
La notifica al liquidatore di una società di persone cessata

di [Redazione](#)

Pubblicato il 7 Luglio 2015

Analisi del problema della notifica degli atti tributari alle società di persone cancellate dal registro imprese per debiti tributari maturati prima della cancellazione (a cura di Ettore Scamastra)

Premessa

Nel segnalare la recente sentenza della CTP di Frosinone (1) che attiene alla nota questione della notifica degli atti tributari alle società cessate e il richiamo nelle motivazioni all'ordinanza della Corte di Cassazione n.28187 del 14.11.2013 (2), si coglie l'occasione per un commento sulla materia alla luce dell'evoluzione normativa intervenuta con il recente decreto semplificazioni.

Cenni normativi e giurisprudenziali

Brevemente si ricorda che, con la modifica apportata dal DLGS n. 6/2003 all'art. 2495 c.c., la cancellazione della società dal registro delle imprese assume efficacia costitutiva a prescindere dall'esistenza di crediti o debiti insoddisfatti o rapporti tributari pendenti.

Ne derivano alcune conseguenze riguardo la recuperabilità del credito da parte dell'amministrazione finanziaria che deve agire non più nei confronti della società ormai non più esistente ma nei confronti dei soci e nei limiti di quanto residuo dalla liquidazione.

Per effetto della cancellazione dal registro delle imprese infatti, la società non può più agire o essere convenuta in giudizio; qualora invece l'estinzione avvenga in pendenza di giudizio, si determina un effetto interruttivo del processo con necessità di riassunzione da parte dei soci o nei confronti dei soci, ai sensi dell'art. 299 e ss. c.p.c. Cassazione SSUU sentenze nn. 4060/4061/4062 del 22.02.2010 e 6070/6071/6072 del 12.03.2013).

Anche per le società di persone la cancellazione dal registro delle imprese determina il medesimo effetto estintivo delle società di capitali con conseguente nullità di eventuali atti di accertamento emessi nei confronti delle stesse(Corte Costituzionale n. 4062/11), cosicché anche per esse, vale il principio per il quale gli atti notificati dall'amministrazione finanziaria debbono riferirsi non più alla società estinta ma ai singoli soci che rispondono in base al regime di responsabilità illimitata connessa a tale tipologia di società (limitata per i soci accomandanti).

[Il liquidatore di una società cancellata](#) dal registro delle imprese può rispondere nei confronti dei creditori qualora vi sia una violazione dell'art. 2491 c. 2 c.c. in conseguenza di un'illegittima distribuzione di attivo ai soci senza il preventivo pagamento creditori sociali (Trib. Bologna sentenza 06.06.2013).

La materia è stata riformata recentemente dal DLGS n. 175/2014 delle *semplificazioni fiscali* che è intervenuto nel modo seguente:

- con l'art. 28 c. 4, ha disposto la c.d. sopravvivenza fiscale delle società per 5 anni successivi dalla cancellazione del Registro delle imprese;
- con l'art. 28 c. 5, ha modificato l'art. 36 del DPR 602/73 attribuendo una responsabilità ai liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche per il mancato pagamento delle imposte per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, qualora non siano in grado di dimostrare di aver soddisfatto i crediti tributari prima dell'assegnazione dei beni ai soci, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

La norma presenta una serie di criticità che la dottrina non ha mancato di evidenziare (3) oltre ad un eccesso di delega conseguente all'inserimento di una norma sull'accertamento all'interno di un provvedimento sulle semplificazioni fiscali (4).

Caso di specie

La sentenza n.966/03/14 della Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone fa riferimento al caso di una società in accomandita semplice messa in liquidazione il 15.12.2005 e cancellata dal registro delle imprese il 09.01.2007. A detta società in data 13.03.2009 veniva notificata una cartella di pagamento riferita al modello UNICO 2006 per il recupero del credito Iva riportato dal precedente modello UNICO 2005 del quale però era stato omesso l'invio.

