

CAPO V  
ELIMINAZIONE DI ADEMPIMENTI SUPERFLUI  
(Artt. 26, 27, 28)

LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ ESTINTE: IL PROFILO DEI  
TERMINI DI ACCERTAMENTO (ART. 28, COMMI 4 E  
6 DEL D.LGS. 21 NOVEMBRE 2014, N. 175)  
(Art. 28)

di *Valerio Ficari*

SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. L'eccesso di delega e la inutilità del redivivo potere di accertamento alla luce della preesistente tutela del credito erariale. – 3. La novità o diversità di obblighi formali ... impossibilità, di fatto, di una liquidazione o sua resurrezione ai soli fini fiscali? – 4. L'irragionevole disparità con i creditori privati. – 5. La concreta attuazione della nuova regolamentazione e la sua efficacia temporale.

1. *Premessa*

L'art. 28, comma 4 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, nel dare attuazione alla delega contenuta negli artt. 1 e 7 della L. 11 marzo 2014, n. 23, ha disciplinato gli effetti ai fini fiscali della cancellazione dal Registro delle imprese di cui all'art. 2495 c.c. prevedendo che questa sia opponibile all'Erario solo «*trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese*» e al successivo comma 6, che dall'entrata in vigore di tale disposizione «*non discendono obblighi di dichiarazione nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti*».

Accanto alla previsione di un termine *ad hoc* il legislatore delegato ha modificato altresì la responsabilità dei liquidatori di cui all'art. 36, comma 1

del D.P.R. n. 602/1973 sancendo una loro responsabilità “*in proprio*” se non provano di aver pagato i debiti tributari “*anteriamente all’assegnazione di beni ai soci o associati*” il cui valore «*si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato*».

L’intervento si discosta evidentemente dall’unica indicazione normativa presente quanto a durata temporale dell’azione recuperatoria dei creditori ovvero, come si vedrà successivamente, dal disposto dell’art. 10 della L. fall. il quale, a tutela del creditore privatistico, ammette la possibilità della dichiarazione di fallimento degli imprenditori individuali e collettivi solo «*entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese se l’insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l’anno successivo*».

La previsione di un termine di accertamento prolungato per le società commerciali offre un esempio (si interessante ma profondamente affetto da criticità) di diversità tra diritto civile/fallimentare e diritto tributario in punto di soggettività tributaria passiva nella dimensione non tipologica ma diacronica<sup>1</sup>.

## 2. *L’eccesso di delega e la inutilità del redivivo potere di accertamento alla luce della preesistente tutela del credito erariale*

La disposizione, nella sua evidente forza innovatrice e derogatoria, si presta ad un severo giudizio di conformità alla legge delega rispetto alla prescrizione di cui all’art. 76 Cost. in base al quale il Governo può esercitare la funzione legislativa solo nel rispetto dei «*principi e criteri direttivi*» fissati nella delega «*e soltanto per (... ) oggetti definiti*».

Dalla lettura dell’art. 7 della legge delega, infatti, si nota come esso intendeva offrire l’occasione al Governo di intervenire in materia di semplificazioni degli adempimenti con particolare riguardo a quelli che risultassero di scarsa utilità ai fini dell’attività di accertamento e di controllo e, comunque, non proporzionali (*in peius* per il contribuente): in nulla, dunque, (né lessicalmente né funzionalmente) la semplificazione poteva essere intesa come attribuzione sia di poteri di accertamento tributario non esistenti per pregresse limitazioni temporali sia di nuove garanzie patrimoniali del credito erariale.

La novella dimostra che è accaduto il contrario.

Con l’art. 4 del D.Lgs. n. 175/2014 il legislatore delegato ha derogato al-

---

<sup>1</sup> V. FRANSONI, *L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 47 ss. Per alcune riflessioni sul precedente regime sia permesso rinviare a FICARI, «*Cancellazione del registro delle imprese delle società di capitali, “abuso della cancellazione” e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*», in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 1037 ss.

la disciplina comune della cancellazione dal registro delle imprese scegliendo di intervenire in seno al Capo V addirittura intitolato "Eliminazione di adempimenti superflui" e di un articolo dedicato al "Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di obblighi tributari".

