
Nuovi termini per l'accertamento delle società estinte e novità in materia di responsabilità dei liquidatori e dei soci delle medesime

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 12 Gennaio 2015

una delle norme più controverse del Decreto Semplificazioni è quella che inverte l'onere della prova per liquidatori, amministratori e soci di società cessate dal registro delle imprese che non hanno versato tutti i loro debiti fiscali

Premessa

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 277 del 29 novembre è stato pubblicato il decreto legislativo n. 175 del 21 novembre 2014, recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, in attuazione dell'art. 7 della legge delega n. 23/2014. Il Decreto Legislativo n. 175 del 21 novembre 2014 ha configurato significative modifiche relative, tra l'altro, alla disciplina in materia di:

- a) effetti, ai fini tributari, della cancellazione delle società dal Registro delle imprese e
- b) responsabilità, ai fini tributari, di liquidatori ed ex soci di società estinte.

Novella normativa

Il Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175 modifica gli effetti temporali dell'estinzione della società di cui all'art.2495 cod.civ., limitatamente ai fini della validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, contributi, sanzioni ed interessi. L'articolo 28, comma 4, Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175, infatti, prevede una sorta di ultrattività dell'esistenza della società cancellata dal Registro delle Imprese, disponendo 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'art.2495 cod.civ. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese”*¹.

Ratio

La *ratio* della disposizione citata è quella di coordinare le disposizioni contenute nell'art. 2495 c.c.², come novellato dalla riforma del diritto societario attuata con il D.Lgs. n.6/03 (che ha disciplinato gli effetti della cancellazione delle società di capitali dal Registro delle Imprese, tra i quali l'estinzione delle stesse) e le norme in materia di validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni ed interessi dovuti dalle società cancellate dal Registro delle Imprese, **al fine di evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate**. E' configurato un ampliamento cronologico quinquennale garantito all'Amministrazione finanziaria nell'ottica del soddisfacimento delle pretese erariali.

Il termine quinquennale è stato appositamente configurato avuto riguardo ai termini di cui agli artt. 43, c. 2 d.P.R. n. 600/73 e 57, c. 2, d.P.R. n. 633/72, che disciplinano rispettivamente i termini per l'accertamento in ipotesi di omessa dichiarazione delle imposte dirette ed Iva.

La novella contemplando gli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione di tributi e contributi, si riferisce non solo alle imposte dirette, all'Iva ed ai contributi previdenziali ma altresì ad altri tributi come ad esempio Imu e dazi doganali.

Essa pone in essere una *fictio iuris* di esistenza del soggetto giuridico nei cinque anni successivi alla richiesta di cancellazione. Sussiste la "*reviviscenza fittizia*"³ ai soli fini fiscali di una persona giuridica in realtà cancellata ed estinta⁴

Sussiste la situazione in cui una persona giuridica dovrà considerarsi estinta a tutti gli effetti eccezion fatta per quelli fiscali.

Gli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione potranno essere legittimamente notificati alla società estinta con l'ulteriore conseguenza che gli atti potranno essere impugnati dall'ultimo rappresentante legale della società ossia dal liquidatore⁵.

In pendenza di giudizio, almeno per i cinque anni dalla richiesta di cancellazione, a processo instaurato la cancellazione dell'ente non causerà alcuna interruzione del giudizio, mentre l'appello notificato alla società o dalla società cancellata dal Registro delle Imprese dopo la pubblicazione della sentenza di primo grado non potrà essere dichiarato inammissibile.

Responsabilità dei liquidatori e dei soci per le obbligazioni tributarie

L'articolo 28, comma 5, Decreto Legislativo

21 novembre 2014, n. 175 statuisce una modifica alle disposizioni contenute nell'art. 36 d.P.R. n.602/73, in tema di responsabilità ai fini della sola Ires, dei liquidatori e dei soci della società in liquidazione e/o estinta, **con conseguenti effetti in ordine alla prova della responsabilità e quindi all'individuazione del soggetto che può essere chiamato a rispondere**⁶.

Il primo comma del predetto art. 36 è sostituito dal seguente: *“I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche 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 aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbe trovato capienza in sede di graduazione di crediti”⁷.*

La novella statuisce che i liquidatori che non adempiono all'obbligo di saldare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo di liquidazione e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte, salvo dimostrino di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità, in particolare, è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. La novella prevede, in buona sostanza, una **totale inversione dell'onere della prova nell'accertamento dei presupposti relativi alla responsabilità dei liquidatori**. Con la disciplina abrogata era l'Amministrazione che doveva dimostrare l'esistenza dei presupposti relativi alla responsabilità dei liquidatori con la novella saranno, invece, **i liquidatori a doverne dimostrare l'inesistenza**. La modifica comporterà un'inversione dell'onere probatorio in capo al liquidatore, il quale, per esimersi da responsabilità, dovrà dimostrare di aver correttamente adempiuto gli obblighi tributari.

