R. 602/1973 E SUCCESSIVE MODIFICHE
pag. 21
a cura di ANDREA COSENZA



INTESTAZIONE E NOTIFICA DI ATTI IMPOSITIVI ED ESATTIVI A SOCIETÀ CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

(a cura di STEFANO AREZZI e LUCA VALDATA)

In riferimento alle indicazioni in tema di cancellazione delle società dal registro delle imprese fornite dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione,¹ vale la pena ripercorrere alcune considerazioni sugli effetti riverberati dal fenomeno estintivo sia sul piano formale sia su quello sostanziale.

Occorre preliminarmente segnalare che, a fronte di una casistica estremamente variegata sul piano teorico, la limitatissima produzione dell'Amministrazione sul versante impositivo impone particolare prudenza all'utilizzo di rigidi schemi generali, a fronte dei quali non corrispondono risposte giurisprudenziali univoche.

In primo luogo, si osserva che, in ambito civilistico, le limitazioni soggettive ed oggettive al "fenomeno di tipo successorio" postulato dall'art. 2495 c.c.², così come inquadrato e ricomposto dalla recente giurisprudenza di legittimità, trovano fondamento nella cessazione dell'ente collettivo, con conseguente definitiva perdita di soggettività giuridica e di legittimazione processuale attiva e passiva.³

Ciò, espressamente, per quanto alle società di capitali, sulla base della citata disposizione codicistica; in via interpretativa, invece, estensivamente recuperata una ricostruzione organica del quadro, per le società personali e ferma restando l'efficacia dichiarativa della cancellazione dal Registro delle Imprese.⁴

In definitiva, onde evitare una unilaterale disposizione del diritto altrui ad effetto della cancellazione volontaria, il sistema offre ai creditori insoddisfatti un meccanismo di garanzia successiva, attivabile a circostanziate condizioni, senza che possa essere in alcun modo compromessa la definitività dell'evento estintivo.⁵

¹ Cass. SS.UU., nn. 4060, 4061, 4062 del 22 febbraio 2010; Cass. SS.UU. nn. 6070, 6071, 6072 del 12 marzo 2013; cfr. Cass., n. 9094/2017.

² "Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.

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".

³ C.T.P Genova, n. 718/2/2016.

⁴ Cass. SS.UU., n. 6070/2013: "Per ragioni di ordine sistematico, desunte anche dal disposto del novellato art. 10 della legge fallimentare, la stessa regola è apparsa applicabile anche alla cancellazione volontaria delle società di persone dal registro, quantunque tali società non siano direttamente interessate dalla nuova disposizione dell'art. 2495 e sia rimasto per loro in vigore l'invariato disposto dell'art. 2312 (integrato, per le società in accomandita semplice, dal successivo art. 2324)".

⁵ Cass. SS.UU. nn. 6070 e 6072 del 2013: "deve escludersi che la cancellazione dal registro, pur provocando l'estinzione dell'ente debitore, determini al tempo stesso la sparizione dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi dei terzi, è del tutto naturale immaginare che questi debiti si trasferiscano in capo a dei successori e che, pertanto, la previsione di chiamata in responsabilità dei soci operata dal citato art. 2495 implichi, per l'appunto, un meccanismo di tipo successorio, che tale è anche se si vogliono



Oggetto di acceso dibattito e contrastanti pronunce è stato, in particolare, il tema dell'ambito della responsabilità successoria individuata dall'art. 2495 c.c. per la posizione del socio, con particolare riguardo ai presupposti di attivazione ed alla fonte dell'obbligazione originaria (già cristallizzata alla chiusura della fase liquidatoria o, viceversa, attivata a posteriori dall'Amministrazione, successivamente all'estinzione).⁶

Si segnala sul punto, la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 2444/2017, secondo cui gli ex soci di società di capitali subentrano nel rapporto di imposta *“solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione”*.⁷

Se quanto precede descrive esclusivamente l'assetto civilistico della fattispecie, l'inquadramento fiscale, radicalmente rivoluzionato ad effetto dell'art. 28, c. 4 del D. Lgs. n. 175/2014, in vigore dal 13 dicembre 2014 (c.d. *“decreto semplificazioni fiscali”*), impone un completo scollamento dall'impostazione proposta, operando non già sulla norma che disciplina l'estinzione - riconducibile esclusivamente all'art. 2495 c.c. - bensì sull'opponibilità tributaria degli effetti collegati.

Secondo la nuova citata disposizione, infatti, *“ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione, dei tributi, e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese”*.

Tramite ricorso ad una *fiction iuris*, la società ritorna temporaneamente in vita; si origina così un doppio binario tra il piano civilistico, e quello fiscale, costituito da un

rifiutare improprie suggestioni antropomorfe derivanti dal possibile accostamento tra l'estinzione della società e la morte di una persona fisica. La ratio della norma dianzi citata, d'altronde, palesemente risiede proprio in questo: nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto”.

⁶ C.T.R. Bologna, n. 1713/11/2014: *“La ratio dell'art. 2495 c.c. è di circoscrivere la responsabilità dei singoli soci nei limiti in cui essi siano stati effettivi percettori di una quota parte delle attività che dovevano essere destinate a soddisfare i creditori sociali. L'attribuzione patrimoniale effettuata a favore del socio in base al bilancio finale di liquidazione rappresenta non solo il limite, oltre il quale nulla potrà pretendere il creditore, ma anche il fondamento vero e proprio di ogni sua pretesa”*. Ed ancora: *“L'Erario, affinché possa esperire validamente l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore e dei soci di una società non più esistente, deve essere in possesso di un titolo dal quale risulti un credito certo nei confronti della società, in quanto costituito o accertato prima della cancellazione della società dal registro delle imprese. Ne consegue che qualsiasi pretesa fiscale è priva di efficacia nei confronti dei soci e/o del liquidatore se all'atto della cancellazione non risultino notificati accertamenti tributari formalizzati prima della chiusura della liquidazione societaria”*.

⁷ Cfr. Cass., Ord. n. 20358/2015; contra: Cass., n. 9094/2017: *“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 affatto 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”*.



differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione (che si è comunque verificata), a beneficio della sola A.F. e degli altri enti impositori o di riscossione.

Viene risolto dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 6743/2015⁸ il problema pregiudiziale riguardante la portata sostanziale e non procedurale⁹ della nuova disciplina, con applicazione non retroattiva della stessa, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate con Circ. n. 31/E/2014 e Circ. n. 6/E/2015. Occorre quindi considerare lo spartiacque del 13 dicembre 2014 – data di entrata in vigore della novella – per l'applicazione del corretto regime estintivo, ai fini fiscali.

In particolare, l'art. 28, c. 4 del D. Lgs. n. 175/2014 si applica in tutti i casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal Registro delle Imprese sia stata presentata dal 13 dicembre 2014 e non si applica per le richieste presentate in epoca precedente.¹⁰

In assenza di pronunce giurisprudenziali sul tema specifico, ci si può interrogare sulla teorica applicabilità della disciplina al caso delle cancellazioni d'ufficio ex art. 2490 c.c. (omessa presentazione del bilancio per tre anni), difettando, nella fattispecie una vera e propria "richiesta di cancellazione". Tuttavia, qualificando *latu sensu* l'inerzia circa gli adempimenti pubblicitari di bilancio quale indiretta volontaria manifestazione di volontà, appare coerente ritenere applicabile anche alla fattispecie in esame l'istituto dell'estinzione quinquennale fiscale.

Alla luce di quanto sopra, a seguito della cancellazione della società dal Registro delle Imprese, ove non ricorrano i presupposti temporali per l'applicazione dell'art. 28, c. 4 del D. Lgs. n. 175/2014:

- A) l'atto impositivo intestato alla società è inesistente,¹¹ stante il venir meno della soggettività giuridica dell'ente collettivo;¹² la notifica deve considerarsi del tutto priva di effetti, a prescindere dal luogo di notifica e dal destinatario della stessa.¹³ In

⁸ Cass., n. 6743/2015: "Occorre perciò concludere che il comma 4 dell'art. 28 del d.lgs. n. 175 del 2014, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese, non ha efficacia retroattiva e, pertanto, il differimento quinquennale (operante nei soli confronti dell'amministrazione finanziaria e degli enti creditori o di riscossione, indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ. si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (richiesta che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente)".

⁹ Cass., n. 6743/2015: "La norma, pertanto (contrariamente a quanto talora sostenuto dall'amministrazione finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale e non "procedurale", in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento e di riscossione: il caso in esame, cioè, è del tutto diverso da quello di interventi normativi che, ad esempio, incidano sulla disciplina dei termini del processo tributario o prolunghino i termini di accertamento o introducano nuovi parametri di settore e che, per loro natura, possono applicarsi a fattispecie processuali o sostanziali precedenti".

¹⁰ Recentemente, nel panorama ligure, C.T.R. Genova, n. 77/6/2017, C.T.R. Genova, n. 499/6/2017, C.T.P. Genova, n. 246/2/2017.