A ciò si deve aggiungere una tangibile sproporzione dello strumento rispetto al fine dal momento che l'interesse erariale era già sufficientemente tutelato dalla possibilità per l'Agenzia di agire nei confronti dei liquidatori e dei soci nei limiti di quanto assegnato e ricevuto nonostante la esistente debenza tributaria, come disposto dal precedente testo dell'art. 6 del D.P.R. n. 602/1973.

Certamente la disposizione nel testo novellato onerava gli uffici di provare il nesso tra il mancato pagamento del tributo e il pagamento di crediti non tributari di grado inferiore da parte del liquidatore o l'assegnazione di beni ai soci in dispetto dell'obbligo tributario e limitava il coinvolgimento del liquidatore "in proprio" e dei soci per fatto della società al valore del credito tributario che avrebbe trovato capienza e a quanto ricevuto; ciò, però, è sembrato proporzionato al fatto di poter prescindere dalla cancellazione e di poter agire nel termine di accertamento di 4 o 5 anni nei confronti di tali soggetti diversi dalla società.

Con la novella si aggiunge la possibilità di coinvolgere, almeno in teoria, anche la società o, quantomeno, come si vedrà, il suo patrimonio.

Ecco, allora, che la modifica consentirebbe all'Agenzia di coinvolgere più soggetti e/o patrimoni – la società cancellata ma non estinta ai fini fiscali con il suo patrimonio, il liquidatore e i soci – senza, però, spiegare in che ordine e misura<sup>2</sup>.

Sempre che, come si vedrà, sia ancora possibile configurare appieno la società cancellata come un soggetto passivo, si avrebbero due soggetti responsabili in proprio (società e liquidatore) e uno o più soggetti (i soci) responsabili per fatto altrui (l'inadempimento della società o del liquidatore) resta oscuro (i) se esista tra questi un regime di responsabilità solidale, (ii) se solo la prima (la società) o anche il secondo siano gli obbligati principali e gli altri dipendenti e (iii) se vi sia una limitazione della responsabilità con beneficio di previa escussione.

È verosimile che nella prossima esperienza l'Agenzia notificherà unitariamente gli avvisi ai sensi dell'art. 40, comma 2 del D.P.R. n. 600/1973 sebbene con un contenuto motivazionale e probatorio diverso per il liquidatore e per i soci.

---

<sup>2</sup> Sulle diverse ragioni per le quali la nuova disposizione risulti pericolosamente "singolare" cfr. G. NICCOLINI, *A margine di un decreto in tema di cancellazione della cancellazione di società di capitali per mancata approvazione del bilancio finale (con una postilla sulle "sopravvivenze fiscali" alle società cancellate)*, in Studi in onore di Diego Corapi in pubblicazione.

### 3. *La novità o diversità di obblighi formali ... impossibilità, di fatto, di una liquidazione o sua resurrezione ai soli fini fiscali?*

Il dato che emerge e che dimostra sotto altro aspetto la palese contraddizione con lo scopo della delega è la sopravvivenza per il periodo di cinque anni sia della responsabilità del liquidatore sia, probabilmente, della stessa procedura di liquidazione.

Una sopravvivenza (e non, invece, resurrezione<sup>3</sup>) della società già cancellata è conosciuta ai fini fallimentari; in particolare, a tale riguardo, quantomeno si afferma che della società formalmente cancellata possa restare in vita senza dubbio il patrimonio<sup>4</sup> se non anche, in termini non più solo oggettivi ma anche soggettivi, l'imprenditore individuale o la società, gli organi e soci<sup>5</sup>.

Valgano, però, le seguenti considerazioni ai fini fiscali.