Con le nuove disposizioni viene meno la limitazione dell'applicazione dell'articolo 36 del D.p.r. 602/1973 alle sole imposte sul reddito, con conseguente estensione della responsabilità a tutti i tributi (*in primis* IVA e IRAP) e ulteriori somme iscrivibili a ruolo in base alle disposizioni del D.p.r. 602/1973. Il precedente art. 36 d.P.R. n.602/73 riferiva a responsabilità alla sola imposta sul reddito delle persone giuridiche. Il divieto di estensione della norma ad altre imposte era disposto dall'art. 19 D.Lgs. n.46/998. Il decreto legislativo n. 175 del 21 novembre 2014 articolo 28 comma 7 modifica la norma da ultimo citata con l'eliminazione del richiamo dell'art. 36 d.P.R. n.602/73, con la conseguenza che le disposizioni sulla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci in esso contenute potranno applicarsi non solo alle imposte sui redditi ma anche a tutti gli altri tributi e ulteriori somme iscrivibili a ruolo in base alle disposizioni del predetto decreto.

Con riferimento alle novità che vanno ad incidere sul regime di responsabilità degli ex soci, si ricorda che il citato articolo 36 del D.p.r. n. 602/1973 prevede che i soci o associati, che abbiano ricevuto (nel corso degli ultimi due periodi d'imposta antecedenti la messa in liquidazione) denaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o dal liquidatore nel corso della fase di liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute nei limiti del valore dei beni stessi. L'art. 28, c. 5, lett. b, del Decreto Semplificazioni n. 175/2014 statuisce che il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione dagli ex soci si presume, salvo prova contraria, proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato

Circa la responsabilità dei soci o associati che hanno ricevuto somme antecedentemente la liquidazione o durante la stessa pur in presenza di debiti tributari non adempiuti, l'art. 28 citato aggiunge all'art. 36, c. 3, un periodo che prevede una presunzione circa la misura dei valori distribuiti: *“Il valore del denaro 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 novità introdotta dal decreto consiste nella previsione che il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione (con riguardo al patrimonio della società all'inizio della liquidazione), si presume, salvo prova contraria, proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato. Tale presunzione si ripercuote sulla misura della responsabilità per i debiti fiscali poiché dalla lettura completa della norma si avrà che i soci o associati che hanno ricevuto nel corso dei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o durante il tempo della liquidazione denaro o altri beni sociali sono responsabili del pagamento delle imposte nei limiti del valore ricevuto; il valore ricevuto si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta, fatta salva la prova contraria⁸.

Decorrenza

La disposizione non stabilisce una decorrenza; pertanto, anche in mancanza di una norma transitoria, si ritiene che riguarderà gli atti notificati in seguito all'entrata in vigore del provvedimento (13 dicembre 2014)⁹. La novella riguarderà gli accertamenti notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore del Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (13 dicembre 2014)¹⁰. L'abrogazione¹¹ di una norma opera dal momento in cui entra in vigore la nuova legge (ex nunc). La norma abrogata cessa di avere efficacia per il futuro, ma di norma continua a disciplinare, in mancanza di una disciplina transitoria, i fatti verificatisi prima dell'abrogazione, salvo che la nuova legge sia retroattiva, per espressa previsione del legislatore. A seguito dell'entrata in vigore della norma, l'Amministrazione finanziaria potrà effettuare dal 13 dicembre 2014 un accertamento nei confronti di una società già cancellata dal registro delle imprese (anziché procedere con l'accertamento nei confronti dei soci e dei liquidatori)¹².

12 gennaio 2015

Ignazio Buscema

1 Tale norma deroga, ai soli fini tributari, alla disciplina dettata dall'articolo 2495 c.c. prevedendo che l'estinzione della società ha effetti trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese e non al momento della cancellazione dal medesimo.

2 La natura “*costitutiva*” della cancellazione delle società dal Registro delle Imprese, con il conseguente effetto dell’estinzione della società di capitali, prescinde dall’esistenza di crediti o debiti insoddisfatti ovvero di rapporti non ancora definiti al momento della cancellazione.

