



CONSIGLIO NAZIONALE FORENSE

PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

COMMISSIONE INTERNA PER LE PROBLEMATICHE IN MATERIA TRIBUTARIA

GLI EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE, TRA NORMA GENERALE E “NORMA IN DEROGA”,

ALLA LUCE DELL'ART. 28, COMMA 4, D. LGS. N. 175 DEL 21 NOVEMBRE 2014, (PUBBLICATO IN G.U. N. 277 DEL 28 NOVEMBRE 2014 SERIE GENERALE).

1.- E' oramai pacifico, alla luce della interpretazione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass. S.U. n. [6070](#) del 12/03/2013; Cass. S.U. n. [4060](#) del 22/02/2010; Cass. S.U. n. 4061 del 22/02/2010) che, con l'art. 2495 c.c., introdotto dal d. lgs. n. 6/2003, ed entrato in vigore il 01 gennaio 2004, il Legislatore abbia inteso modificare, con valenza innovativa rispetto alla formulazione del precedente di cui all'art. 2456 c.c., gli effetti della cancellazione delle società dal Registro delle imprese.

1.1.- In particolare, secondo la giurisprudenza (Cass., L. n. [1468](#) del 27/01/2004; Cass. L. n. [16551](#) del 04/11/2003; Cass. L. n. [12078](#) del 18/08/2003; Cass. 5, n. [11112](#) del 16/07/2003; Cass. 2, n. 11021 del 04/10/1999), la cancellazione della società, nel vigore della vecchia formulazione dell'art. 2456 c.c., aveva una funzione meramente dichiarativa di pubblicità, non sortendo l'effetto di estinguere l'ente, qualora tutti i rapporti giuridici allo stesso facenti capo non si fossero completamente esauriti.

La società cessata continuava, quindi, a mantenere la sua soggettività e capacità processuale limitatamente a questi ultimi.

Il creditore non soddisfatto poteva, di conseguenza, esperire azione autonoma e diretta contro la società cessata, allo scopo di far valere nei confronti della medesima il proprio credito rimasto insoddisfatto, oltre alla possibilità di agire in via sussidiaria ed

altrettanto autonoma nei confronti dei liquidatori, e dei soci fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

1.2.- La formulazione introdotta dal d.lgs. n. 6/2003 è efficace, con riferimento alla data di cancellazione della società, se successiva al 01 gennaio 2004, o a partire da quest'ultima data, se si tratta di società già cancellate in un momento precedente.

La Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha chiarito che la cancellazione, così come disciplinata dal nuovo art. 2495 c.c., produce l'estinzione della società, con il conseguente venir meno della sua capacità e soggettività (Cass. S.U. n. [6070](#) del 12/03/2013; Cass. S.U. n. [4060](#) del 22/02/2010; Cass. S.U. n. 4061 del 22/02/2010).

Le conseguenze processuali correlate all'estinzione della società sono state, poi, enucleate nei seguenti principi di diritto:

"Qualora all'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) si trasferiscono del pari ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, ma non anche le mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, né i diritti di credito 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". "La cancellazione volontaria dal registro delle imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio. Se l'estinzione della società cancellata dal registro intervenga in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo del processo, disciplinato dall'art. 299 c.p.c. e segg., con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei

confronti dei soci. Ove invece l'evento estintivo non sia stato fatto constare nei modi previsti dagli articoli appena citati o si sia verificato quando il farlo constare in quei 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 succeduti alla società estinta." (cfr. Cass. S.U. n. 6070/2013).

1.3.- In ambito tributario si sono frattanto accavallati orientamenti, in parte difformi dall'impostazione interpretativa acquisita e giustificati dalle peculiarità della materia.

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 cod. proc. civ. - che prefigura un successore universale ogni qualvolta viene meno una parte - solo se abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto dispone l'art. 2495, secondo comma, cod. civ. (in tal senso, Cass. V, n. [7676](#) del 16/05/2012).