Da un lato, infatti, il soggetto incaricato della liquidazione non potrà diventare un "ex" se non dopo i cinque anni: per quanto per la novella normativa questo non debba assolvere a nuovi obblighi, è indubbio che lo stesso conserverà quelli vecchi ed originari e dovrà restare in carica almeno ai fini fiscali essendo responsabile per fatto proprio ai sensi del nuovo comma 1 dell'art. 36.

Dall'altro e di conseguenza, viene da chiedersi se la stessa procedura debba restare in piedi fino alla scadenza del termine decadenziale introdotto dal decreto delegato con l'impossibilità di ritenere conclusa la liquidazione anche a fini civilistici o se, invece, la sopravvivenza della qualità di liquidatore valga solo ai fini fiscali.

Ove si accedesse alla prima ipotesi, si dovrà ammettere che la società continui ad esistere e, quindi, debba essere conservata una sede, un organo e un patrimonio: una sede quale luogo nel quale l'Agenzia potrà procedere all'eventuale notifica dell'avviso; un organo cui notificare l'atto impositivo con piena legittimazione, per l'esigenza della tutela processuale un'assem-

<sup>3</sup> Soprattutto ove la novella fosse applicata retro attivamente nei confronti di società cancellate dal Registro prima dell'entrata in vigore del D.Lgs n. 175/2015.

<sup>4</sup> Sebbene, come osserva GIAMPAOLINO, *Profili fallimentari*, in FICARI-GIAMPAOLINO, *Profili fallimentari e tributari*, in AA.VV., *Trattato delle società a responsabilità limitata*, diretto da Ibba e Marasà, Padova, 2012, VIII, p. 22 ss.; ciò sarebbe raro ove i beni sociali fossero stati già liquidati o assegnati, riducendosi l'ipotesi all'emersione di sopravvenienze attive anche a seguito di azioni revocatorie.

<sup>5</sup> Più approfonditamente, per tutti, IBBA tra l'altro già in *Il fallimento dell'impresa cessata*, in *Riv. soc.*, 2008, p. 956 ss.; BUSSOLETTI, *Lo scioglimento e l'estinzione della società fra apertura, chiusura e riapertura del fallimento*, in *Riv. dir. soc.*, 2009, p. 464 ss.; sulla sopravvivenza del patrimonio SANNA, *Cancellazione ed estinzione*, cit., pp. 185 e 195.

blea ove i poteri di questa per ciò fossero richiesti<sup>6</sup> anche in ragione della necessaria caratteristica della recettività dell'atto impositivo. e, infine, un patrimonio.

Nella seconda ipotesi, invece, cioè quella che la sopravvivenza di tali elementi non valga ai fini civilistici, si tratterebbe di verificare in che modo, nonostante ciò, sia ancora possibile un'azione accertativa nei confronti di un soggetto inesistente per il diritto comune che sopravviva solo per una parte oggettiva ma resti ancora legittimato passivo per il Fisco: la legittimazione passiva ai fini sia amministrativi che processuali, infatti, difficilmente si concilierebbe con la sopravvivenza solo patrimoniale della società cancellata né avrebbe utilità richiamare l'ipotesi, avanzata in giurisprudenza, di una successione dei soci nel debito della società cancellata in quanto questa sarebbe inconciliabile con la sopravvivenza solo patrimoniale di un'entità sebbene solo soggettivamente estintasi.

La non configurabilità di un fenomeno successorio a causa della conservazione (almeno solo) patrimoniale della società estinta che sembra discendere dal nuovo testo normativo renderebbe, allora, la responsabilità dei soci solo sussidiaria e dipendente (oltre che limitata) e non a titolo principale, come, invece, nell'ipotesi di una successione a titolo universale nel debito della società.

Se così è, si dovrà verificare se sia o meno da rimeditare l'approdo cui era giunta la giurisprudenza tributaria di legittimità di merito secondo cui i soci possano essere coinvolti solo per imposte la cui debenza da parte della società sia stata definitivamente accertata.