3 Una società di capitali (s.r.l., S.p.A., S.a.p.a. eccetera) una volta cancellata dal registro delle imprese con comunicazione alla Camera di Commercio è immediatamente cessata (è “*civilmente morta*”), indipendentemente che tale società abbia ancora in essere debiti o crediti (art. 2495, comma 2, c.c., si vedano anche Cass. SS. UU. n. 4060-4061-4062/2010). Ebbene, con tale decreto legislativo , che è entrato in vigore dal 13 dicembre 2014, l’estinzione avrà due effetti: 1. ai soli fini civili, 2. ai soli fini fiscali.

1. Per i creditori di una società estinta rimane l’immediata cessazione della società e tali debiti finiscono con essa.
2. Per i creditori fiscali (Agenzia delle Entrate, Equitalia, eccetera) la cessazione della società viene rinviata al 5° anno successivo alla cancellazione dalla Camera di Commercio.

In altri termini, la società una volta cancellata dalla Camera di Commercio è “estinta” ad ogni effetto civilistico, ma resta “*in vita*” per poter ricevere, nella persona dell’ultimo liquidatore in carica, atti di liquidazione, avvisi di rettifica e di accertamento, potendo gestire anche l’eventuale contenzioso.

4 L'intervento prende le mosse dalla consapevolezza di come l'attuale quadro normativo, pur essendo effettivamente funzionale a garantire in tempi brevi la cancellazione e la realizzazione dei conseguenti effetti civilistici, renda di difficile realizzazione i controlli e le azioni di recupero, essendo queste ultime spesso regolate da disposizioni che ne prevedono l'avvio in tempi successivi a quelli previsti dall'art. 2495 per l'estinzione della società.

5 La novella , senza operare alcuna modifica alle norme del Codice Civile consente, alla sola Amministrazione Finanziaria di continuare ad effettuare la propria attività accertativa, e di poter intrattenere rapporti, notificare atti alla società, che invece, per tutti gli altri soggetti è ormai un soggetto estinto. La società estinta sarà, dopo la cancellazione ancora rappresentata dai propri liquidatori, ai soli fini fiscali, che dovranno continuare ad adempiere a tutti i loro doveri imposti dal Codice Civile.

6 Si prevede una regime di responsabilità personale per i liquidatori per le imposte dovute e non versate dalla società.

7 Tale impostazione capovolge, pertanto, nella sostanza il quadro attuale, in base al quale incombe sull'Amministrazione l'onere di accertare i presupposti relativi alla responsabilità del liquidatore.

8Le novità più immediate della nuova disciplina possono essere così riassunte:

1) viene ampliato l'ambito oggettivo della responsabilità, estesa ora a tutti i tributi iscrivibili a ruolo o affidabili (con esclusione delle somme accessorie e delle sanzioni);

2) viene introdotta, anzi rafforzata, l'inversione dell'onere della prova a carico di liquidatori e soci.

Le nuove disposizioni prevedono quindi la soppressione della norma che limitava l'applicazione dell'articolo 36 del D.P.R. 602/73 alle sole imposte sul reddito di impresa, legittimando così l'amministrazione finanziaria al recupero anche di Iva e Irap.

9 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 (Circolare n. 31/E Direzione Centrale Normativa del 30 dicembre 23014).

10 La decorrenza delle nuove disposizioni dal 13 dicembre 2014 comporta l'applicabilità delle stesse anche nei confronti delle società già cancellate alla data di entrata in vigore del decreto.(13 dicembre 2014).

11L'abrogazione è determinata dal sopravvento di una norma successiva in contrasto con quella precedente, purché la norma più recente sia prodotta da ente dotata della medesima competenza e collocata al medesimo livello gerarchico. La norma precedente perde efficacia dal momento in cui entra in vigore la norma nuova. Di conseguenza la norma antecedente non sarà più applicabile per i rapporti giuridici che sorgeranno dal momento dell'abrogazione in poi. Essa invece continuerà ad applicarsi ai rapporti giuridici sorti sotto il suo vigore e cioè prima che si producesse l'abrogazione. Dunque l'abrogazione ha effetto solo *ex nunc* (cioè "da ora"). Dal punto di vista pratico questo significa che la vecchia norma, benché abrogata, sarà però pur sempre la norma che il giudice dovrà applicare ai rapporti sorti antecedentemente all'abrogazione stessa. Con l'abrogazione, l'efficacia della legge abrogata cessa *ex nunc*. Tuttavia essa continua a valere per i fatti avvenuti nell'arco temporale che va dalla sua entrata in vigore fino alla sua abrogazione. Invece, la dichiarazione di incostituzionalità di una legge ne fa cessare gli effetti *ex tunc* (effetti retroattivi).

12Corte di Cassazione nn. 10538 e 19330 del 2006.