¹¹ C.T.R. Milano, n. 50/19/2013; C.T.R. Milano, n. 51/19/2013; C.T.P. Imperia, n. 4/1/2015: "Dopo la cancellazione dal registro delle imprese, tutti gli atti intestati alla società estinta devono essere considerati inesistenti".

¹² Cfr. Cass., n. 2444/2017; Cass., Ord. n. 3916/2016 e n. 13259/2015.

¹³ Cfr. C.T.R. Firenze, n. 3 del 19 gennaio 2012: "Questa Commissione ritiene valido e fondato quanto eccepito nell'appello incidentale, secondo cui la notifica di avvisi di accertamento ad una società



termini processuali, si ritiene ammissibile l'impugnazione da parte del soggetto che riceve la notifica dell'atto, al solo fine di eccepire, in via assolutamente pregiudiziale, il difetto di legittimazione passiva stante l'avvenuta estinzione dell'ente; ciò escludendo, nel caso specifico, l'applicabilità del meccanismo processuale della sanatoria per raggiungimento dello scopo. Alternativamente risulta percorribile la via della non impugnazione, non essendo suscettibili di consolidamento per mancata opposizione gli effetti di un atto giuridicamente inesistente. In tal caso, stabilita la perdita di soggettività giuridica in capo alla società,¹⁴ eventuali ulteriori pretese esattive che dovessero successivamente venire attivate nei confronti di liquidatori e soci in base dell'art. 2495 c.c. legittimerebbero i soggetti indicati – ora destinatari della notifica – all'impugnazione, deducendo pregiudizialmente la nullità per nullità/inesistenza dell'atto presupposto.

- B) Nella prospettiva di un “fenomeno di tipo successorio”¹⁵ introdotto dall'Art. 2495 c.c., e diffusamente argomentato dalla Corte di Cassazione per quanto all'ambito applicativo, in presenza di attività residue ripartite tra i soci e fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse, l'ente impositore è legittimato all'accertamento nei confronti dei soci (e dei liquidatori se il mancato pagamento è dipeso dalla colpa di

giuridicamente estinta non può considerarsi valida per assenza di legittimazione processuale in capo alla società cancellata dal registro delle imprese. Su tale argomento le Sezioni Unite civili della Cassazione sono recentemente intervenute con sentenza 22/02/2010 n. 4062 per definire l'incertezza venuta a determinarsi a seguito della modifica apportata dall'art. 4 del D. Lgs. 17/01/2003 n. 6 che a partire dal 01/01/2004 ha stabilito una nuova disciplina in tema di cancellazioni di società di capitali dal registro delle imprese. Il nuovo art. 2495 che sostituisce il precedente art. 2456, per disciplinare la cancellazione delle società dal registro delle imprese introduce la locuzione “ferma restando l'estinzione della società”, che essendo stata variamente interpretata dalle sezioni semplici della Cassazione, ha dato luogo alla rimessione alle sezioni unite per la risoluzione del contrasto interpretativo.

La citata sentenza delle sezioni unite della Cassazione stabilisce, eliminando ogni incertezza, che per effetto della riforma del diritto societario introdotta dal D. Lgs. N. 6/2003, le società si estinguono definitivamente con la cancellazione dal registro delle imprese, per cui, a far data dal 01/01/2004 data d'entrata in vigore della modifica normativa dell'art. 2495, la cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese priva la società estinta di ogni legittimazione sostanziale e processuale. Quanto sopra fa venire meno quello che prima della introduzione della riforma del diritto societario costituiva “ius receptum secondo cui la cancellazione di una società dal registro delle imprese non ne determinava l'estinzione ove non fossero ancora esauriti tutti i rapporti giuridici facenti capo alla società stessa, orientamento che garantiva la prosecuzione della capacità giuridica e processuale della società di capitali”.

¹⁴C.T.P. Firenze, n. 14/4/13 del 01/07/2013; C.T.P. Macerata, n. 72/2/2013 .

¹⁵ Cass., n. 2444/2017: “Quanto poi alla posizione dei soci, occorre rammentare che, ai sensi dell'art. 2495 c.c., (nel testo risultante dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D. Lgs. n. 6 del 2003), a seguito dell'estinzione della società, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente società, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (Sez. U, n. 6070 del 2013, cit). Trattandosi nel caso di specie di società di capitali gli ex soci possono dunque ritenersi subentrati dal lato passivo nel rapporto d'imposta solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione. L'accertamento di tali circostanze costituisce presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della legittimazione ad causam ai fini della prosecuzione del processo ai sensi dell'art. 110 c.p.c. e, come tale, in presenza - come nella specie - di contestazione sul punto, va provata dal soggetto che si costituisce in giudizio in tale qualità”.



questi), in relazione alle dichiarazioni dei redditi presentate dalla società, secondo gli ordinari termini di decadenza.

Gli atti di impositivi devono essere intestati e notificati ai soci (e ai liquidatori), poiché in capo costoro si sono realizzate le condizioni di cui all'art. 2495 c.c.

Sotto il profilo della motivazione dell'atto, nel rispetto della L. n. 212/2000, deve essere garantita al destinatario la possibilità di ripercorrere il procedimento logico e giuridico che costituisce fondamento della pretesa tributaria.¹⁶

Nel caso di specie, è evidentemente richiesto particolare riguardo alla posizione giuridica oggettiva e soggettiva del socio e del liquidatore nei confronti del quale è attivata la responsabilità di cui all'art. 2495 c.c..¹⁷ (presenza di attività ripartite, ambito di responsabilità fino a concorrenza di quanto effettivamente riscosso, condotta colposa del liquidatore), in aggiunta alla necessità di esplicitare le considerazioni fondamentali circa il fondamento della pretesa fiscale in capo alla società.¹⁸ L'impugnazione dell'atto compete esclusivamente ai soggetti destinatari (soci e liquidatori), così come anzi delineato, a pena d'inammissibilità.

¹⁶ C.T.P. Genova, n. 2512/12/2015: "È nullo per carenza di motivazione l'avviso di accertamento che ripartisce sic et simpliciter sui soci della società di capitali estinta i maggiori redditi accertabili in capo al soggetto collettivo, senza verificare i tassativi presupposti di attivazione della responsabilità, secondo l'art. 2495 c.c. e senza effettuare gli opportuni approfondimenti. In particolare, in presenza di un bilancio finale di liquidazione in perdita, grava interamente sull'Ente impositore dimostrare preliminarmente la falsità del bilancio medesimo e quindi provare l'effettiva percezione di utili ripartiti in capo ai soci, dandone espressamente conto nella motivazione, condotta secondo entrambi i profili. Né si può ritenere la semplice esistenza dell'avviso di accertamento, di per sé soltanto, idonea a soddisfare l'obbligo di motivazione, tramite ragionamento autoreferenziale".

¹⁷ C.T.R. Genova, n. 1059/4/2016: "L'accertamento emesso nei confronti di una società di persone cancellata dal registro delle imprese deve ritenersi nullo; parimenti nullo deve ritenersi l'accertamento emesso nei confronti dei soci compartecipi, motivato esclusivamente con richiamo all'accertamento societario, in assenza di una motivazione propria e specifica, riferibile alle persone fisiche ed alla sussistenza dei presupposti per l'attivazione della responsabilità personale".

¹⁸ C.T.R. Genova, n. 65/4/2017: "La rettifica del bilancio finale di liquidazione operata a posteriori dall'Amministrazione con conseguente determinazione di un maggior carico fiscale in capo alla società non integra i presupposti di attivazione della responsabilità patrimoniale di cui all'art. 2495 c.c., non essendo stata provata (né ipotizzata) l'esistenza di maggiori somme realmente riscosse, ma solo contestata l'emersione di un maggior debito a titolo di imposte"; C.T.R. Genova, n. 343/4/2015: "A seguito della cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese, secondo l'art. 2495 c.c., 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. Tra i creditori figura anche il Fisco, sia in riferimento ai debiti tributari esposti nel bilancio finale, sia per le pretese impositive azionabili dopo la cancellazione. L'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 prevede inoltre che i soci che abbiano ricevuto denaro o altri beni nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o che abbiano avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori siano responsabili delle imposte dovute dalla società nei limiti del valore dei beni medesimi. Al di fuori dell'ambito di operatività delle citate disposizioni, sono conseguentemente illegittimi gli avvisi di accertamento notificati ai soci, quali coobbligati per l'intero importo delle imposte dovute dalla società"; C.T.R. Genova, n. 161/5/2015; C.T.R. Genova, n. 769/3/2015; C.T.P. Genova, n. 332/10/2016: "Con sentenza 26 giugno 2015, n. 13259, la Corte di Cassazione sez. tributaria ha chiarito che, in caso di cancellazione di una s.r.l. dal registro delle imprese, la responsabilità dei soci per le obbligazioni sociali non assolte è limitata alla parte da ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione della società. Di conseguenza l'Agenzia delle Entrate, che intende agire nei confronti del socio, è tenuta a dimostrare che, in base al bilancio finale di liquidazione, vi sia stata la distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio



-
- C) Tutti gli atti di riscossione, al pari di quelli impositivi ed imposables, intestati e notificati alla società, dopo la cancellazione di questa dal registro delle imprese sono privi di effetti.
- D) Per quanto agli atti esattivi intestati a soci e liquidatori sul disposto dell'art. 2495 c.c. e secondo le condizioni ivi descritte (indipendentemente dalle ulteriori e differenti ipotesi contenute nell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73), occorre evidenziare la centralità della motivazione condotta su duplice piano. Deve infatti trattarsi di debiti tributari sorti in capo alla società e rimasti insoddisfatti nella procedura liquidatoria, in presenza di riparto tra i soci delle attività residue. Tutto ciò da indicare e motivare a cura dell'Agente della Riscossione, nel rispetto dei termini di legge.