La sopravvivenza anche solo patrimoniale della società estinta pare, però, nei fatti, assai difficile da sostenere poiché nella maggior parte dei casi il liquidatore, ove non a conoscenza di alcun accertamento, provvederà, se del caso, alla liquidazione del patrimonio sociale.

Si dovrebbe, altrimenti, ritenere che per garantire ai fini fiscali la sopravvivenza patrimoniale per un termine di 5 anni la liquidazione non possa civilisticamente concludersi: se si concludesse con il venir meno del patrimonio, la sussistenza di questo sarebbe limitata al solo caso delle sopravvenienze attive *post* cancellazione.

---

<sup>6</sup> Lo rileva anche FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali*, cit., p. 49.

#### 4. *L'irragionevole disparità con i creditori privati*

È evidente che la novella distingue nettamente la situazione del creditore erariale da quella di tutti gli altri creditori non soddisfatti del contribuente sia privilegiati che chirografari rispetto ai quali continuerebbe ad operare il disposto del comma 2 dell'art. 2495 c.c. ai sensi del quale gli stessi una volta estintasi la società con la pubblicazione nel registro delle imprese non potranno che agire nei confronti dei soci nei limiti, però, di quanto dagli stessi riscossi in base al bilancio finale di liquidazione.

Il giudizio di comparazione è, infatti immediato al contenuto dell'art. 10 della L. fall. – in base al quale il fallimento è dichiarabile entro un anno dalla cancellazione «*se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo*» ed alle indicazioni che, sul punto, ha fornito la Corte Costituzionale: per i creditori privati, infatti, il termine che decorre dalla cancellazione (e non dalla cessazione dell'impresa) è di un (solo) anno nei confronti di tutti gli imprenditori, sia individuali che societari<sup>7</sup>.

L'esigenza di certezza e tutela dell'affidamento dei terzi (privati) è apprezzata, però, ai fini fallimentari in modo molto diverso da quanto abbia fatto, nella novella, il legislatore tributario per il terzo creditore Fisco in quanto l'elemento temporale è diverso per durata.

L'irragionevole diversità si nota anche osservando come l'effetto costitutivo della cancellazione, senza dubbio ai fini civilistici, sia temperato dalla facoltà concessa dal comma 2 della L. fall. al creditore, in caso di impresa individuale o di cancellazione d'ufficio, «*di dimostrare il momento dell'effettiva cessazione dell'attività*» a fronte di una finta liquidazione, potendo identificarsi in tale istante il *dies a quo* per la decorrenza del termine annuale; peraltro, tale disposizione potrebbe consentire all'A.F. di godere addirittura di una decorrenza posticipata ove si dimostrasse la continuazione, di fatto, dell'attività.

Il nuovo termine di 5 anni ben è sottoponibile, a nostro avviso, ad un severo giudizio di ragionevolezza e eguaglianza anche quando ai fini fiscali a seguito della cancellazione si configurasse, sulla scia di una parte dell'elaborazione giuscommercialistica, un mero centro di imputazione dell'obbligo tributario e di garanzia del credito erariale escludendo qualsiasi ipotesi di successione a titolo universale o particolare dei soci seppur con limitazioni di responsabilità.

---

<sup>7</sup> Sul tema da ultimo SANNA, *Cancellazione ed estinzione nelle società di capitali*, Torino, 2013 *passim*, spec. 173 ss.