Di diverso avviso ancora, un altro orientamento della Cassazione tributaria, volto a sottolineare, che il processo tributario non può comunque proseguire, ad opera o nei confronti degli ex-soci, poiché essi rispondono nei limiti delle proprie responsabilità, il cui accertamento comporterebbe un non consentito ampliamento del "*thema decidendum*" e del "*thema probandum*" (Cass. n. [11968](#) del 13/07/2012).

Vi è stata, dunque, in più di un'occasione, la tendenza della Suprema Corte ad escludere, con riferimento a giudizi aventi ad oggetto tributi, la successione automatica degli ex soci nel giudizio riguardante la cessata società.

2.- In questo quadro normativo ed interpretativo si inserisce l'art. 28, comma 4, d. lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, (pubblicato in G.U. n. 277 del 28 novembre 2014 Serie Generale), entrato in vigore il 13 dicembre 2014, con cui il Legislatore 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*"; disposizione non ancora recepita dalla Suprema Corte, in una delle ultime sentenze, pubblicata in data successiva all'entrata in vigore della norma, ma decisa in data di poco antecedente (Cass. n. 1568, decisa il 09 dicembre 2014 e depositata il 28/01/2015).

In specie, il Legislatore ha 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 permanga in vita per cinque anni dalla domanda di cancellazione con riferimento limitato agli "*atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*".

La norma *de qua* rappresenta, quindi, una deroga al regime generale, *favor fisci*, volta a sottrarre gli Enti impositori, dalla *regula iuris* valida per i creditori comuni.

In particolare, esclusivamente per i creditori di tributi e contributi, ed in relazione agli atti menzionati dalla norma, la società cancellata dal registro delle imprese non perde fiscalmente la soggettività e la capacità processuale per cinque anni dalla richiesta di cancellazione.

Non vi è alcun cenno espresso normativo, invece, alla sorte della società estinta, con riferimento ai crediti dalla stessa già vantati nei confronti dell'Ente impositore ed opposti in giudizio, prima della cancellazione dal registro delle imprese.

Dottrina e Giurisprudenza si troveranno, perciò, ad interpretare l'applicabilità della normativa derogatoria con riferimento agli atti del contenzioso, aventi ad oggetto i dinieghi di rimborso.

La norma, quindi, con le limitazioni soggettive ed oggettive nella stessa previste, riporta gli effetti della cancellazione allo stato *ante* novella, di cui al d. lgs. n. 6/2003, impermeabilizzando gli "*atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*" dall'effetto estintivo conseguente alla cancellazione, voluto dal nuovo art. 2495 c.c..

Si crea, quindi, una parentesi temporale di cinque anni, a decorrere dalla domanda di cancellazione, nella quale la Società, estinta per tutti, pur tuttavia continua ad esistere in relazione ai soggetti ed agli atti indicati dalla norma tributaria.

Per quanto la norma si presti astrattamente a dubbi di costituzionalità, con riferimento al parametro della razionalità, ex art. 3 Cost., occorre osservare, che il Legislatore, anche in altri contesti normativi, ha previsto la persistenza della capacità processuale della società estinta, come ad esempio nel caso disciplinato dall'art. 10 della L. F. (in tal senso, Cass. I n. 24968/2013; Cass. I n. 21026/2013).

Nella sfera temporale *de qua*, l'Ente impositore non soddisfatto può, quindi, stando alla lettera della legge, esperire azione autonoma e diretta contro la società cessata, allo scopo di far valere nei confronti della medesima il proprio credito rimasto insoddisfatto.

Il processo dovrà, quindi, continuare a svolgersi nei confronti della società cessata per tutto l'arco temporale descritto dalla norma.

Con circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, l'Agenzia delle Entrate prende atto della norma in deroga al regime delle società cancellate, ex art. 2495 c.c., ritenendo che *“trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione 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”*.

2.1.- Come anche rilevato da tale ultima circolare, affianco alla *“fictio iuris”* della permanenza in vita della società cancellata per cinque anni dalla relativa domanda, il Legislatore, con lo stesso art. 28, comma 5, d. lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, ha inteso rafforzare la tutela del credito tributario, nei confronti del liquidatore e dei soci.