Viceversa, vigente il differimento quinquennale degli effetti estintivi introdotto con l'art. 28, c. 4 del D. Lgs. n. 175/2014, si assiste ad un temporaneo ritorno in vita della società, già definitivamente estinta sul versante civilistico, per favorire l'attività impositiva ed esattiva, come peraltro espressamente indicato nella relazione accompagnatoria; prevedibile conseguenza è che non tutti gli aspetti fiscali di cui alla novella possono essere "gestiti" prescindendo dai risvolti civilistici, ben più numerosi e sfuggenti di quelli fiscali, con apertura di complessi scenari sul piano applicativo forse ancor più che su quello sistematico.

Appare evidente che la *ratio* della norma individua la società estinta quale soggetto nei confronti del quale esprimere solo nominalmente un'attività accertativa postuma e (a liquidazione ormai conclusa), destinata tuttavia sin dall'origine a produrre effetti a cascata esclusivamente nei confronti di terzi, liquidatori, in particolare.

Il coinvolgimento della società assume così rilevanza virtuale, funzionalmente intesa a veicolare l'azione dell'Amministrazione verso responsabili economici finali, chiamati in ultimo a rispondere a vario titolo.

Anche sul versante esattivo, sussistono fondate perplessità circa l'esito di una azione di riscossione intrapresa nei confronti della società estinta, presumibilmente priva di denaro o di altri valori.

medesimo, e che un a quota di tale attivo sia stata effettivamente riscossa dal socio. (...) Nel caso di specie l'Amministrazione resistente non ha dimostrato che una tale condizione si sia in concreto realizzata, limitandosi a delle mere presunzioni"; C.T.P. Genova, n. 708/14/2015; C.T.P. Genova, n. 1601/12/2015: "Avvenuta la cancellazione della società dal registro delle imprese, l'eventuale attivazione della responsabilità patrimoniale dei soci secondo il disposto dell'art. 2495 c.c. richiede una specifica menzione nella motivazione dell'accertamento circa l'effettiva sussistenza delle condizioni di legge. L'onere probatorio, da assolversi attraverso la dimostrazione esplicita che il bilancio finale di liquidazione non corrisponde al vero, grava interamente sull'Ufficio, secondo il principio generale fissato dall'art. 2697 c.c."; C.T.P. Genova, n. 1862/10/2015: "Successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese, l'applicazione della responsabilità patrimoniale dei soci secondo l'art. 2495 c.c. richiede in motivazione la prova certa, gravante sull'Ufficio, dell'effettiva percezione in capo ai soci di somme risultanti dal bilancio finale di liquidazione, non essendo, al contrario, sufficiente la mera formulazione di ipotesi, peraltro, fondate sui contenuti dello stesso atto tramite ragionamento circolare"; C.T.P. Parma, n. 506/06/14; C.T.P. Enna, n. 113/2014.



Da quanto precede derivano i seguenti corollari:

- A) Ai fini della validità e dell'efficacia di tutti gli atti di imposizione e riscossione di tributi, contributi, sanzioni ed interessi, gli effetti del fenomeno estintivo regolato dall'art. 2495 c.c. risultano differiti di cinque anni dalla data di richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.
- B) Il soggetto intestatario e destinatario della notifica degli atti e della pretesa fiscale in essi contenuta è quindi esclusivamente la società, quanto meno sul piano nominale.
- C) La procedura di notificazione è quella ordinaria di cui all'art. 145 c.p.c., non esistendo un procedimento *ad hoc* per gestire la stridente anomalia del caso. In apparente contraddizione con la letterale formulazione disposizione introdotta, è prevedibile che gli atti, ancorché intestati alla società, vengano invece notificati indistintamente a tutti i soggetti potenzialmente coinvolti a vario titolo (liquidatori, amministratori e soci), i quali saranno legittimati all'impugnazione anche soltanto per eccepire il difetto di legittimazione passiva. Ci si interroga sulle conseguenze pratiche derivanti dall'assenza di una sede, di un rappresentante, di un incaricato a ricevere le notificazioni o di un addetto alla sede medesima. È facile prevedere la centralità del tema notificatorio, quale argomento cruciale delle principali eccezioni, con particolare riferimento alla idoneità del liquidatore prorogato a ricevere la notifica degli atti societari.
- D) Sopravvive durante il quinquennio la legittimazione processuale attiva e passiva della società nell'ambito del processo tributario.
- E) Gli atti direttamente intestati e notificati ai soci ed ai liquidatori in diretta attivazione della disciplina ordinaria di cui all'art. 2495 c.c. (ferme restando le differenti disposizioni speciali dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73) devono ritenersi privi di effetti, stante la sospensione fiscale dell'evento estintivo.

Si rilevano, nel contempo, le seguenti principali anomalie e, in particolare, la questione riguardante l'individuazione dei soggetti legittimati e l'individuazione dei relativi poteri.

- a) La società non ha più un legale rappresentante: né un amministratore né un liquidatore in carica;¹⁹ non esiste più l'assemblea, così come nessun altro organo sociale, non esiste più la sede legale;

¹⁹ È configurabile, quale soluzione operativa, una atipica "prorogatio ex lege", del liquidatore, limitatamente e funzionalmente alle attività di cui all'art. 28, c. 4 del D. Lgs. n. 175/2014. Tuttavia, lo svuotamento di poteri rispetto allo schema civilistico risulta tale da stravolgere radicalmente la natura e la finalità dell'incarico.

Neppure un intervento a titolo proprio da parte dell'ex liquidatore potrebbe consentire il superamento dell'anomalia ai fini dell'assunzione della rappresentanza della società.

Altra differente ipotesi prevede il ricorso all'art. 78 c.p.c. per richiedere la nomina di un curatore speciale per l'assunzione della rappresentanza legale, nei soli limiti delle illustrate finalità.



-
- b) Essa ha perduto soggettività giuridica legittimazione processuale, non può stipulare negozi, non può compiere atti né giuridici né materiali; non può possedere beni né denaro, non può essere intrattenere rapporti bancari; non può assumere dipendenti né essere beneficiaria di prestazioni professionali di alcun tipo. Ci si domanda, ad esempio, con quale potere un legale rappresentante cessato possa conferire in nome e per conto della società estinta una procura alle liti al difensore tributario, definendo inoltre i termini contrattuali della prestazione riferita al processo.
- c) Concretamente la società estinta, coincide con il sopravvissuto codice fiscale, ma non costituisce una garanzia per il soddisfacimento di preesistenti o sopravvenute pretese erariali, essendo evidente l'interesse al coinvolgimento postumo di ulteriori soggetti attraverso l'utilizzo sia dell'art. 2495 c.c. (norma generale) sia dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/73 (norma speciale), ricorrendone i presupposti.
- d) Ci si si interroga sulla utilizzabilità verso tali soggetti di titoli esecutivi formati nei confronti della società, nel quinquennio di sospensione dell'estinzione, nonché sulla necessità che entro tale intervallo temporale sia intervenuto il consolidamento degli atti impositivi, al fine della legittimazione a rivolgere una nuova attività impositiva verso i soggetti indicati dall'art. 2495 c.c., con le modalità ivi descritte.
- e) Non è chiaro quale sia la sorte delle cause fiscali pendenti al termine del quinquennio, potendosi tuttavia ipotizzare, nel silenzio della disposizione, un fenomeno di tipo successorio *sui generis*, con applicazione degli artt. 110 e 229 ss. c.p.c. e ricadute di notevole complessità, sulle posizioni processuali dei soci.

Si rende peraltro utile precisare che il citato art. 28 del D. Lgs. n. 175/2014 è intervenuto, al comma 5, a modificare la formulazione dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 riguardante la *“Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci”*, ai fini delle imposte sul reddito (nonché delle altre imposte, stante la contestuale modifica dell'art. 19 del D. Lgs. n. 46/99, con eliminazione del riferimento al citato art. 36). L'apporto della novella, aggravando sensibilmente il rischio postumo di natura fiscale, ha riguardato, nel caso specifico, non tanto gli effetti della responsabilità personale dei liquidatori *“in proprio”*, quanto piuttosto l'inversione dell'onere probatorio, in senso favorevole all'Amministrazione.

In ultimo, alcuni sintetici spunti di riflessione sulle società personali.

