Notifica del contenzioso ad una società cessata dopo il Dl Semplificazioni

di Ignazio Buscema

Pubblicato il 7 Febbraio 2015

in caso di accertamento e contenzioso contro una società estinta, la notifica degli atti deve avvenire presso l'ultimo domicilio fiscale; analizziamo le problematiche di tale notifica e l'instaurazione del contenzioso processuale

Accertamento e notifica a una società estinta

L'art. 28 del decreto sulle Semplificazioni fiscali (D.Lgs. n. 175/2014) stabilisce che, **ai soli fini della liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.**

A partire dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del decreto Semplificazioni, l'avviso di accertamento, contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal Registro delle imprese, va emesso nei confronti della società "cancellata" e notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale in quanto, a tal fine, l'effetto dell'estinzione si produrrà solo dopo cinque anni dalla data della cancellazione.

L'avviso di accertamento, contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal Registro delle imprese, va notificato alla società stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale.

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

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

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

Legittimazione

Legittimato ad impugnare in nome della società è l'ultimo rappresentante legale (quindi anche il liquidatore).

Il soggetto legittimato passivamente e quindi a dare delega al difensore è l'ultimo rappresentante legale (ancorché non più in carica) in quanto, ai fini fiscali (e, segnatamente, del contenzioso), la società si considera non estinta.

Restano fermi, invece, i casi i cui l'amministrazione ritiene responsabile il liquidatore o i soci personalmente, nel qual caso l'impugnazione riguarderà le singole persone fisiche e non per conto della società.

L'atto in questione, potrà essere impugnato dai soggetti responsabili ai sensi degli artt. 2495 c.c. e 36, D.P.R. n. 602/1973.

La società, precedentemente alla cancellazione, può avvalersi, comunque, della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale, per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano ai sensi dell'art. 60, c. 1 lett. d, D.P.R. n. 600/19731.

Nuove regole con applicazione retroattiva

Per l'amministrazione (circolare 31/E dei 2014), le nuove regole sugli effetti fiscali dell'estinzione delle società hanno effetto retroattivo2.

Infatti, trattandosi di norma procedurale, 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». Le nuove regole sono applicabili anche per le attività di controllo riferite alle società che abbiano richiesto la cancellazione prima del 13 dicembre 2014, seppur nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza ordinari.

Le nuove disposizioni si applicano anche alla cancellazione di società di persone, ferma restando la diversa disciplina delle responsabilità dei soci collegata alla differente forma societaria.

Contenzioso pendente

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La nuova disciplina3 trova applicazione anche per i provvedimenti già notificati e ancorché interessati da contenzioso.

Potrebbero verificarsi casi in cui il contenzioso sia stato intrapreso da determinati soggetti (ad esempio soci personalmente) e non definito, con la necessità ora di coinvolgere anche la società (estinta)4.

Responsabilità liquidatori

La circolare 31/E/2014 evidenzia che, a seguito delle modifiche apportate all'articolo 36, comma 5, del Dpr 602/1973, i liquidatori potranno essere chiamati a rispondere dei debiti tributari dovuti dalla società estinta (comprese le ritenute dei lavoratori dipendenti), se non provano (con inversione dell'onere a loro carico) di aver rispettato la par condicio nel pagamento dei debiti sociali e di non aver prima assegnato beni ai soci.

I liquidatori rispondono in proprio delle imposte della società se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

I liquidatori saranno chiamati a rispondere se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli di natura tributaria o abbiano assegnato beni ai soci prima di onorare i debiti fiscali e per la graduazione si può seguire quanto previsto dall'articolo 2777 del Codice civile.

Nel definire il perimetro applicativo della norma, in assenza di specifici richiami della norma, l'Agenzia delle Entrate ritiene che si debba fare riferimento alle disposizioni civilistiche in materia, con specifico riferimento ai criteri di graduazione nel pagamento dei debiti stabiliti dall'art. 2777 del codice civile5.

Spetta al liquidatore provare di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

Si conferma, quindi, l'esistenza di una obbligazione sui generis in capo ai liquidatori legata, comunque, a due situazioni riconducibili ad un mancato pagamento delle imposte della società e all'esistenza di attività (risalenti alla società stessa) con le quali avrebbe dovuto (e potuto) essere estinto il debito d'imposta.

Il liquidatore, in casi del genere, non resta coinvolto in una sorte di responsabilità solidale (nel qual caso potrebbe addirittura vantare il diritto alla rivalsa nei confronti del debitore originario) quanto, invece, ad

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

una responsabilità diretta.

