

LE SOCIETÀ ESTINTE ED I DEBITI FISCALI
AVV. MAURIZIO VILLANI – AVV. FEDERICA ATTANASI

Indice

1.PREMESSA	pag.2
2. RIFERIMENTI NORMATIVI: ARTT. 2456 E 2495 c.c. ALLA LUCE DEL D. LGS. N.6/2003	pag.2
2.1. Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite sentt. nn.4060/4061/4062 del 2010	pag4
2.2. Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite sentt. nn. 7676/2012 e 6070/6071/6072 del 2013	pag.6
3. L'ESTINZIONE QUINQUENNALE DELLA SOCIETÀ CANCELLATA EX ART.28 CO.4 D.LGS. N.175/2014	pag.9
3.1 Le società estinte e la responsabilità di soci, amministratori e liquidatori ex art. 28 co.5 d.lgs 175/2014	pag.10
4. SENT. CORTE DI CASSAZIONE N.6743/2015: L'IRRETROATTIVITÀ DELL'ART.28 co.4 DEL D.LGS n.175/2014	pag.12

1. **PREMESSA**

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

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

Di fatto, l'estinzione delle società (tanto di capitali, quanto di persone) comporta sempre inevitabili e notevoli problemi, in virtù dei quali sarà fondamentale capire entro quale lasso di tempo e in che modo l'Amministrazione Finanziaria (AF) potrà agire per poter vedere soddisfatti i propri crediti.

2. **RIFERIMENTI NORMATIVI: ARTT. 2456 E 2495 c.c. ALLA LUCE DEL D. LGS. N.6/2003**

- **L'art. 2456 c.c. e "l'efficacia dichiarativa" della cancellazione della società dal Registro delle imprese:** Prima dell'entrata in vigore del *d.lgs. n.6/2003*, la c.d. "Cancellazione delle società", era disciplinata dall'art. 2456¹ co.2 c.c. il quale prevedeva che a seguito della cancellazione di una società dal Registro delle imprese (Rdi) i creditori sociali non soddisfatti potevano "*(...) 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(...)*" fosse "*(...) dipeso da colpa di questi*".

Invero, sino alla riforma del diritto societario del 2003, **l'opinione giurisprudenziale maggioritaria** (contrapponendosi alla dottrina² prevalente) **riteneva che nei casi di cui all'art. 2456 c.c., la cancellazione della società dal Registro delle imprese avesse solo una funzione "dichiarativa di pubblicità" inidonea, dunque, a determinarne l'estinzione qualora non fossero risultati esauriti i rapporti giuridici facenti capo alla stessa.** Secondo i giudici di legittimità, infatti, "*Posto che l'atto formale di cancellazione di una società commerciale (nella specie, società a responsabilità limitata) dal registro delle*

¹ L'art. disciplinava specificamente le s.p.a., ma in via estensiva, è stato applicato anche per gli altri tipi di società di capitali.

² In dottrina l'orientamento maggioritario, attribuiva alla cancellazione della società di capitali una vera e propria **efficacia costitutiva**. Ne derivava che i creditori insoddisfatti avrebbero potuto far valere i loro crediti soltanto nei confronti dei soci o dei liquidatori, purché il mancato pagamento fosse stato conseguenza di un loro comportamento colposo (cfr.: Trib. Monza 12.02.2001, in *Giur. comm.*, 2002, II, 91; Campobasso, *Diritto commerciale, Le società*, 2, Torino, 1999, 124).

imprese non ne determina la estinzione ove non siano ancora esauriti tutti i rapporti giuridici facenti capo alla società stessa e da questa intrattenuti con i terzi, ne consegue che qualora, nel corso delle operazioni di liquidazione, sia stata omessa la definizione di un determinato rapporto, il creditore, oltre che agire in via sussidiaria nei confronti dei soci "pro quota" ex art. 2456, secondo comma, cod.civ., può anche esperire azione autonoma e diretta contro la società, in persona del liquidatore, allo scopo di far valere nei confronti della medesima il proprio credito rimasto insoddisfatto.”(Cass. Civ. sent. n. 11021/1999).