Lo stesso ha modificato il regime dell'onere della prova, in tema di responsabilità dei liquidatori, invertendolo a carico di quest'ultimo; nonché ha 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.

L'ultima importante modifica recata dall'art. 28 concerne l'art. 19 del d.lgs. 26.2.1999 n. 46, nel cui testo è soppresso il richiamo dell'art. 36 del DPR 602/73, norma applicabile nella sua versione originaria alle sole imposte dirette.

Con la modifica introdotta la responsabilità dei liquidatori viene estesa a tutte le entrate riscosse a mezzo ruolo, compresi ovviamente i tributi veicolati dagli accertamenti esecutivi ai sensi dell'art. 29 d.l. n. 78/10.

2.2. - L'interpretazione delle nuove disposizioni, segnatamente della portata dell'art. 28 d.lgs. 175/14, è stata affidata dall'Agenzia a due Circolari: la n. 31/14 e la n. 6/15 del 19 febbraio 2015.

Nel primo intervento l'Agenzia si è affrettata ad affermare che trattasi di norma procedurale, che troverebbe applicazione *“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”.

Nel secondo intervento, derivante dalle risposte ai quesiti rese in occasione di Telefisco 2014, l’Agenzia ha affinato la propria posizione, nel senso che ha effettuato le seguenti ulteriori precisazioni:

i) La salvezza dei termini di prescrizione e decadenza. Per l’Agenzia non è dubitabile che l’ultrattività non possa spingersi sino a violare i termini di decadenza dell’azione intervenuta nelle more. Quindi, se anteriormente all’entrata in vigore della legge 175/14 fosse già decorso il quinquennio, ogni attività di controllo e contenziosa sarebbe preclusa.

(ii) La notifica degli avvisi alle società cancellate secondo le nuove regole. L’Agenzia ha precisato che, a seguito dell’entrata in vigore della norma, d’ora in avanti gli avvisi saranno notificati secondo le nuove regole.

In realtà, le regole sono conseguenti alla fictio della sopravvivenza delle società estinte e la loro creazione è la naturale declinazione *“dell’esistenza in vita”* per cinque anni dell’organismo societario.

Non di nuove regole dovrebbe, quindi, parlarsi ma di adattamento delle regole attuali, sia sotto l’aspetto sostanziale che processuale, ad una figura giuridica tenuta in vita normativamente.

Il primo impatto riguarderà l’individuazione del soggetto destinatario della notifica degli atti di accertamento e riscossione, costituito non già dai soci (eredi universali ante novella) ma dalla stessa società estinta, la quale sarà legittimata ad impugnare gli atti notificati.

Quanto al luogo della notifica, l’avvenuta cancellazione dopo la liquidazione dovrebbe aver comportato anche la chiusura della sede; conseguentemente, da parte dello scrivente si ritiene che l’eventuale notifica degli atti alla residenza del legale rappresentante in carica a quel momento, se il suo nominativo risulterà dagli atti, ai sensi dell’art. 145 c.p.c. dovrà ritenersi valida e non opponibile.

(iii) l'estensione del regime della retroattività agli atti di accertamento, di liquidazione e della riscossione oggetto di contenzioso e notificati prima dell'entrata in vigore del decreto sulle semplificazioni e relativi a società cancellate prima dell'entrata in vigore della norma.

Per l'Agenzia il regime di retroattività si estenderebbe anche a quegli atti oggetto di contenzioso, per essere stati impugnati prima del 13 dicembre 2014.

La prima immediata conseguenza dell'ultrattività sui giudizi in corso è costituita dalla preclusione della dichiarazione di interruzione – ove non già disposta – e della pronuncia di cessazione della materia del contendere nei giudizi pendenti in cui è parte una società estinta. In questi casi, se la società avesse impugnato l'avviso deducendo l'intervenuta estinzione secondo la disciplina ante novella, il processo non dovrebbe interrompersi ma continuare nei confronti della società e degli organi rappresentativi costituiti in giudizio.