Secondo l'indirizzo giurisprudenziale espresso dalle SS.UU. della Corte di Cassazione,²⁰ non unanimemente condiviso in dottrina a fronte della specifica disposizione di cui all'art. 2132 c.c., la norma dell'art. 2495 c.c. sarebbe applicabile anche alle società di persone.

²⁰ Cass. SS.UU., nn. 6070 e 6071/2013.



La differenza rispetto alla disciplina prevista per le società di capitali risiederebbe nella natura meramente dichiarativa della cancellazione dal registro delle imprese, superabile dalla sopravvenuta conoscenza di rapporti giuridici ancora pendenti.²¹

Conseguentemente, ricorrendone i presupposti temporali, potrebbero ritenersi estensibili anche all'ambito delle società personali le previsioni contenute nel D. Lgs. n. 175/2014, fermo restando il differente regime della responsabilità dei soci (Circ. n. 6/E/2015).

Risultano tuttavia difficilmente ipotizzabili, in tal caso, i concreti meccanismi di attivazione dell'estinzione quinquennale, in presenza di soci già illimitatamente e solidalmente responsabili.²²

In applicazione del novellato regime di sospensione degli effetti dell'estinzione, gli atti impositivi emessi in riferimento alla società personale (ai fini IVA ed IRAP) dovrebbero essere intestati alla società e notificati sia alla società sia ai soci, ritenendosi all'uopo necessario esperire la procedura di notificazione anche nei confronti di questi ultimi.

²¹ Cfr. C.T.R. Milano, n. 50/13/2013: "l'articolo 2495 del codice civile si applica anche alle società di persone, quindi anche queste società si estinguono e non possono più essere titolari di rapporti giuridici, ma in tale ipotesi, diversamente dalle società di capitali, i rapporti giuridici di cui era titolare la società si trasferiscono in capo ai soci illimitatamente responsabili, che di fatto li ereditano."

²² Cfr. C.T.R. Genova, n. 202/3/2017: "La cancellazione di una società ad accomandita semplice dal Registro delle Imprese comporta differenti effetti tributari in capo alle due categorie di soci civilisticamente contemplate. Nella specie, il socio accomandante (limitatamente responsabile) è chiamato a rispondere dei debiti tributari per i quali l'Ufficio dimostri l'effettiva percezione di denaro in base all'ultimo bilancio e nei limiti della somma percepita in sede di liquidazione; il socio accomandatario (illimitatamente responsabile) risponde invece a titolo successorio per i debiti sociali, senza necessità di indagare ed accertare alcuna distribuzione di utili da parte dell'Ente impositore".



EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ SUI RAPPORTI GIURIDICI E GIUDIZI PENDENTI

(a cura di ROBERTO PISCHEDDA ed ANDREA TONCINI)

Introduzione

Il tema della cancellazione di società e delle sopravvenienze conseguenti è stato negli ultimi anni al centro di importanti modifiche normative che hanno certamente lasciato il campo a interventi giurisprudenziali e dottrinali in materia.

Con la riforma del diritto societario (D.LGS n.6/2003) l'art.2495 relativo alla cancellazione delle società veniva licenziato in maniera innovativa rispetto al precedente art.2456 c.c. nella seguente formulazione:

“art. 2495. Cancellazione della società^{23 24 25}

Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.

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 tale norma sostanziale i creditori sociali potevano (e possono) far valere le proprie pretese entro un anno dalla cancellazione della società presso il Registro delle Imprese.

Al fine di ampliare i poteri dell'amministrazione finanziaria, l'art.28 del D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175 ha disposto che, ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui al presente articolo ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.

²³ Il Capo VIII del titolo V del libro V, comprendente in origine gli articoli da 2498 a 2504-decies, è stato così sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2004, con l'attuale Capo VIII, comprendente gli articoli da 2484 a 2496, dall'art. 4, D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.

Il testo del presente articolo in vigore prima della sostituzione disposta dal suddetto decreto legislativo è riportato nella nota al Capo VII.

²⁴ L'art. 28, comma 4, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, ha disposto che, ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui al presente articolo ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.

²⁵ Le norme di cui al presente articolo erano contenute nella formulazione dell'art. 2456 in vigore prima della modifica disposta dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.



Trattasi, quest'ultima norma del 2014, di una modifica legislativa che ha destato fin da subito perplessità dottrinali e di cui si intende anche trattare nel presente intervento.

Sulla fattispecie relativa alla cancellazione della società la Corte di Cassazione è intervenuta a Sezioni Unite con tre sentenze cardine del 2010 (4060, 4061 e 4062 del 22 febbraio 2010) attraverso le quali è stato sancito il principio dell'efficacia estintiva della cancellazione per le società di capitali (poi estesa alle società di persone con la sentenza n. 8170 del 2012).

Nel corso del 2013 con le sentenze 6070, 6071 e 6072 del 12 Marzo 2013 la Suprema Corte (ancora a Sezioni Unite) è nuovamente intervenuta sull'argomento confermando la definitività dell'evento estintivo, seppur statuendo che *“deve escludersi che la cancellazione dal registro, pur provocando l'estinzione dell'ente debitore, determini al tempo stesso la sparizione dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi dei terzi, è del tutto naturale immaginare che questi debiti si trasferiscano in capo a dei successori e che, pertanto, la previsione di chiamata in responsabilità dei soci operata dal citato art. 2495 implichi, per l'appunto, un meccanismo di tipo successorio, che tale è anche se si vogliono rifiutare improprie suggestioni antropomorfe derivanti dal possibile accostamento tra l'estinzione della società e la morte di una persona fisica. La ratio della norma dianzi citata, d'altronde, palesemente risiede proprio in questo: nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto”*.²⁶

Ferme tali premesse, occorre soffermarsi sulle conseguenze che possono derivare rispetto ai rapporti che facevano capo alla società estinta a seguito della cancellazione dal Registro delle Imprese ma che tuttavia non sono stati definiti in sede liquidatoria:

- sia perché “trascurati” (i cosiddetti “*residui non liquidati*” come da definizione della Cassazione rinvenibile nella sentenza 6071/2013),
- sia perché solo in seguito se ne è avuta conoscenza (le cosiddette “*sopravvenienze*” come da definizione della Cassazione rinvenibile nella sentenza 6071/2013)

Per compiere tale sforzo interpretativo sarà necessario, come suggerisce la Cassazione, tenere separati i rapporti passivi (cioè quelli implicanti l'esistenza di obbligazioni gravanti sulla società) dai rapporti attivi, in forza dei quali prima della cancellazione la società poteva vantare diritti.

Concetto di rapporto passivo pendente

Il secondo comma dell'art.2495 c.c. dispone che *“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 l'espressione “*somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*” rientrano tutti

²⁶ Cass. SS.UU. nn. 6070 e 6072 del 2013



quegli importi che avrebbero dovuto essere versati dai soci a titolo di conferimento in esecuzione di un obbligo assunto con il contratto di società. Le sentenze Cass. 6070, 6071 e 6072 del 12 marzo 2013 individuando la tesi del fenomeno successorio in base al quale le obbligazioni non soddisfatte si trasferiscono ai soci statuiscono che gli stessi ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente (in caso di società di persone).

La ricostruzione di tipo successorio è, secondo i giudici della Cassazione, un elemento certo posto che, a loro avviso, lo stesso legislatore fornisce un indizio significativo, disponendo che la domanda dei creditori insoddisfatti nei confronti dei soci possa essere notificata entro un anno dalla cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

Infatti, sempre secondo questa ricostruzione giurisprudenziale, il legislatore si sarebbe ispirato all'art. 303 secondo comma del codice di procedura civile che consente, entro l'anno dalla morte della parte, di notificare l'atto di riassunzione agli eredi nell'ultimo domicilio del defunto.²⁷

Naturalmente si è discusso e ancora si discute se davvero possa parlarsi di fenomeno successorio seppure *sui generis* in capo ai soci. Essi infatti potrebbero eccepire l'inopponibilità ad essi di ogni pretesa creditoria *ultra vires* nella convinzione che tale interpretazione giurisprudenziale, pur autorevole, quanto alla fonte di provenienza istituzionale, non è conforme al dato legislativo ed è errata posto che dalla estinzione della società non discende affatto un fenomeno di successione ma nasce, per contro, unicamente una eventuale responsabilità a carico di liquidatori, amministratori e soci suscettibile di essere fatta valere ex art.2495 c.c. sul piano civilistico ed ex art.36 D.p.R. 602/1973 a livello tributario.

Concetto di rapporto attivo pendente

Come già evidenziato dalla Cassazione nella sentenza 6071 del 12/3/2013 “*meno agevole è individuare la sorte dei residui attivi non liquidati e delle sopravvenienze attive della liquidazione di una società cancellata dal registro perché il legislatore ne tace*”.