In sostanza, si riteneva che la società, nonostante la cancellazione, rimanesse in vita sino all’avvenuta liquidazione di tutti i rapporti (attivi e passivi) facenti capo alla stessa, con la conseguenza, altresì, che l’AF avrebbe potuto preliminarmente rivalersi fino al soddisfo su di essa, invece che sui soci.

Di fatto, in questo modo, nonostante la cancellazione dal Rdi, in capo alle società, **continuava a permanere la capacità giuridica necessaria a garantire ai creditori la possibilità sia di poter agire nei suoi confronti, che successivamente anche nei confronti del singolo socio** (nei limiti della somma a lui assegnata in base al bilancio finale di liquidazione) **e dei liquidatori** (se il mancato pagamento dei debiti fosse dipeso da loro colpa).

In definitiva, nella formulazione ante riforma, si preferiva ritenere che la semplice formalità della cancellazione non era di per sé sufficiente ad estinguere una società, posto che la stessa continuava a sopravvivere fino a quando i rapporti giuridici ad essa facenti capo non avessero trovato soluzione; di conseguenza la capacità giuridica, processuale e sostanziale continuava a persistere fino alla reale cessazione di ogni attività imprenditoriale.

- **L’art. 2495 co.2 c.c. e “l’efficacia costitutiva” della cancellazione della società dal Registro delle imprese:** orbene, la succitata norma è stata, però, significativamente riformulata a seguito dell’entrata in vigore del *d.lgs. n.6/2003* con cui è stata ridisegnata la disciplina delle società di capitali e con cui è stato fatto trasmigrare il testo dell’art. 2456 c.c. (con alcune aggiunte e precisazioni) nell’art. 2495 c.c..

Invero, l’art. 2495 c.c. prevede che *“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". Ebbene, *prima facie*, dalla semplice lettura del succitato articolo, sembra emergere come, con l'inserimento dell'inciso "*Ferma restando l'estinzione della società*", il legislatore abbia voluto sottolineare come la cancellazione dal Rdi, comporti l'inequivocabile estinzione della società, indipendentemente dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti ancora non definiti.

Con la nuova formulazione dell'art. 2495 co.2 c.c. si è, dunque, voluto attribuire alla cancellazione della società (sia essa di capitali o di persone), una vera e propria "efficacia costitutiva" idonea a determinare da un lato, la totale estinzione della stessa e dall'altro, la possibilità di rifarsi esclusivamente sui soggetti fiscalmente responsabili (quindi soci, amministratori e liquidatori)³.

2.1 Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite sentt. nn.4060/4061/4062 del 2010

Ciò posto, occorre rilevare che le pronunce giurisprudenziali che si sono susseguite in seguito alla riforma normativa del 2003, non sempre hanno espresso un giudizio uniforme.

La **Suprema Corte di Cassazione a Sezione Unite** è dovuta, infatti, intervenire nel **2010** con un trittico di sentenze gemelle **nn. 4060, 4061 e 4062**, al fine di meglio individuare la giusta interpretazione da attribuire all'art. 2495 c.c..

Gli Ermellini, al fine di comporre l'annoso contrasto interpretativo, hanno, dunque, operato una ricostruzione precisa e dettagliata dell'exkursus interpretativo formatosi negli anni, chiarendo specificamente che:

- a. a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese, la società deve intendersi estinta anche in presenza di crediti rimasti insoddisfatti e di rapporti giuridici non ancora definiti.** Di fatto, con la cancellazione, l'ente da soggetto esistente, diviene totalmente inesistente ed è, pertanto, privo di legittimazione sostanziale e processuale;
- b. gli atti impositivi notificati alla società estinta devono considerarsi inesistenti e privi di ogni effetto giuridico;** la cancellazione/estinzione della società ha, infatti, come effetto il venir meno della legittimazione attiva e passiva della stessa, nonché la preclusione per l'Ufficio di emanare o notificare atti impositivi, o anche solo istruttori (inviti a comparire; P.V.C., ecc.), nei confronti di un soggetto estinto.

Ad ogni modo, i creditori sociali potranno comunque far valere la loro pretesa sia nei confronti dei soci (fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio

³ Anche in questo caso, nonostante i primi commenti positivi e fiduciosi sulla novella legislativa, tra gli interpreti ha continuato a persistere un filone minoritario secondo cui, la cancellazione della società dal Rdi, continuava ad avere natura dichiarativa.

finale di liquidazione), che nei confronti dei liquidatori se il mancato pagamento è dipeso da colpa degli stessi come previsto dall'art.2495 c.c.⁴.