La seconda conseguenza concerne la sorte dei giudizi interrotti (ex art. 299 c.p.c.) che andrebbero a questo punto riassunti – dopo l'interruzione - non più dai soci (nei cui confronti avrebbe operato, secondo l'interpretazione fornita nella vigenza del precedente testo normativo, una successione universale sui generis con derivata applicazione sul versante processuale della successione nel processo ex art. 110 c.p.c.), ma dalla società.

2.3. - L'opzione ermeneutica contenuta nel documento di prassi non convince completamente.

L'affermazione circa il carattere procedimentale e retroattivo della norma perché volta a salvaguardare le azioni di recupero della pretesa erariale – criticata anche in dottrina (L. Bianchi, La disciplina transitoria dell'art. 28 d.lgs. n. 175/14, in Dir. Prat. Trib. N. 1/15, Cedam), in quanto contrastante con il principio di irretroattività contenuto nello Statuto del contribuente - prova troppo.

Si potrebbe sostenere, a contrario, che la norma abbia carattere costitutivo perché salvaguarda il principio dell'affidamento, molto apprezzato soprattutto in ambito comunitario e tutelato dalla nostra giurisprudenza di legittimità, sicchè essa si applicherebbe soltanto alle società estinte dopo la sua entrata in vigore.

Il carattere procedimentale o sostanziale della norma giuridica, in realtà non ha un assetto codificato, mentre lo ha il principio della irretroattività, a cominciare dall'art. 11 delle preleggi (*“ La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo”*).

Il *discrimen* tra norma sostanziale e norma processuale non è cristallizzato e non può autodefinirsi: esistono norme che regolano effetti processuali di atti sostanziali (effetti probatori, esecutivi) accanto a norme che regolano effetti sostanziali di atti processuali (l'atto di citazione che interrompe la prescrizione).

Dunque, l'affermazione che la norma abbia contenuto procedimentale va coordinata con l'esame e la dimostrazione delle sue ricadute sul piano sostanziale o procedimentale.

Allo stato, anche alla luce dell'interpretazione del diritto vivente innanzi riportato, la proclamazione della natura procedimentale, di immediata applicazione dell'art. 28 decreto semplificazioni appare non giuridicamente protetta, e suscettiva di generare un enorme contenzioso che probabilmente non era nelle intenzioni del legislatore.

La retroattività va anche riguardata sotto il profilo della compatibilità con i principi generali contenuti rispettivamente negli artt. 3 e 10 dello Statuto del contribuente.

A mente dell'art. 3, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.

L'art. 10 - in rubrica ispirato alla tutela dell'affidamento e della buona fede – prevede che i rapporti tra contribuente e Fisco siano improntati al principio della collaborazione e buona fede.

Si potrebbe opporre la natura non tributaria della disposizione racchiusa nell'art. 28, che interviene sulla norma codicistica (art. 2495 c.c.) prevedendo effetti che non incidono sul tributo, non lo disciplinano.

In realtà, la censura non coglierebbe nel segno, in quanto la modifica legislativa attiene proprio all'attività impositiva (tale essendo quella legata all'accertamento ed alla riscossione), disciplinandola ed estendendola sul piano della soggettività (non soggetta a referendum).

La novella legislativa non appare neanche in asse con le norme costituzionali (art. 77 Cost.) per eccesso (carenza) di delega.

Il preambolo del d.lgs. 175/14 richiama, infatti, gli artt. 1 (a mente del quale i decreti legislativi sono adottati nel rispetto dei principi costituzionali racchiusi negli artt. 3 e 53, del diritto dell'Unione e dello Statuto del contribuente) e 7 (secondo cui i decreti legislativi devono essere orientati alla revisione degli adempimenti superflui e che diano vita a duplicazioni ovvero che risultino di scarsa utilità per l'Amministrazione) della legge delega n. 23/14.

Le disposizioni di queste norme non appaiono contenere indicazioni al legislatore delegato conformi alle finalità dell'art. 28 d.lgs. 175/14, nel senso che la nuova disciplina dell'ultrattività delle società estinte si dimostra quanto meno distonica rispetto alle due norme della legge delega.