Il fondato sospetto che il termine di cinque anni di cui si discute palesi una irragionevole e asistemica differenziazione tra creditore erariale e altri creditori si rafforza apprezzando quanto le SS.UU. della Corte di Cassazione<sup>8</sup> hanno stabilito in ordine all'insinuazione dei crediti tributari al passivo del fallimento laddove hanno ritenuto la stessa ammissibile anche in assenza della preventiva iscrizione a ruolo delle pretese erariali previa notifica della relativa cartella di pagamento assumendo come sufficiente che il soggetto creditore (l'Agenzia e non il concessionario) possa ad agire anche senza produrre, in sede di insinuazione, il titolo legittimante al pari di quanto la legge fallimentare dispone per tutti i creditori poiché la regolamentazione dell'insinuazione sarebbe volta a garantire la *par condicio creditorum* innanzitutto nella verifica dello stato passivo e, quindi, nella realizzazione del credito. Ma sempre l'esperienza del diritto fallimentare dimostra in una ulteriore ed importante occasione la necessità di una equiparazione tra creditori concorsuali laddove si è ritenuto applicabile il (più breve) termine fissato dall'art.101 della L. fall. rispetto a quello dell'art 2 del D.P.R. n. 602/1973 ai fini dell'ammissibilità della domanda tardiva<sup>9</sup>.

Ne discende, allora, l'esigenza sentita a livello sistematico che l'eterogeneità delle fonti normative in materia di accertamento dei crediti e soddisfazione non causi sviamenti dalla parità tra creditori della stessa specie pena la chiara violazione dell'art. 3 Cost.<sup>10</sup>.

Le criticità non sono, però, finite.

---

<sup>8</sup> Cass. SS.UU. 15 marzo 2012, n. 4126, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, II, p. 739 ss. con nota di Mauro Rilievi *critici sull'orientamento della Cassazione a sezioni unite in tema di insinuazione dei crediti tributari al passivo fallimentare*.

<sup>9</sup> Cass. 11 ottobre 2011, n. 0910; sul punto PAPARELLA, *Insinuazione al passivo tardiva*.

<sup>10</sup> Più ampiamente sulla tematica dei rapporti e dell'eguaglianza creditoria e per approfondimenti vedasi per tutti FANTOZZI, *Considerazioni generali sui profili fiscali delle procedure concorsuali e sul rapporto tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi diffusi*, in AA.VV. *Il fallimento e le altre procedure concorsuali* (diretto da Ghia-Piccininni-Severini), Torino, VI, 2012, 417; PAPARELLA, *Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti pronunce della Suprema Corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, spec. p. 428 ss. e p. 433; M. ESPOSITO, *Riflessioni critiche sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile alla stregua dei principi costituzionali (muovendo da alcune incongruenze nella disciplina fiscale delle procedure concorsuali)*, in AA.VV., *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di Paparella, Milano, 2013, p. 3 ss.; ABRIANI-LEOZAPPA, *Sul principio della par condicio creditorum nelle procedure concorsuali*, *ivi.*, p. 49 ss.; CARINCI, *L'ammissione al passivo dei crediti tributari*, *ivi.*, p. 547 ss.; IDEM, *Migrazione fra procedure concorsuali e neutralità del fattore fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa*, in *Il fisco*, 2014, p. 4122 ss.

### 5. La concreta attuazione della nuova regolamentazione e la sua efficacia temporale

L'art. 1 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 è chiaro nel prescrivere al legislatore delegato il rispetto dei principi dello Statuto del contribuente e, in particolare, del «vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore».

Dall'art. 10 delle disposizioni sulla legge in generale secondo cui l'obbligatorietà della disposizione decorre dal quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione dovrebbe derivare che il prolungato potere di accertamento non possa che riguardare, nella sua efficacia, le cancellazioni perfezionate successivamente alla sua entrata in vigore (13 dicembre 2014).

Questo significa che sarebbero prive di efficacia costitutiva e, quindi, inopponibili le cancellazioni perfezionate nei cinque anni precedenti all'entrata in vigore facendo, così risalire il potere fino ovvero fino all'anno 2009 (riferibile, cos, al periodo di imposta 2008).