In sostanza, stante l'orientamento giurisprudenziale *de quo*, gli atti impositivi dovranno essere notificati ai soggetti fiscalmente responsabili (soci o liquidatori, sussistendone i presupposti) e non più alla società;

- c. con il novellato art. 2495, co. 2, c.c., dovranno considerarsi estinte anche le società cancellate anteriormente alla data di entrata in vigore della riforma attuata con il d.lgs n.6/2003 (01.01.2004).** Invero, l'articolo *de quo*, rappresenta secondo gli Ermellini un precetto ultrattivo idoneo a disciplinare gli effetti delle cancellazioni di società avvenute anche in data antecedente a quella di entrata in vigore del d.lgs n. 6/2003 *"(...) per le quali l'effetto estintivo si produce non già dall'iscrizione, ma soltanto dal momento dell'entrata in vigore della nuova disciplina(...)*. (Corte di Cassazione a S.U. sent. 4061/2010).

In buona sostanza, poiché non è possibile riconoscere efficacia retroattiva all'art. 2495 c.c. è stato specificato che :

- nelle ipotesi di società cancellate successivamente all'entrata in vigore del d.lgs n. 6/2003, gli effetti estintivi potranno farsi risalire contestualmente alla cancellazione;
- nelle ipotesi di società cancellate anteriormente all'01.01.2004, gli effetti estintivi decorreranno da tale data⁵;

- d. anche per le società di persone, la cancellazione dal Registro delle imprese, ne determina la conseguente estinzione** (seppure con le dovute differenze in ordine alla natura dichiarativa anziché costitutiva della cancellazione e alla diversa misura delle responsabilità dei soci).

"(...) Deve, infatti, essere garantita parità di trattamento ai terzi creditori dei diversi tipi di società: ciò che vale per le società di capitali ex art. 2495, co. 2° c.c. deve valere anche per le società di persone. La cancellazione dell'iscrizione nel Registro delle imprese determina, dunque, l'effetto dell'estinzione irreversibile di qualsiasi soggetto societario, anche se non risultino già esauriti tutti i rapporti in capo all'ente. (...)".(Corte di Cassazione a S.U. sent. 4062/2010).

⁴ In queste ipotesi "l'atto di accertamento dovrà contenere una motivazione rinforzata, nel senso che oltre ai presupposti di fatto e di diritto della pretesa (art. 42 DPR 600/73), l'Agenzia dell'Entrate dovrà specificare il perché ritiene un determinato socio o liquidatore fiscalmente responsabile (così in Iorio, "Accertamento e Riscossione", Ipsa guide e soluzioni, Vicenza, 2015).

⁵ Così in Iorio, "Accertamento e Riscossione", Ipsa guide e soluzioni, Vicenza, 2015.

2.2 Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite sentt. nn. 7676/2012 e 6070/6071/6072 del 2013

Nonostante il tema della cancellazione della società dal Rdi e quello degli effetti che ne derivano abbiano trovato un'importante e decisiva definizione per mezzo delle tre sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione (nn. 4060, 4061 e 4062 del 22/2/2010), **i giudici di legittimità, con la sentenza n.7676/2012, sono nuovamente ritornati sulla questione al fine di meglio chiarire cosa accade nelle ipotesi in cui si determini l'estinzione di una società facente parte di un giudizio tributario.**

Ebbene, **secondo la Suprema Corte, in queste ipotesi, a subentrare nella posizione processuale della società cancellata, è il socio che abbia riscosso la quota ad esso spettante sulla base del bilancio finale di liquidazione** (in senso contrario, la Cassazione si era espressa con sentenza 16758/2010).

Di fatto, con la sentenza in commento, la Cassazione ha voluto chiarire che nelle ipotesi in cui sussista un giudizio che vede coinvolta una società estinta, il procedimento potrà comunque proseguire nei confronti dei soci che risponderanno se, e nella misura in cui, abbiano riscosso la quota ad essi spettante a seguito dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione.