Così come formulato, l'art. 28 sembra affetto, più che da un eccesso di delega, da una carenza di delega.

Il regime dell'ultrattività delle società estinte, infatti, non è ontologicamente riconducibile ai principi della revisione sistematica e del riordino dei regimi fiscali (lett. a), né a quelli della revisione degli adempimenti (lett. b) né tanto meno a quelli della revisione delle funzioni dei sostituti d'imposta (lett. c) contenuti nell'art. 7 della legge delega.

3. - L'ulteriore modifica contenuta nell'art. 28 del decreto legislativo n. 175/14 è relativa all'art. 36 del DPR 602/73, nel quale viene sovvertito l'onere probatorio, che passa dal Fisco in capo al liquidatore. E' quest'ultimo a dover provare di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione dei beni ai soci oppure di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

La soluzione prescelta, nella prospettiva di agevolare la posizione dell'Agenzia, non appare funzionale agli interessi erariali, in quanto suscettiva di dar vita a contenziosi talvolta anche inutili, specie se affrancati dal contraddittorio procedimentale.

Questo momento affetta, in particolare, ai principi di collaborazione tra le parti, in quanto destinato ad evitare la notifica di avvisi di accertamento laddove risulti provata la chiusura delle operazioni di liquidazione nel rispetto della graduazione dei crediti.

La prova che i liquidatori potranno assolvere, vincolante per gli Uffici, sarà costituita dal bilancio di liquidazione, dal quale dovranno necessariamente risultare i pagamenti effettuati ed i beneficiari.

Per questa ragione l'istruttoria preventiva (richiesta di documenti, invii di questionari o accessi mirati) sarà il criterio più trasparente ed efficace perché il contraddittorio possa dirsi effettivamente funzionale a fare chiarezza nel rapporto impositivo.

4. - L'ultimo intervento operato dall'art. 28 sull'impianto dell'art. 36 del DPR n. 602/73 concerne l'aggiunta nel comma terzo del seguente periodo: *“Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria”*.

La disposizione riecheggia il principio di fonte giurisprudenziale, applicato alle società a ristretta base azionaria, secondo il quale gli utili extrabilancio si presumono distribuiti ai soci in misura corrispondente alle partecipazioni, salva la prova contraria che essi siano stati reinvestiti o accantonati.

Qui la situazione appare ancor più complicata.

Nella logica dell'impianto dell'art. 36 l'assegnazione dei beni o del danaro ai soci non genera dalla presunzione, ma dalla dimostrazione che i liquidatori abbiano distribuito quei valori ai soci. Il primo comma dell'art. 36 DPR 602/73, infatti, sanziona la responsabilità dei liquidatori ove risulti accertato il soddisfacimento di crediti inferiori a quelli tributari.

Se dal bilancio devono risultare i singoli pagamenti effettuati dai liquidatori ai singoli creditori, l'introduzione della presunzione impatta con la logica di sistema, residuandone l'applicazione al caso – raro – che nel bilancio i liquidatori abbiano indicato in modo generico nella voce “pagamento soci” o “crediti soci” un unico importo complessivo.

5.- Alla luce del complesso quadro normativo, occorrerà ora attendere i necessari chiarimenti della Suprema Corte di Cassazione e della Dottrina sul rapporto tra norma generale e norma speciale tributaria "in deroga"; e, quindi, in merito a quest'ultima, sulla natura della stessa al fine di stabilirne il limite iniziale di applicazione, nonché sul rapporto tra la permanenza in vita della società cessata nei limiti suddetti ed il potenziale ed incerto coinvolgimento diretto degli ex soci nei rapporti tributari sostanziali e processuali della cessata società, decorso il quinquennio.

A cura della Commissione per le problematiche tributarie.

Roma, 11 marzo 2015

N.B. : il CNF, nel corso della seduta amministrativa straordinaria del 13 marzo 2015, ha disposto che il suindicato testo venga diffuso sia attraverso newsletter, sia attraverso trasmissione ai Consigli dell'Ordine degli Avvocati