Può ben darsi il caso che la società si cancelli dal Registro delle Imprese senza tener conto di una pendenza non ancora definita, ma della quale il liquidatore aveva contezza. Con tale cancellazione si può intendere, dicono i giudici, come una tacita manifestazione di volontà di rinunciare alla relativa pretesa:

- sia quando si tratti di mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, cui ancora non corrisponde la possibilità di individuare con sicurezza nel patrimonio sociale un diritto o un bene definito, onde per cui neppure si sarebbe potuto iscrivere

²⁷ Art. 303 c.p.c.(Riassunzione del processo).Se non avviene la prosecuzione del processo a norma dell'articolo precedente, l'altra parte può chiedere la fissazione dell'udienza, notificando quindi il ricorso e il decreto a coloro che debbono costituirsi per proseguirlo.

In caso di morte della parte il ricorso deve contenere gli estremi della domanda, e la notificazione entro un anno dalla morte può essere fatta collettivamente e impersonalmente agli eredi, nell'ultimo domicilio del defunto.

Se vi sono altre parti in causa, il decreto è notificato anche ad esse.

Se la parte che ha ricevuto la notificazione non compare all'udienza fissata, si procede in sua contumacia.



- in bilancio un diritto o un bene definito;
- sia quando un diritto di credito (magari controverso) non sia neppure liquido.

I giudici si domandano invece quale sia la sorte della cancellazione sui quei beni o su quei diritti che se fossero stati conosciuti avrebbero senz'altro potuto essere iscritti nell'attivo del bilancio societario e che sarebbero stati suscettibili di ripartizione tra i soci (al netto dei debiti). In tale caso, analogamente al fatto che i soci subentrano nei debiti sociali, i giudici concludono che si viene a creare un analogo meccanismo successorio con la conseguenza che, essendo venuta a mancare la liquidazione di quei beni o di quei diritti, il cui valore economico sarebbe stato ripartito tra i soci, si instaura tra i soci un regime di con titolarità o di comunione indivisa e la relativa gestione seguirà il regime proprio della con titolarità o della comunione.

Effetti sui giudizi pendenti

Con specifico riferimento agli effetti della cancellazione della società sui giudizi pendenti, vale la pena sottolineare che le recenti sentenze delle SS.UU. della Corte di Cassazione percorrono il seguente *iter* logico:

- la cancellazione della società determina un evento estintivo, cui consegue la perdita di soggettività giuridica,
- viene meno la legittimazione processuale,
- trattandosi di fenomeno di tipo successorio a titolo universale, in applicazione del principio contenuto nella norma tratta dall'art. 2495 c.c., si rende conseguentemente applicabile l'art. 110 c.p.c.,
- si rende necessario modulare la disciplina della successione a titolo universale nel processo di cognizione ritornando al testo letterale dell'art 2495 c.c., individuandone la portata concreta ed i limiti,
- si determina una circostanza interruttiva del processo, con applicazione degli artt. 299 e ss. c.p.c. in materia di interruzione, riassunzione e prosecuzione del giudizio.

Ciò premesso, si propone una casistica delle principali situazioni operative in ambito di contenzioso tributario pendente, in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 40 e ss. del D. Lgs. 546/92 in tema di interruzione del processo, abbandonata l'ipotesi che l'estinzione della società possa *sic et simpliciter* comportare la cessazione della materia del contendere.

A) Cancellazione della società dal registro delle imprese durante nel corso di uno dei vari gradi del contenzioso di impugnazione dell'atto impositivo od esattivo.

Nello spirito indicato dalla Corte, si viene a determinare, secondo il principio della stabilità del processo, un evento interruttivo dello stesso, con integrazione dei presupposti dell'art. 40 del D. Lgs. n. 549/92, primo comma:

“il processo è interrotto se dopo la proposizione del ricorso si verifica:

- a) *Il venir meno, per morte o per altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di*



una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza"

In tale ipotesi, verificate le condizioni per l'equiparazione al fenomeno di tipo successorio, sulla scorta dell'art. 2495 c.c. per quanto alle società di capitali e verificato lo specifico regime di responsabilità per le società personali, le parti (sia i soci sia l'ente impositore) possono riassumere la causa nel termine di sei mesi, secondo l'art. 43, secondo comma del D. Lgs. n. 546/92.

Ciò al fine di evitare l'estinzione del grado di giudizio in relazione al quale la riassunzione medesima non è stata effettuata, secondo quanto previsto dal primo comma dell'art. 45 del citato decreto.²⁸

Nel caso in esame, dunque, in assenza di riparto, ai soci di società di capitali sarà preclusa la riassunzione; diverse considerazioni potrebbero valere per il caso di soci di società di persone, coinvolti ex art. 5 D.P.R. n. 917/86²⁹ nel giudizio per litisconsorzio necessario riguardante inscindibilmente la società estinta ed i soci compartecipi.³⁰ In tal caso la partecipazione al processo viene tutelata indipendentemente dall'estinzione dell'ente collettivo.

È necessario infatti specificare che mentre per le società di capitali è solamente la specifica formulazione dell'art. 2495 c.c. che determina la successione³¹ in capo ai soci,

²⁸ In deroga a tale principio, la mancata riassunzione nel giudizio di rinvio comporta invece l'estinzione dell'intero processo ed il consolidamento della pretesa erariale.

²⁹ Cass. n. 21773/2012: "Ed invero, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e di quelle dei soci delle stesse, ai sensi dell'art. 5 del decreto cit. e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso uno solo degli atti di rettifica, da uno dei soci o dalla società, riguarda inscindibilmente sia la società di persone che tutti i soci (cfr. Cass. S.U. n. 14815/08).

Ne discende che – a differenza di quanto si verifica sul piano civilistico, in caso di estinzione della società conseguente a cancellazione, ai sensi dell'art. 2495 c.c., in cui la qualità di successore dell'ente si radica in capo al socio per effetto della percezione di somme in base al bilancio finale di liquidazione – in materia tributaria, e con specifico riferimento all'accertamento del reddito da partecipazione in una società di persone, la suddetta qualità di successore universale dell'ente si radica, in capo al socio, per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo reddito della società, in forza del menzionato principio di trasparenza ex art. 5 D.p.R. 917/86. Con la conseguenza che i soci assumono, in materia di legittimazione attiva e passiva alla lite instaurata nei confronti della società (con o senza la partecipazione originaria anche dei soci stessi) per effetto della mera estinzione della società medesima per cancellazione, e senza che – ovviamente – si ponga alcun problema di contraddittorio nei confronti dell'ente ormai estinto.

(...) Ne discende che il singolo socio, sebbene non legale rappresentante dell'ente, è dotato di legittimazione autonoma, nonché di uno specifico interesse giuridicamente qualificato, ad impugnare l'avviso di accertamento emesso – come nel caso di specie – nei confronti della società di persone, il cui reddito gli viene autonomamente imputato, ai sensi dell'art. 5 del decreto cit."

³⁰ Cfr. C.T.R. Milano n. 51/19/2013 e C.T.R. Milano n. 50/13/2010: "l'articolo 2495 del codice civile si applica anche alle società di persone, quindi anche queste società si estinguono e non possono più essere titolari di rapporti giuridici, ma in tale ipotesi, diversamente dalle società di capitali, i rapporti giuridici di cui era titolare la società si trasferiscono in capo ai soci illimitatamente responsabili, che di fatto li ereditano".

³¹ Cass. SS.UU. n. 6071/2013: "Nessun ingiustificato pregiudizio viene arrecato alle ragioni dei creditori, del resto, per il fatto che i soci di società di capitali rispondono solo nei limiti dell'attivo loro distribuito all'esito della liquidazione. Infatti, se la società è stata cancellata senza distribuzione di attivo, ciò



nei limiti della quota di riparto assegnata, per le società personali è invece il regime dello schema societario adottato a determinare l'attivazione della responsabilità e, in materia fiscale, in primo luogo, l'attribuzione del reddito per trasparenza, secondo le regole del citato articolo 5 D.P.R. n. 917/86.

B) Cancellazione della società tra i diversi gradi di giudizio, pendente il termine d'impugnazione.³²

In caso di esito totalmente favorevole alla società estinta, i soci non avranno probabilmente interesse all'instaurazione di un ulteriore grado di giudizio.

Sarà invece cura dell'Amministrazione Finanziaria attivarsi per la riforma della sentenza resa, notificando ed indirizzando correttamente l'atto non già alla società estinta, quanto ai soci, operata una completa attività di verifica sulla loro legittimazione processuale, sulla scorta delle indicazioni recentemente fornite dalla Cassazione.³³ Ne consegue che

evidentemente vuol dire che vi sarebbe stata comunque incapienza del patrimonio sociale rispetto ai crediti da soddisfare”.

³² Cass. SS.UU. n. 6070/2013: “Ulteriori interrogativi sorgono quando, essendosi il giudizio svolto senza interruzione, la necessità di confrontarsi con la sopravvenuta cancellazione della società dal registro delle imprese si ponga nel passaggio al grado successivo. Il che può accadere o perché in precedenza siano mancate la dichiarazione dell'evento estintivo (o il suo accertamento in una delle altre forme prescritte dai citati artt. 299 e segg.), oppure perché quell'evento si è verificato quando ormai, nel grado precedente, non sarebbe più stato possibile farlo constare, ovvero ancora perché l'estinzione è sopravvenuta dopo la pronuncia della sentenza che ha concluso il grado precedente di giudizio e durante la pendenza del termine d'impugnazione.