Più in generale, l'efficacia retroattiva (i) sarebbe lesiva della tutela dell'affidamento, ii) andrebbe a compromettere il diritto alla difesa di quanti, in ragione della novella, fossero chiamati a rispondere delle maggior imposte e sanzioni, (iii) contrasterebbe con il disposto dell'art. 3, commi 1 e 2 della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente) secondo cui le disposizioni tributarie non possono avere effetto retroattivo, soprattutto quando hanno effetti sostanziali in punto di determinazione del reddito ed impongono nuovi obblighi<sup>11</sup>.

La norma dello Statuto recepisce quanto disposto non solo dall'art. 11 delle Preleggi («la legge dispone solo per l'avvenire») ma anche da consolidati indirizzi della Corte Costituzionale che hanno sancito:

1) l'incostituzionalità di tutte quelle norme ed interpretazioni volte a col-

---

<sup>11</sup> In base all'art. 3, comma 1 della l. 27 luglio 2000 n. 212 (il c.d. Statuto del contribuente) «Salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo» e «Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono».

Il comma 2 dello stesso art. 3 afferma che «In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti».

Il citato primo comma, pertanto, con eccezione delle c.d. norme di interpretazione autentica, pone il divieto di retroattività della norma tributaria mentre il successivo secondo comma esclude nel modo più categorico che una disposizione tributaria possa imporre al contribuente adempimenti la cui scadenza sia non solo antecedente all'entrata in vigore ma anche ad essa successiva e anteriore al sessantesimo giorno dalla vigenza

pire una ricchezza derivante da un presupposto realizzatosi nel passato e non più attuale all'epoca dell'applicazione della norma (*attualità*) ed il cui impatto non sia prevedibile all'epoca dell'adozione del comportamento (*prevedibilità*);

2) che l'irretroattività costituisce un principio generale dell'ordinamento derogabile solo in presenza di un'effettiva causa di giustificazione sotto il profilo della ragionevolezza non potendo incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere (o non disciplinate) da leggi precedenti (*ragionevolezza della deroga all'irretroattività*);

3) che tra gli interessi costituzionalmente garantiti e contrapposti a quelli asseribili a fondamento dell'efficacia retroattiva vi è l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica la quale, necessario elemento dello Stato di diritto, non può essere lesa da disposizioni che, nell'essere retroattive, trasmodino in un regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti (*affidamento sulla stabilità normativa come diritto a fondamento costituzionale*).

Prescrizione evidentemente dimenticata, come si vedrà, nelle indicazioni fornite immediatamente dalla prassi ministeriale: al par. 19.2 della Circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E dell'Agenzia delle Entrate, infatti, a fronte della tautologica ed assai discutibile dichiarazione che si tratti «*di norma procedurale*», si legge che gli uffici potranno applicare la novella «*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*».

A ben vedere l'effetto paradossale (che dimostra ancora una volta l'illegittimità ed irragionevolezza della retroattività della norma e della tesi della prassi ministeriale) è che resterebbero accertabili periodi di imposta già chiusi in assenza del raddoppio dei termini per denunciati illeciti penali tributari: il periodo di imposta 2008 (Unico 2009), infatti, non sarebbe più controllabile nel corso del 2015 così come quello 2009 (Unico 2010) lo sarebbe solo per l'omessa dichiarazione.

Il menzionato divieto di retroattività e, di converso, la possibilità che la norma sia (eccezionalmente) retroattiva hanno, ciascuno, uno spazio differente a seconda della natura della norma della cui efficacia si discuta, dovendosi distinguere tra norma sostanziale e norma procedimentale.

Al riguardo, appare, allora, opportuno ricordare come siano:

a) *sostanziali* quelle norme volte a disciplinare il presupposto, l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione ovvero gli aspetti che, direttamente o indiretta-

mente, attengono alla misura del concorso del singolo al pagamento del tributo secondo una corretta applicazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.): ad esse si indirizzerebbe senza dubbio il divieto di retroattività (*norma sostanziale*);

b) *procedimentali* quelle norme intese a disciplinare obblighi strumentali gravanti sul contribuente, sull'Amministrazione finanziaria e su terzi, in ordine alle quali gli interessi pubblici da bilanciare rispetto a quelli privati sono costituiti dal buon andamento, imparzialità ed economicità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.): poiché queste non inciderebbero sugli elementi fondamentali del tributo limitandosi solo a disciplinare uno o più aspetti della procedura, la loro applicazione a rapporti sorti prima dell'entrata in vigore non permetterebbe di ravvisare alcuna violazione del principio di irretroattività (*norma procedimentale*).

