

## LE SOCIETA' ESTINTE FUORI DAL PROCESSO TRIBUTARIO

di Fabio Balestra

### Premessa

**L'appello rivolto dall'Agenzia delle Entrate o dell'Inps nei confronti di una società di capitali che è stata cancellata dal registro delle imprese risulta inammissibile.**

Tale principio è stato confermato dalla recente Commissione Tributaria Regionale di Bari Sezione 10 n. 1582 nell'udienza del 13 luglio 2015 depositata in segreteria il 15 giugno 2016.

L'avviso di accertamento rettificava induttivamente il reddito d'impresa qualificando come ricavi non dichiarati il saldo del conto "debiti v/s soci per finanziamenti infruttiferi", argomentando sulla incerta fonte di tali importi e richiedendo perciò una maggiore imposta IRES, IRAP ed IVA oltre sanzioni e interessi.

Nel caso di specie, **la conoscibilità dell'intervenuta estinzione da parte dell'appellante impedisce una valida notifica alla controparte.**

Inoltre, è opportuno evidenziare il fatto che la società abbia cessato l'attività il 28 maggio 2014 e quindi non sia stato possibile assoggettarla alle modifiche apportate dal D. Lgs. n. 175/2014 in materia di "Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata" in vigore dal 13 dicembre 2014.

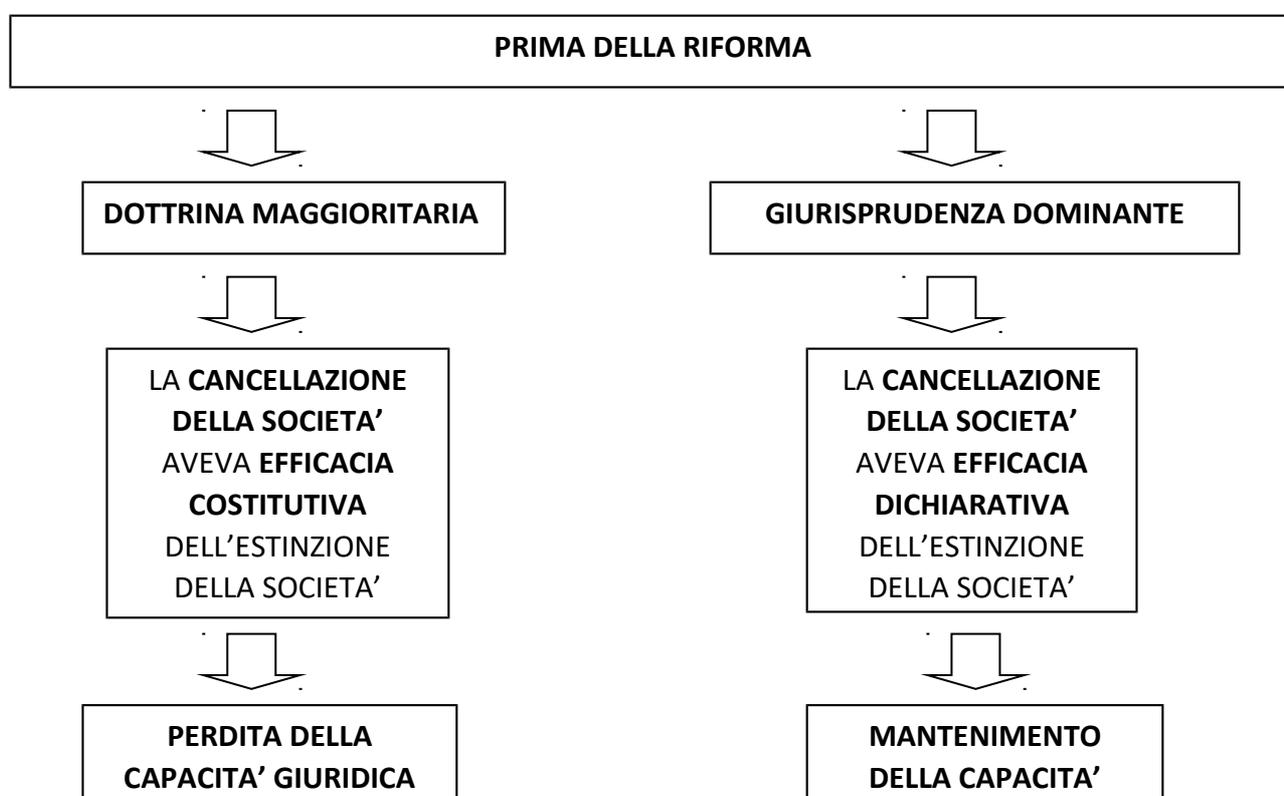
Nello specifico, il D. Lgs. 175/2014 all'art. 28 comma 4 prevede che, ai soli fini della validità e l'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso, riscossione dei tributi, contributi, sanzioni e interessi la cancellazione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi **cinque anni dalla richiesta di cancellazione** del Registro delle imprese della società.