Pur nella consapevolezza di indicazioni giurisprudenziali non sempre univoche sul punto, le sezioni unite ritengono che l'esigenza di stabilità del processo, che eccezionalmente ne consente la prosecuzione pur quando sia venuta meno la parte, se l'evento interruttivo non sia stato fatto constare nei modi di legge, debba considerarsi limitata al grado di giudizio in cui quell'evento è occorso, in difetto di indicazioni normative univoche che ne consentano una più ampia esplicazione. Viceversa, è principio generale, condiviso dalla giurisprudenza di gran lunga maggioritaria, quello per cui il giudizio d'impugnazione deve essere sempre esser promosso da e contro i soggetti effettivamente legittimati, ovvero, come anche si usa dire, dalla “giusta parte” (si vedano, tra le altre, Cass. 3 agosto 2012, n. 14106; Cass. 8 febbraio 2012, n. 1760; Cass. 13 maggio 2011, n. 10649; Cass. 7 gennaio 2011, n. 259; Sez. un. 18 giugno 2010, n. 14699; Cass. 8 giugno 2007, n. 13395; Sez. un. 28 luglio 2005, n. 15783).

Non appare davvero onere troppo gravoso – né tanto meno un'ingiustificata limitazione del diritto d'azione –, a fronte dell'esigenza di tutelare anche i successori della controparte, che potrebbero essere ignari della pendenza giudiziaria – quello di svolgere, per chi intenda dare inizio ad un nuovo grado di giudizio, i medesimi accertamenti circa la condizione soggettiva della controparte che sono normalmente richiesti al momento introduttivo della lite. Né giova qui soffermarsi a discutere del se ed in quale eventuale misura tale regola sia suscettibile di attenuazione o di correttivi quando la parte impugnante non sia in condizione, neppure adoperando l'ordinaria diligenza, di conoscere l'evento estintivo che ha interessato la controparte, né quindi d'individuare i successori nei cui confronti indirizzare correttamente l'atto di impugnazione. L'evento estintivo del quale qui si sta parlando, ossia la cancellazione dal registro delle imprese, è oggetto di pubblicità legale”.

³³ Cass. SS.UU. n. 6071/2013: “Problemi più complicati si pongono però qualora la cancellazione intervenga a causa già iniziata.

In situazioni di tal fatta questa ha già in più occasioni avuto modo di affermare l'inammissibilità dell'impugnazione proposta dalla società estinta (si vedano Cass. 15 aprile 2010, n. 9032 e Cass. 8 ottobre 2010, n. 20878), così come di quella proposta nei suoi confronti (Cass. 10 novembre 2010, n. 22830); e si è ritenuto che, nei processi in corso, anche se non siano stati interrotti per mancata dichiarazione dell'evento interruttivo da parte del difensore, la legittimazione sostanziale e processuale, attiva e passiva,



successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese, un atto eventualmente notificato alla stessa deve considerarsi del tutto privo di effetti e quindi non già affetto da nullità bensì giuridicamente inesistente,³⁴ stante l'avvenuta estinzione dell'ente. Pertanto, anche un'eventuale costituzione in giudizio da parte dei soci al solo fine di eccepire in via assolutamente pregiudiziale l'avvenuta perdita di legittimazione processuale in capo alla società e l'inammissibilità dell'atto di controparte non dovrebbe comportare il meccanismo di sanatoria delle nullità degli atti per raggiungimento dello scopo, sebbene il problema sia assolutamente controverso in giurisprudenza, anche di legittimità.³⁵

C) Cancellazione della società tra un grado di giudizio e l'altro, in caso di soccombenza parziale.

Vale in questo caso il criterio dell'interesse di parte a promuovere l'instaurazione di un ulteriore gravame, ove possibile. Valgono le considerazioni di cui al punto precedente per quanto ai soggetti muniti di legittimazione processuale attiva e passiva, a pena d'inammissibilità.

D) Cancellazione della società dal registro delle imprese tra i diversi gradi di giudizio, in caso di soccombenza totale della società.

In presenza di riparto, i soci avranno interesse a contrastare la pretesa erariale giudizialmente confermata in capo alla società e coltivare il processo in via successoria.

E) Taluni aspetti peculiari potrebbero verificarsi in ragione del regime della riscossione frazionata in pendenza di giudizio.

In ipotesi, di soccombenza iniziale e di successivo annullamento della pretesa erariale, potrebbe sorgere il problema del rimborso, qualora, tra le diverse fasi, fosse intervenuta la cancellazione con conseguente estinzione.

Si possono configurare diversi casi.

Qualora nel bilancio finale di liquidazione (approvato successivamente alla sentenza favorevolmente emessa) fosse stato incluso il credito verso l'Amministrazione Finanziaria a fronte di iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio, l'importo corrispondente, certo ed esigibile, avrebbe senz'altro costituito materia di riparto tra i soci.

Qualora invece il credito (certo ed esigibile) non fosse stato indicato nel bilancio finale di liquidazione si sarebbe verificato un trasferimento in regime di contitolarità o comunione indivisa tra i soci, come indicato dalle recenti pronunce di Cassazione a Sezioni Unite.

Se, alternativamente, l'evento estintivo della società si fosse verificato precedentemente al sorgere del diritto al rimborso (o più in generale, di un diritto di credito), il diritto

si trasferisce automaticamente, ex art. 110 c.p.c. ai soci, che, per effetto della vicenda estintiva, divengono partecipi della comunione in ordine ai beni residuati dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione, e, se ritualmente evocati in giudizio, parti di questo, pur se estranei ai precedenti gradi di processo (Cass. 6 giugno 2012, n. 9110 e Cass. 30 luglio 2012, n. 12796; si veda anche, per un'applicazione di tali principi mediata dalla peculiarità della normativa tributaria, Cass. 5 dicembre 2012, n. 21773)".

³⁴ Cfr. Cass. n. 21409/2007.

³⁵ Cfr., recentemente, Cass. n. 22151/2013.



medesimo sarebbe necessariamente sorto solo ed esclusivamente in capo ai soci, secondo quanto previsto al punto precedente; in tal caso, tuttavia, trattandosi di un credito originariamente del tutto incerto e parimenti illiquido in capo alla società e non figurando nel bilancio finale di liquidazione, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe, in astratto, negare il rimborso eccependo un atto di rinuncia posto in essere dalla società. Analoghe problematiche potrebbero altresì presentarsi nel caso di istanze di rimborso presentate dalla società estinta. Le ragioni creditorie, così come il relativo contenzioso di impugnazione del diniego (espesso tacito) dovrebbero essere coltivate dai soci, a condizione che nel bilancio finale di liquidazione il credito sia stato appostato. In definitiva, trattandosi di argomento in continua evoluzione, le recenti elaborazioni giurisprudenziali, pur avendo fatto luce su importanti aspetti non compiutamente disciplinati dal dato normativo, non hanno definitivamente sciolto tutti i dubbi interpretativi a riguardo.



LA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ - EFFETTI SULLA RESPONSABILITÀ DI AMMINISTRATORI, LIQUIDATORI E SOCI ALLA LUCE DELL'ART. 36 DEL D.P.R. 602/1973 E SUCCESSIVE MODIFICHE

(a cura di ANDREA COSENZA)

La modifica introdotta dal Decreto Semplificazioni all'art. 36 del D.P.R. 602/73, con riferimento alla responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte dovute dalla società liquidata, ha scatenato dibattiti (e **preoccupazioni**) alla luce delle (presunte) gravi conseguenze che avrebbe sulla **velocità** e (soprattutto) sui **rischi** con cui le procedure liquidatorie possono essere condotte a termine.

È ormai noto che i liquidatori, a seguito della modifica *de qua*, “rispondono in proprio del pagamento delle imposte [dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori] **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**”.

Ebbene, la modifica non consiste nella responsabilità personale e patrimoniale dei liquidatori, già prevista (in modo pressoché identico) nella versione previgente dell'art. 36, ma semplicemente nell'**inversione dell'onere della prova**: mentre prima era l'Ufficio fiscale a dover provare che i liquidatori non avevano adempiuto all'obbligo del soddisfacimento privilegiato dei crediti tributari, ora sono i liquidatori a dover fornire tale prova (ovviamente contraria), potendo l'Ufficio limitarsi a dimostrare l'esistenza di crediti tributari rimasti insoddisfatti.

Non serve, in questa sede, dilungarsi sulle (note) motivazioni che hanno indotto il Governo ad emanare siffatta disposizione.

Ciò che qui interessa, piuttosto, è notare come la lettura congiunta delle modifiche normative induce alla seguente conclusione: poiché la società liquidata può (ora) essere oggetto di pretese accertative e/o liquidatorie che si manifestano e vengono azionate in **epoca successiva** alla sua cancellazione, se tali pretese si trasformano in “**crediti tributari privilegiati**” (sia perché gli atti accertativi/liquidatori non vengono impugnati, sia perché, laddove impugnati, si arrivi ad una sentenza sfavorevole definitiva), i liquidatori potrebbero essere chiamati a risponderne personalmente ex art. 36.