È, quindi, da escludere qualsiasi efficacia retroattiva quando la norma tributaria di cui si sostenga siffatta efficacia: a) dispieghi effetti su situazioni giuridiche sostanziali; b) incida su di una ricchezza non più attuale; c) regoli in modo irragionevole situazioni sostanziali che all'epoca dei fatti avevano già una loro disciplina; d) non sia prevedibile all'epoca in cui si è adottato il comportamento<sup>12</sup>.

Peraltro, nel caso della novella ci si potrebbe egualmente chiedere se ci si trovi in quella zona “*grigia*” costituita dalle norme sulle prove cioè da norme che dispongono non solo poteri strettamente prodromici o adempimenti meramente formali, ma (anche e soprattutto) particolari modalità di documentazione, preclusioni e decadenze e che, comunque, incidono su aspetti che potrebbero avere effetti (anche) su aspetti sostanziali della fattispecie imponibile (*norme procedimentali aventi natura sostanziale*): il dubbio sorge, infatti, leggendo i nuovi oneri probatori ricadenti sui liquidatori e la prova contraria prevista dall'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 36 del D.P.R. n. 602 in ordine al valore di quanto assegnato ora previsto in misura proporzionalmente alla quota di capitale.

Per individuare i corretti elementi sintomatici dell'una (sostanziale) o dell'altra (procedimentale) natura occorre, allora, individuare, nel singolo caso, la finalità della norma e le sue conseguenze sulla tutela degli interessi soggettivi delle parti coinvolte (*i.e.* del contribuente).

<sup>12</sup> L'unica prevedibilità che atterrebbe, però, alla consapevolezza dell'illecito sarebbe configurabile nei casi degli omessi versamenti in momenti di crisi di liquidità oppure dell'effettuazione di operazioni palesemente inesistenti, simulate, sovra o – sottofatturate, elusive e/o abusive: in tali eventualità, infatti, la formalizzazione della cancellazione potrebbe presentare quasi una riserva mentale del liquidatore soprattutto se ex socio amministratore.

Prima della novella in esame anche ai fini tributari (in sede sia di accertamento che di sopravvivenza di responsabilità ed obblighi) l'avvenuta cancellazione della società dal registro delle imprese dispiegava l'efficacia propria della natura costitutiva della medesima *ex* art. 2495 c.c. e in nulla si poteva ipotizzare e prevedere il mutamento normativo se non in un colpo di mano della fazione pubblica in sede di attuazione della delega.

Pertanto, una norma, ancorché la si possa definire in modo autoreferenziale (come si legge nella Circolare) procedurale solo perché, qui si immagina, preordinata alla regolamentazione di taluni aspetti di una fase del procedimento (inteso come una sequenza di atti finalizzati all'emanazione di un provvedimento finale), ben può essere considerata sostanziale nella misura in cui implichi una valutazione retrospettiva di una situazione giuridicamente rilevante ai fini impositivi e sostanzialmente già posta in essere e, quindi, ben se ne dovrà vietare l'applicazione retroattiva.

A ciò si aggiunga, in finale, altro dato che induce a credere che la novella valga per le cancellazioni effettuate dopo l'entrata in vigore della disposizione cioè dopo il quindicesimo giorno dalla pubblicazione del D.Lgs. n. 175/2014: nel disposto normativo delegato non si rinviene alcuna espressa deroga al divieto di retroattività come richiesto dall'art. 3 della L. n. 212/2000.