I liquidatori "rispondono in proprio" e sempre che

> *"non provano di aver soddisfatto crediti tributari di ordine superiore" (a quelli tributari).*

Per la responsabilità dei liquidatori occorrono, quindi, due condizioni: l'esistenza di una liquidazione attiva (anche se misurata soltanto al debito tributario) e il mancato pagamento (coi fondi disponibili) di "imposte dovute dalla società".

Per la configurazione della responsabilità, le condizioni devono ricorrere congiuntamente.

La modifica apportata dal decreto sulle semplificazioni, ha di fatto spostato l'onere probatorio che risulta, così, traslato sul liquidatore6.

La responsabilità è accertata dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, con atto motivato da notificare regolarmente al liquidatore Atto che può essere impugnato innanzi alle Commissioni tributarie.

Responsabilità soci

Sul versante dei soci la responsabilità è ora parametrata al valore dei beni ricevuti che si presume anche in questo caso per legge, proporzionale alla quota di capitale detenuto dallo stesso socio.

Il nuovo regime di responsabilità per liquidatori e soci riguarderà tutte le imposte dovute dalla società estinta e non più le sole imposte dirette.

Il socio della società estinta cui sia contestato l'incasso di somme, nell'ipotesi in cui queste siano riferite a presunti incassi non contabilizzati può provare di non aver percepito le somme contestate

> *"con ogni mezzo di prova a disposizione, secondo le regole ordinarie previste dall'ordinamento tributario"7.*

La responsabilità di soci e amministratori è ora proporzionalmente equivalente alla quota di capitale e non più, come per il passato, limitata alle somme e/o ai beni ricevuti nel corso della liquidazione o negli ultimi due periodi di imposta antecedenti la liquidazione stessa.

In sostanza, il socio sinora doveva limitarsi a dimostrare dalle scritture contabili di non aver ricevuto nulla in tale periodo o eventualmente rispondere per le violazioni contestate alla società entro i limiti di quanto ricevuto, salvo altre circostanze da provare a carico del fisco.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ora, in presenza di rettifiche alla società (si pensi a omesse fatturazioni) è verosimile che l'amministrazione riterrà che i soci abbiano ricevuto le somme evase in misura proporzionale alla loro partecipazione (in modo abbastanza analogo a quanto avviene in caso di società di capitali a ristretta base azionaria).

Il socio dovrà quindi fornire la "prova contraria" (di non aver ricevuto determinate somme ritenute evase), con la conseguenza che, alla fine, egli dovrà contestare l'esistenza della pretesa in capo alla società pur non avendo, in molti casi, gestito a suo tempo l'impresa.

Tenuto conto della finalità della norma tesa ad ampliare la garanzia per i crediti erariali, oltre che del tenore letterale della norma, tra i “beni sociali” avuti in assegnazione dai liquidatori durante il tempo della liquidazione siano da ricomprendere necessariamente anche le eventuali distribuzioni di denaro.

Diritto dei soci al rimborso

Infine, nel caso di crediti tributari che dovessero emergere successivamente alla cancellazione della società dal Registro delle imprese, la titolarità del diritto al rimborso può essere riconosciuta, pro quota, direttamente ai soci, che sono legittimati a richiederlo.

A tal fine, come precisato nella risoluzione n. 77/E/2011, potrà essere opportuno procedere mediante conferimento di delega ad uno dei soci o a un terzo, al fine di evitare l’erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali.

Tale delega all’incasso può essere conferita, dagli stessi soci, anche all’ex liquidatore, previa comunicazione al competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate.

Nel caso di crediti tributari sorti in seguito alla cancellazione, quindi, il diritto al rimborso è riconosciuto, pro quota, ai soci, i quali possono delegare all'incasso anche uno solo di essi, ovvero l'ex liquidatore.

Leggi anche: Cancellazione di società dal registro imprese e notifica degli atti ad ex liquidatore e soci

5 febbraio 2015

Ignazio Buscema

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

NOTE

1 In tema di notificazione degli atti di accertamento tributario, in caso di elezione di domicilio da parte del contribuente, nel comune di domicilio fiscale, ai fini della notificazione degli atti e degli avvisi che lo riguardano, ai sensi dell'art. 60, c. 1, lett. d, del D.P.R. 600/73, la notificazione al domicilio eletto è, per l'Amministrazione Fiscale, obbligatoria; pertanto è invalida la notificazione dell'atto impositivo eseguita in luogo diverso dal domicilio eletto.