Viene quindi suggerito ai liquidatori medesimi di accantonare un apposito “**fondo rischi fiscali potenziali**” - cui corrisponda un parallelo fondo di liquidità - da utilizzarsi, a fronte di accadimenti come quelli sopra descritti, per soddisfare detti crediti tributari (una volta che si siano resi definitivi) e così fornire la “**prova**” richiesta dal più volte citato art. 36.

Con ciò sacrificando, evidentemente, il pagamento di debiti di grado inferiore a quelli fiscali nonché la distribuzione ai soci dell'attivo di liquidazione, per un importo pari al fondo accantonato.

In altri termini, e più sinteticamente, la tesi sottostante al suggerimento sopra descritto si basa sulla considerazione che tra i crediti tributari da soddisfare in via privilegiata rientrano non solo quelli conclamatisi nella fase liquidatoria, ma **anche quelli meramente potenziali**, che cioè si manifestino, in concreto, nell'*an* e nel *quantum*, solo



successivamente alla conclusione della procedura liquidatoria ed alla cancellazione della società.

Ebbene, simile conclusione non può essere condivisa, per motivi di ordine pratico ma soprattutto giuridico.

In particolare, dal punto di vista giuridico occorre sottolineare la profonda differenza che esiste tra responsabilità dei soci e responsabilità dei liquidatori:

- è pacifico che la responsabilità dei **soci** (prevista dall'art. 36 comma 3 e, in via più generale, dall'art. 2495 c.c., in base al quale “*i creditori sociali [tra cui l’Erario] non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme da questi riscosse*”) si fonda su un **rapporto giuridico di successione**;
- la responsabilità dei **liquidatori** è invece riferita ad un **debito proprio**, distinto dalla obbligazione tributaria della società, anche se a questa commisurata.

Ciò significa che, mentre ai **soci** può essere imputato - per effetto della norma speciale ex art. 36 D.P.R. 602/73 e generale ex art. 2495 c.c. - il **debito di imposta** scaturente dalla fattispecie impositiva realizzata dalla società (alle condizioni e nei limiti previsti dalla norma), la ragione giustificatrice della responsabilità dei **liquidatori** non può che essere quella della **violazione dei doveri del liquidatore**, in grado di far sorgere una **specificata fattispecie**, non fondata sulla capacità contributiva del soggetto, bensì sull'**illecito oggettivo**.

In questo senso, si esprime la stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione (per i soci Cass. n. 2444/2017 e n. 9094/2017 e, in generale n. 6070, n. 6071 e n. 6072 del 2013), quando afferma che la responsabilità del liquidatore ai sensi dell'art. 36, Dpr 602/73 è una “**autonoma obbligazione legale** che insorge quando ricorrono gli elementi obiettivi della sussistenza di attività nel patrimonio della società in liquidazione e della **distrazione** di tali attività a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute”.

Con la conseguenza che, mentre il pagamento di debiti di imposta conclamatisi e divenuti certi ed esigibili **successivamente alla cancellazione** può sempre essere coercitivamente preteso dai soci, ai liquidatori è consentito sottrarsi a tale responsabilità “**provando**” di **non aver violato il dovere** imposto dal più volte citato art. 36.

Traducendo in pratica tale principio, se ne conclude che giammai può essere attribuita al liquidatore la **colpa** di aver pretermesso il pagamento di un debito fiscale privilegiato allorché **tale debito semplicemente fosse stato inesistente** al momento del pagamento di debiti con privilegio inferiore (o dell’assegnazione ai soci dell’attivo di liquidazione).

E la prova della mancanza di colpa potrà essere fornita dimostrando di aver **impiegato la massima diligenza professionale** richiesta dalla propria funzione, nella verifica dell’esistenza di debiti fiscali antecedentemente al pagamento di debiti di rango inferiore ovvero dell’assegnazione ai soci dell’attivo di liquidazione.

Aderire alla tesi opposta, ovvero quella che ritiene i liquidatori **comunque** responsabili del pagamento dei debiti tributari sorti a seguito di pretese fiscali azionate (per la prima volta) **successivamente** alla cancellazione della società, condurrebbe a **conseguenze pratiche paradossali**: è infatti evidente che, per evitare qualsiasi rischio, i liquidatori sarebbero indotti ad **astenersi** dall’ eseguire **qualsiasi pagamento** di debiti diversi da quelli fiscali, **non potendo escludere a priori il futuro manifestarsi di debiti fiscali**, che in quel momento risultano tuttavia sconosciuti.



Ebbene, come si è avuto modo di chiarire, stante le pronunce a Sezioni Unite del 2010 e 2013, gli atti impositivi riferiti ad una società estinta dovranno ritenersi giuridicamente inesistenti, per via dell'efficacia costitutiva della cancellazione della società dal Registro delle imprese.

Ciò posto, però, è importante rilevare che proprio in questo quadro normativo ed interpretativo (certamente favorevole per il contribuente), si è inserito l'**art. 28 co.4 del d.lgs. n.175/2014** (c.d. "decreto semplificazioni fiscali").

Invero, il legislatore con il suddetto decreto ha stabilito che *“ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese”*.

Di fatto, è stato previsto che la società, cancellata dal Registro delle Imprese e, quindi, estinta alla stregua della nuova formulazione di cui all'art. 2495 c.c., comunque possa rimanere in vita nei cinque anni successivi alla cancellazione, con riferimento limitato alle sole ipotesi in cui il Fisco debba effettuare la sua attività di accertamento.

L'Amministrazione finanziaria, nei cinque anni successivi alla cancellazione, potrà, dunque, notificare atti di accertamento e relative cartelle di pagamento, chiamando, altresì, a rispondere del mancato versamento di imposte e tributi e quindi dei rapporti pendenti (o comunque non definiti al momento in cui la società perde la propria soggettività giuridica e, conseguentemente, la definizione di ogni diritto e dovere nei confronti delle terze parti) i soci, gli amministratori e i liquidatori. Sembrerebbe, dunque, che mentre per tutti gli altri creditori l'estinzione si abbia contestualmente alla cancellazione, per l'Erario si cristallizzerebbe, invece, in un inspiegabile intervallo temporale molto più lungo.

È fondamentale a questo punto chiarire che l'art. 28 del decreto *“Semplificazioni fiscali”* non si è solo limitato a disciplinare gli effetti fiscali e contributivi dell'estinzione delle società, ma è anche intervenuto modificando l'art. 36 del DPR 602/73 (disciplinante la responsabilità fiscale dei liquidatori, dei soci e degli amministratori) in senso, peraltro, favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Invero, l'**art. 28 co.5** del suddetto D. Lgs prevede che:

- a. **i liquidatori** *“(...) 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”*.

Ebbene, stante le modifiche *de quo*, è stata prevista la **responsabilità personale dei liquidatori**, nel caso in cui, salvo prova contraria, abbiano distribuito somme ai soci (in violazione dell'obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti) relative all'anno di liquidazione oppure ad anni precedenti o abbiano soddisfatto preliminarmente crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari.



In sostanza, è stato sancito che **laddove i liquidatori non dovessero dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari** (a nulla rilevando l'intervenuta estinzione della società), essi stessi **saranno tenuti a rispondere in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti erariali che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.**

Va, però, chiarito che nel caso *de quo* la novella normativa non ha riguardato tanto la responsabilità personale e patrimoniale dei liquidatori (già prevista, in modo pressoché identico, nella versione previgente dell'art. 36 del DPR 602/73), bensì **l'inversione dell'onere della prova**: infatti, mentre prima era l'Ufficio fiscale a dover provare che i liquidatori non avessero adempiuto all'obbligo del soddisfacimento privilegiato dei crediti tributari, ora spetterà ai liquidatori (al fine di evitare il pagamento di debiti di imposta conclamatisi e divenuti certi ed esigibili successivamente alla cancellazione) fornire tale prova (ovviamente contraria) dimostrando, appunto, di aver gestito la fase di liquidazione secondo legge e di non aver né assegnato beni ai soci, né soddisfatto crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari prima di aver onorato questi ultimi.

Per quanto ci consta, si può pacificamente ritenere che è la prima volta che si introduce, nel sistema tributario, una vera e propria presunzione di colpevolezza!

- b. i soci** rispondono per il pagamento delle imposte *se, "nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione"* abbiano ricevuto *"danaro o altri beni sociali in assegnazione"* dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione *"beni sociali"* dai liquidatori *"durante il tempo della liquidazione"*.