La giurisprudenza tributaria ha, difatti, affermato che il socio di una società di capitali, estinta per cancellazione dal Registro delle imprese, succede a questa nel processo a norma dell'art. 110 c.p.c. (che prefigura un successore universale ogni qualvolta viene meno una parte) solo, però, laddove abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto dispone l'art. 2495 co.2 c.c.. Invero, secondo il Collegio, *"(...) tale vicenda, non costituisce soltanto il limite di responsabilità del socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per la di lui successione nel processo già instaurato contro la società, posto che egli non è successore di questa in quanto tale, ma lo diventa nella specifica ipotesi, disciplinata dalla legge, di riscossione della quota. La prova di tale circostanza è a carico delle altre parti ed integra la stessa condizione dell'interesse ad agire, che richiede non solo l'accertamento di una situazione giuridica, ma anche la prospettazione della possibilità di ottenere un risultato utile, non essendo il processo utilizzabile in previsione di esigenze soltanto astratte (...)".*

Ciò posto, inoltre, secondo i giudici di legittimità *"(...) L'estinzione della società a seguito di cancellazione determina, nei processi in corso nei confronti dell'ente, l'applicazione delle regole generali dettate dagli artt. 299 e seguenti cod. proc. civ., poiché essa costituisce vicenda equiparabile alla morte della parte persona fisica. Ne consegue che, per difetto assoluto della "giusta parte" processuale, è inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese nelle more del processo".*

In definitiva, secondo la Suprema Corte, nelle ipotesi di giudizi tributari in corso al momento della cancellazione della società dal Registro dell'impresa, si determina:

- un automatico trasferimento della legittimazione sostanziale e processuale della società in capo ai soci ex art.110 c.p.c.;
- l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 299 e ss. c.p.c.⁶.

La tesi fin qui esposta con la sent. n. 7676/2012 ha trovato, peraltro, conferma con le sentenze della Suprema Corte di Cassazione a Sezione Unite nn. 6070/6071/6072 del 2013 che, pronunciandosi in ambito civile, ha nuovamente chiarito che i soci succedono nei contenziosi e nei rapporti debitori della società, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, durante la vita sociale, essi fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (cfr. in tal senso anche le sentenze nn.396 e 390 del 05.02.2016 della CTP di Lecce e la sent. n.7/2016 CTR di Aosta).

Invero, le sentenze *de quo* hanno da un lato, affrontato le stesse questioni già trattate dalla precedenti pronunce delle Sezioni Unite del 2010 e dall'altro, confermato e precisato la maggior parte dei principi già enunciati (o solo parzialmente trattati) dai giudici di legittimità e dalla dottrina maggioritaria.

Ebbene, con le sentenze nn. 6070/6071/6072 del 2013 le Sezioni Unite della Corte, tornando a pronunciarsi sulla sorte dei rapporti sostanziali e processuali pendenti al momento della cancellazione di una società dal registro delle imprese, hanno enunciato i seguenti principi:

- a. *“Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n.6/2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale si ha: 1) il trasferimento delle obbligazioni ai soci che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso in conseguenza della liquidazione o senza limiti a seconda anche, in pendenza dell'esistenza della società, essi avessero responsabilità limitata o illimitata per i debiti; 2) il trasferimento ai soci, in regime di contitolarità e di comunione indivisa, dei diritti e dei beni non facenti parte del bilancio di liquidazione della società estinta, ma non pure delle mere pretese anche se azionate o azionabili in giudizio e neppure dei diritti di credito che non siano ancora certi o*

⁶ Può accadere, tuttavia, che un giudizio si svolga senza interruzione o perché manca la dichiarazione dell'evento estintivo, ovvero perché l'evento si è verificato in un momento in cui non era più possibile farlo constatare, magari successivamente alla pronuncia della sentenza e nelle more dei termini per impugnarla. In questo caso, l'eventuale giudizio di impugnazione deve sempre essere promosso da e contro i soggetti effettivamente legittimati, ovvero da e contro la cd. “giusta parte” del processo, pena la dichiarazione di inammissibilità.

liquidi e la cui comprensione nel citato bilancio avrebbe richiesto una ulteriore attività (giudiziale ed extragiudiziale) il cui mancato espletamento da parte del liquidatore induce a ritenere che vi sia stata rinuncia da parte della società.