2È nullo l'atto di rettifica verso il soggetto cancellato. L'ex liquidatore non ha titolo per stare in giudizio e conferire incarico alla difesa. L'atto di accertamento emesso nei confronti di una società estinta va considerato nullo. E questo anche per le società cancellate nei cinque anni precedenti all'entrata in vigore del Dlgs 175/2014. Lo stabilisce la sentenza 5/02/2015 della Ctp Reggio Emilia, depositata il 23 gennaio 2015. Secondo la pronuncia, la nuova norma sulle società estinte può essere considerata «para-sostanziale», visto che la successiva previsione che modifica l'articolo 36 del Dpr 602/1973 attribuisce un onere di prova ai liquidatori e ai soci che in precedenza non avevano. Tali norme di tipo «para-sostanziale» possono disciplinare, infatti, solo per il futuro.

3 La nuova disciplina sui cinque anni per le verifiche ai soggetti cancellati è retroattiva e vale anche perle società di persone (Sas e Snc) Sebbene l'articolo 2495 del Codice civile (espressamente richiamato dal decreto semplificazioni) dispone in materia di società di capitali, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (4060/2010 e 6070/2013), il principio dell'estinzione è applicabile anche alle società di persone, con le dovute differenze in ordine alla diversa misura delle responsabilità dei soci.

4 La retroattività opera in via generalizzata su tutti gli atti non definitivi. Ciò significa che i diversi uffici potrebbero decidere di coltivare contenziosi che fino a poco fa potevano verosimilmente considerarsi definiti. Si pensi, ad esempio, a un ricorso vinto in primo grado perché la Ctp ha confermato l'illegittimità dell'atto emesso nei confronti di un soggetto estinto. Se i termini per l'appello fossero ancora pendenti, di fatto, l'ufficio potrebbe insistere sulla validità della pretesa alla luce della nuova norma..

5 Secondo le Entrate, sebbene nella fase liquidativa non si debba tener conto di alcuna graduazione nel pagamento dei debiti, è possibile seguire le regole indicate dall'articolo 2777 del Codice civile: i crediti per spese di giustizia enunciati dagli articoli 2755 e 2770 sono preferiti a ogni altro credito anche

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

pignoratizio o ipotecario; a seguire ci sono i crediti aventi privilegio generale mobiliare (articolo 2751-bis) nel seguente ordine: le retribuzioni dovute ai prestatori di lavoro subordinato e tutte le indennità dovute per effetto della cessazione del rapporto di lavoro, nonché il credito del lavoratore per i danni conseguenti alla mancata corresponsione, dei contributi obbligatori e il credito per il risarcimento del danno subito per effetto di un licenziamento inefficace, nullo o annulla bile; le retribuzioni dei professionisti e di ogni altro prestatore d'opera intellettuale dovute per gli ultimi due anni di prestazione, le provvigioni derivanti dal rapporto di agenzia dovute per l'ultimo anno di prestazione e le indennità perla cessazione del rapporto; i crediti del coltivatore diretto, sia proprietario, affittuario, mezzadro, colono soccidario o compartecipante, per i corrispettivi della vendita dei prodotti, nonché i crediti del mezzadro o del colono indicati dall'articolo 2765, i crediti dell'impresa artigiana, nonché delle società ed enti cooperativi di produzione e lavoro peri corrispettivi dei servizi prestati e della vendita dei manufatti.

6A rispondere per tutti i debiti tributari, e non più solo per quelli relativi alle imposte sui redditi, sono i liquidatori (Dpr 6o2/73, articolo 36, comma 5) se non provano di aver rispettato la par condicio tra creditori e di non avere assegnato beni ai soci prima del soddisfacimento dei debiti fiscali.

7 Dovranno essere i soci a dimostrare di non aver incassato le somme pretese dal fisco. Secondo l'Agenzia, i soci devono rispondere delle somme contestate in misura pari alle quote di partecipazione, a prescindere dall'eventuale saldo attivo di liquidazione percepito. Tuttavia, nell'ipotesi in cui siano stati contestati alla società incassi in "nero" (anche su base presuntiva) difficilmente il socio potrà dimostrare di non aver percepito questi importi. Non fosse altro perché, se anche l'ente avesse incassato senza fatturare, non necessariamente le somme sarebbero state distribuite ai soci, potendo essere utilizzate per pagare altri costi della società stessa.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D