La cartella veniva impugnata e motivata con la legittimità del riporto del *credito iva emergente da dichiarazioni annuali omesse o tardive oltre i termini* come indicato nella RM n. 74/2007 e il richiamo alle sentenze della Cassazione n. 523/2001 e n. 544/1996; la Commissione Tributaria rigettava il ricorso e la sentenza non veniva appellata rendendosi definitiva.

In data 02.10.2013 l'Agente della Riscossione notificava l'intimazione di pagamento al liquidatore che l'impugnava motivando il ricorso con l'unico motivo della nullità dell'iscrizione a ruolo per l'intervenuta estinzione della società prima dell'iscrizione medesima.

Nelle memorie di costituzione in giudizio, l'Agente della Riscossione eccepiva l'inammissibilità del ricorso perché proposto avverso l'intimazione di pagamento preceduta dalla cartella di pagamento che, regolarmente emessa e impugnata nel merito, aveva avuto una sentenza favorevole passata in giudicato.

La Commissione accoglieva il ricorso richiamando la sentenza n. 28187/13 della Cassazione in base ai seguenti punti:

- la nullità della sentenza emessa nei confronti di un ente cessato è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio non soggiacendo ai termini di decadenza o prescrizione ai sensi dell'art. 2969 c.c.;
- tale principio è applicabile anche alle società di persone in base alla sentenza n. 4062/11 della Corte Costituzionale;

- l'ex liquidatore al quale venga notificato un provvedimento in astratto pregiudizievole, in proprio o in qualità di legale rappresentante di un ente ormai inesistente, non può essere denegato il potere di opposizione, in virtù del principio costituzionale del diritto alla difesa.

Considerazioni conclusive

Deve ritenersi che il richiamo al precetto costituzionale del diritto alla difesa per giustificare l'impugnabilità di un atto da parte del legale rappresentante di una società estinta, è una diretta conseguenza della evoluzione giurisprudenziale della materia. Nonostante le SSUU avessero da tempo rilevato che un atto notificato ad un soggetto non avente il potere di impugnarlo, è un atto giuridicamente irrilevante e privo di effetti (Sentenza n. 22863/11) molto spesso le Commissioni Tributarie, di fronte all'impugnazione da parte del legale rappresentante di una società cessata, si limitano alla declaratoria di inammissibilità del ricorso senza la contestuale dichiarazione di cessata materia del contendere, dimenticando che nelle controversie tributarie l'Amministrazione Finanziaria ha il ruolo di *attore sostanziale*.

È evidente che con la modifica operata dal DLGS n.175/2014 cambiano i termini della questione: lo slittamento di 5 anni della cessazione fiscale delle società è stato introdotto per superare il pregiudizio subito dalle ragioni erariali dalla norma civilistica per cui, il conseguente potere di impugnazione accordato al liquidatore sopravvissuto, è invece funzionale alla tutela degli interessi del fisco e non già a quelli del contribuente.

In conclusione si può ritenere che, per le cancellazioni intervenute prima del 13.12.2014 data di entrata in vigore della norma, possano valere le statuizioni contenute nella sentenza in commento, mentre la norma salva-fisco sia applicabile per il futuro visto che l'interpretazione che l'Agenzia delle Entrate ha dato alla norma con la CM n. 31/E del 30.12.14, considerata di tipo procedurale e applicabile in modo retroattivo, è stata bocciata dalla giurisprudenza di merito(5).

Note:

- 1) sentenza n.966/03/14 della CTP di Frosinone
- 2) Il FISCO 4/14 pag.391-393
- 3) L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta ed altre amenità. G.Fransoni – Rassegna Tributaria 1/2015
- 4) La strana delega che disciplina gli effetti della cancellazione delle società dal Registro imprese – T.Lamedica - Ipsa Quotidiano 27.09.14
- 5) Cassazione sentenza n. 6743/2015

7 luglio 2015

Ettore Scamastra