Tale responsabilità si estende, però, anche agli **amministratori** laddove abbiano compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, operazioni di liquidazione ovvero abbiano occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

Ciò posto, è bene rilevare che, per poter chiedere il pagamento dei debiti erariali della società direttamente ai soggetti fiscalmente responsabili, è necessario, però, che venga emesso nei loro confronti un provvedimento motivato e contenente le ragioni di tale trasferimento di responsabilità dalla società ai suoi soci ed amministratori. Invero, trattandosi, di un credito non tributario, bensì civilistico (poiché fondato sul presupposto della mera responsabilità gravante in capo agli amministratori e ai liquidatori), sarà necessario che l'AF proceda notificando un atto motivato direttamente a quest'ultimi, in modo che siano messi nelle condizioni di impugnarlo secondo le disposizioni del processo tributario.

La responsabilità per il pagamento delle imposte potrà trasmigrare, pertanto, solo a condizione che vi sia un provvedimento motivato con cui si evidenzino le ragioni di tale passaggio. Ciò, è quanto stabilito dalla Suprema Corte di Cassazione, con l'ord. n. 8701/2014.

In definitiva il legislatore, con l'art. 28, co. 5, d. Lgs. n. 175/2014, ha inequivocabilmente rafforzato la tutela del credito tributario, nei confronti del liquidatore e dei soci. È evidente, infatti, come da un lato, in tema di responsabilità dei liquidatori sia stato modificato il regime dell'onere della prova, ponendolo a carico di quest'ultimo e



dall'altro, sia stato introdotto, a favore dell'Ente impositore, la presunzione (salvo prova contraria) di proporzionalità del valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione alla quota di capitale detenuta dal socio od associato.

Attraverso l'istituto della responsabilità speciale dei liquidatori, amministratori e soci, il co.5 ha, dunque, confermato e rafforzato le tutele dei creditori contenute nell'articolo 36 del D.P.R. 602/73.

In definitiva, è evidente come l'art. 28 D.Lgs n.175/2014, abbia posto in essere un cambiamento normativo notevole (oltre che incomprensibile): il legislatore (senza operare alcuna modifica alle norme del Codice Civile) ha di fatto inspiegabilmente consentito, alla sola A.F. di continuare, nei 5 anni successivi alla cancellazione della società dal Registro delle Imprese, ad effettuare la propria attività accertativa, chiamando a responsabilità amministratori, soci e liquidatori e determinando così solo nei loro confronti l'eventuale inefficacia dell'estinzione della società.

Con la norma in oggetto si è, dunque, determinato un vero e proprio doppio binario per le società: da un lato, considerata estinta per il diritto civile mentre dall'altro, perfettamente operativa per quanto riguarda tributi e contributi, non solo in relazione all'accertamento, ma anche per quanto concerne il contenzioso dinanzi alle Commissioni tributarie.

IL PUNTO SULLA GIURISPRUDENZA ALLA LUCE DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE N° 6743/2015 RIGUARDO ALL'IRRETROATTIVITÀ DELL'ART. 28 CO. 4 DEL D. LGS. N. 175/2014

Ebbene, in seguito all'entrata in vigore del "*Decreto Semplificazioni*" e alle incomprensibili conseguenze ad esso connesse (e appena analizzate), al fine di meglio inquadrare la questione, è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 6743/2015.

Con la suddetta pronuncia, gli Ermellini hanno da un lato, fornito un'interpretazione più efficace della disciplina relativa all'estinzione delle società e dall'altro, anche mosso critiche (tutt'altro che velate) nei confronti del Legislatore apparso fin troppo impreparato e alle prese con un decreto legislativo dal "*lessico impreciso*".

Peraltro, è di fondamentale importanza rilevare che sul punto è anche intervenuta l'Agenzia dell'Entrate con le circolari n. 31/E/2014 e n.6/E/2015, al fine di meglio precisare che l'art. 28 co.4 d.lgs. n.175/2014 rappresenterebbe una norma procedurale tesa a salvaguardare le azioni di recupero della pretesa erariale; più specificamente secondo l'AF, la norma *de quo* si applicherebbe "*anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento*".

Secondo tale impostazione ed interpretazione dell'Agenzia dell'Entrate, quindi, la novella normativa, in quanto norma di natura procedurale, si applicherebbe con efficacia retroattiva anche agli atti oggetto di contenzioso impugnati prima del 13 dicembre 2014.

Invero, il momento di applicabilità della nuova norma e, conseguentemente, la sua potenziale retroattività hanno rappresentato, però, proprio uno dei punti più discussi dalla giurisprudenza.

Decisivo è apparso, infatti, l'intervento della **Suprema Corte di Cassazione che con l'illuminante pronuncia n.6743/2015** (ripercorrendo il percorso interpretativo



compiuto dalle Sezioni Unite nel 2010 e 2013 e contrariamente a quanto sostenuto dall'AF con le suddette circolari) **ha inequivocabilmente sancito che “L'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva. Ne consegue che il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente”.**

In buona sostanza, è stato sancito che “(...) La norma, (...), opera su un piano sostanziale e non "procedurale", in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione”, pertanto non le si può attribuire efficacia procedurale e, conseguentemente, retroattiva. A corollario di ciò, va anche considerato, che la relazione illustrativa del decreto legislativo nulla ha previsto con riferimento al potenziale effetto retroattivo della norma.

Peraltro, la Suprema Corte ha, altresì, sottolineato senza mezzi termini, come depongano a favore dell'irretroattività anche la clausola generale contenuta nell'art. 11 delle Preleggi (che prevede che “la legge non dispone che per l'avvenire”) e l'art. 3 comma 1 della L. 212/2000, secondo cui, salva l'interpretazione autentica, le leggi tributarie non sono retroattive (e nel caso di specie l'art.28 è tutto fuorché una norma di interpretazione autentica). Pertanto, la norma in esame non può che ritenersi di carattere sostanziale e, dunque, applicabile senza effetto retroattivo.

Inoltre, aggiunge la Cassazione, che non ha particolare rilevanza la circostanza che il periodo di permanenza in vita della società per i controlli fiscali e contributivi coincida con quello quinquennale per l'accertamento in quanto, “la fattispecie oggetto dell'articolo 28, comma 4, del Dlgs 175/2014 attiene alla capacità della società e non ai termini fissati dall'accertamento”, che sono disciplinati da un'altra normativa.

Infine, gli Ermellini hanno anche rilevato come il decreto in commento, sia idoneo a determinare un'inevitabile violazione dell'art.3 della Costituzione, stante la “(...) sussistenza irragionevole di una disparità di trattamento tra enti creditori aventi titolo a richiedere tributi e contributi da un lato e tutti gli altri creditori sociali dall'altro (...)”.

In definitiva non può non rilevarsi come la pronuncia in esame oltre a rappresentare la prima decisione di legittimità in materia, risulti anche estremamente importante considerato che l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate aveva allargato la possibilità di accertamento a oltre 600mila società cancellate dal Registro delle Imprese negli ultimi 5 anni.

Può, pertanto, affermarsi come la Cassazione, con la pronuncia in commento, abbia consentito:

- a. di chiarire definitivamente che alla cancellazione della società consegue un fenomeno successorio in virtù del quale: 1) l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda della responsabilità limitata o illimitata per i



debiti sociali; 2) i diritti ed 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;

- b. di rilegare le nuove norme relative ai cinque anni di accertamento ai soli casi in cui la richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese sia avvenuta a partire dall'entrata in vigore del “*decreto semplificazioni*” (decreto legislativo 175/2014), ossia dal 13 dicembre 2014 in poi.

In conclusione, è bene precisare che a seguito della sentenza della Suprema Corte n.6743/2015 (che ha sancito inequivocabilmente il carattere sostanziale e la conseguente irretroattività dell'art.28 co.4 del D. Lgs 175/2014), sono state molte le pronunce di merito dei giudici tributari che, allineandosi al pensiero della Cassazione, hanno dichiarato illegittimità l'attività di recupero intentata dagli uffici (sul punto si segnalano: sentenza n. 19/2016 della C.t.p di Massa; sentenza n.1757/2016 C.t.r. Milano; sentenza n. 7/2016 C.t.r. Aosta).

IL CURATORE FALLIMENTARE

In questo filone di discorso si innesta la possibile variabile del Curatore Fallimentare assimilato talvolta, dall'Agenzia delle Entrate al Liquidatore/Amministratore.

In tal senso l'Agenzia delle Entrate prova a sanzionare il Curatore per imposte e comportamenti evasivi della società fallita.

Giova, a questo punto ricordare che il ruolo del Curatore Fallimentare è quello di un pubblico ufficiale nell'esercizio delle proprie funzioni a tal ruolo preposto dall'Autorità Giudiziaria.

Tutte le incombenze di ordine fiscale allo stesso demandate vengono effettuate per ufficio spesso in sostituzione dell'amministratore della società fallita.

Secondo i giudici di legittimità (sez. VI, n. 16373 del 17/7/2014), se l'Amministrazione Finanziaria intende affermare la responsabilità solidale del curatore fallimentare per i debiti tributari del fallimento (maturati o meno nel corso della procedura fallimentare) la stessa “*deve indicare nell'atto di addebito le ragioni che determinano detta responsabilità che deve nascere da un cattivo utilizzo dell'attivo fallimentare*” ponendo conseguentemente il curatore in condizione di esercitare le sue difese.