Di fatto, secondo il Collegio, all'atto della cancellazione della società dal Rdi, in capo ai soci si cristallizza un fenomeno di tipo successorio idoneo a renderli titolari sia dei rapporti attivi, che di quelli passivi della società estinta. Pertanto, saranno chiamati a rispondere delle obbligazioni nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione oppure illimitatamente, a seconda che la società cancellata fosse o meno una società di capitali. Quanto ai rapporti attivi, anch'essi si trasferiranno ai soci in regime di comunione, “(...)a meno che si tratti di rapporti la cui mancata inclusione nel bilancio di liquidazione ne faccia ritenere l'avvenuta implicita rinuncia da parte della società estinta per effetto della cancellazione dal Registro delle imprese(...).

- b. “Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n. 6 del 2003, la cancellazione dal registro delle imprese estingue anche la società di persone, sebbene non tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo siano stati definiti”.**
- c. “La cancellazione della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, **priva la società stessa della capacità di stare in giudizio** (con la sola eccezione della "fictio iuris" contemplata dall'art. 10 legge fall.); **pertanto, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ.;** qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso”.**

Invero, con le sentt. a Sezioni Unite nn. 6070/6071/6072 del 2013, il Collegio sembra aver voluto definitivamente chiarire non solo il rapporto che si instaura tra società estinta e soci ma, anche il destino delle eventuali sopravvenienze attive, del trattamento dei residui passivi, nonché della disciplina dei rapporti processuali ad essa connessi, precisando, al contempo, che i soci subentrano

nei rapporti debitori e creditori della società, rappresentando la c.d. “*giusta parte*” a cui notificare gli atti.

In particolare la Suprema Corte ha rilevato come si verifichi un duplice ordine di effetti: da una parte, la successione in capo agli ex soci dei rapporti giuridici rimasti in vigore a seguito di estinzione (gli ex soci rispondono delle obbligazioni contratte con lo stesso livello di responsabilità che avevano in pendenza di regolare attività sociale, limitatamente alla liquidazione ottenuta o anche illimitatamente, a seconda dei casi. Ad essi, inoltre, si trasferiscono i beni ed i diritti non compresi nel bilancio di liquidazione della società cessata, a patto che i crediti siano liquidi ed esigibili e non in corso di accertamento giudiziale) **e, dall'altra, l'impossibilità che la società estinta agisca o venga convenuta in giudizio** (l'atto stesso della cancellazione impedisce che in un momento successivo, la società possa essere convenuta in giudizio; inoltre, nel caso in cui l'estinzione avvenga in pendenza di processo, esso si intende interrotto ex art. 299 e seguenti c.p.c. e potrà essere riassunto per mezzo o avverso i singoli soci).

Sul piano tributario, gli atti impositivi riferiti ad una società estinta saranno, dunque, ritenuti giuridicamente inesistenti e, pertanto, improduttivi di effetti sia per la società stessa, che per i liquidatori e i soci.

3. IL D.LGS N.175/2014 E L'ESTINZIONE QUINQUENNALE DELLA SOCIETÀ CANCELLATA.

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 Rdi 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.

3.1 Le società estinte e la responsabilità di soci, amministratori e liquidatori ex art. 28 co.5 d.lgs 175/2014.

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 ultimi⁷.

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 motivato⁸ 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.

⁷ Con la circolare n.6/2015 dell'Agenzia delle Entrate è stato dichiarato che per stabile l'ordine dei crediti da soddisfare, sarà necessario fare riferimento a quanto disposto dall'art.2777 c.c.

⁸ È necessario che dalla motivazione dell'atto si evinca in che misura l'amministratore/liquidatore abbia distratto del denaro, favorendo il soddisfacimento di altri crediti.

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 Rdi, 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.

4. SENT. CORTE DI CASSAZIONE N.6743/2015: L'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 sent. n. 6743/2015⁹.

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

⁹ Nelle stesso senso: *cfr.* Cass. ord. nn. 9030,15648 del 2015 e Cass. sent. n. 18385/2015

“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.

Pertanto, 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 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: sent. n. 19/2016 della Ctp di Massa; sent. n.1757/2016 Ctr Milano; sent. n. 7/2016 Ctr Aosta.

Lecce, 13/05/2016

Avv. Maurizio Villani
Avv. Federica Attanasi

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it