**LA NORMATIVA CIVILISTICA**

Prima Della riforma organica della disciplina societaria dettata dal D. Lgs del 17 gennaio 2003 n. 6, la cancellazione della società dal registro delle imprese era regolata dall'art. 2456 c.c. per le società per azioni e 2312 c.c. per le società di persone.

**La giurisprudenza e la dottrina entravano spesso in contrasto** per quanto riguarda la **natura della cancellazione** ovvero se quest'ultima potesse determinare un **effetto dichiarativo o costitutivo** dell'estinzione della società.

In particolare:



**Il legislatore** ha deciso di porre fine alle **problematiche di interpretazione sull'estinzione della società** attraverso l'introduzione dell'art. 2495 c.c.

L'art. 2495 c.c. che disciplina **la cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese** dispone che:

*“Ferma restando l’estinzione della società, dopo la cancellazione i **creditori sociali non soddisfatti possono fare valere i loro crediti nei confronti dei soci**, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e **nei confronti dei liquidatori**, se il mancato pagamento è disposto da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l’ultima sede della società.”*

La responsabilità dettata dall’articolo in questione, prevede che una volta cancellata la società dal Registro delle imprese, **l’azione dei creditori non soddisfatti tra cui l’Erario**, potrà essere **esercitata unicamente nei confronti di:**

- ✓ **soci**, fino a concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione;
- ✓ **liquidatori**, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi;

Nonostante i primi commenti positivi e fiduciosi sulla novella legislativa che avrebbe dovuto finalmente porre fine ai contrasti interpretativi sorti in materia, **l’incertezza sulla natura dichiarativa o costitutiva della cancellazione dal registro delle imprese è rimasta tra gli interpreti.**

Infatti, la giurisprudenza in merito agli effetti che si realizzano in merito alla cancellazione della società dal registro delle imprese ha sostenuto pareri contrastanti anche dopo la riforma.

Così, una parte della giurisprudenza conferma gli effetti di mera pubblicità legale (Cass. Pen. Sez. II del 12/05/2010 n. 35001, Cass. Sez. III del 15/01/2007 n. 64 e Cass. Sez. III del 02/03/2006 n. 4652) mentre altre sentenze affermano gli effetti costitutivi (Cass. Sez. I, 12/12/2008 n. 29242; Cass. Sez. I, 28/06/2006 n. 8618) che si innescano dal momento della cancellazione della società presso il registro delle imprese.

**La giurisprudenza più attenta** pare però essersi **uniformata al nuovo precetto normativo** contenuto nell’art. 2495 c.c **attribuendo alla cancellazione** dal registro delle imprese **efficacia costitutiva** ritenendo **avvenuta l’estinzione della società** anche in presenza di crediti insoddisfatti o in presenza di giudizi pendenti o altri rapporti non definiti.

In particolare, già le sentenze n. 6070, 6071 e 6072 del 2013 delle sezioni unite della Corte di Cassazione, avevano stabilito che una società estinta non può intervenire in una causa, né quale attore né quale convenuto.

In questi pronunciamenti del 2013, la Corte ha confermando che la cancellazione dal registro delle imprese determina l’estinzione della società ma precisando che si

realizza una sorta di **successione sui generis** (anche per eventuali “sopravvenienze” sorte dopo l’estinzione) **nei confronti dei soci e dei liquidatori.**



Questa sorta di **successione sui generis** riversa delle **conseguenze anche nel processo**, nel senso che **se l’estinzione della società si verifica in corso di causa**, si genera una successione del processo (il che significa applicazione degli articoli 40 e seguenti delle norme del processo tributario, decreto legislativo 546/1992). Ma ciò si realizza solo quando la società si estingue nel corso di un processo già incardinato.

Invece, **se l’atto viene notificato a un soggetto già estinto, l’inesistenza di quest’ultimo impedisce all’atto tributario di perfezionarsi** e, quindi, di venire giuridicamente a esistenza.

In sostanza, **l’atto dell’amministrazione notificato a una società cessata è giuridicamente inesistente.**

Infatti, come afferma la Commissione regionale della Puglia, sezione staccata di Lecce, con la sentenza 2476/23/15 del 20 novembre *“non sono inammissibili i ricorsi che la società cessata, il suo legale rappresentante e i suoi soci hanno proposto avverso gli atti impositivi e riscossivi loro intestati e notificati dopo l’estinzione della società”*.

Per cui:

- ✓ **Non è possibile emettere un atto nei confronti di un soggetto giuridicamente inesistente;**
- ✓ **Allo stesso tempo, la controparte non può intervenire in alcun giudizio.**

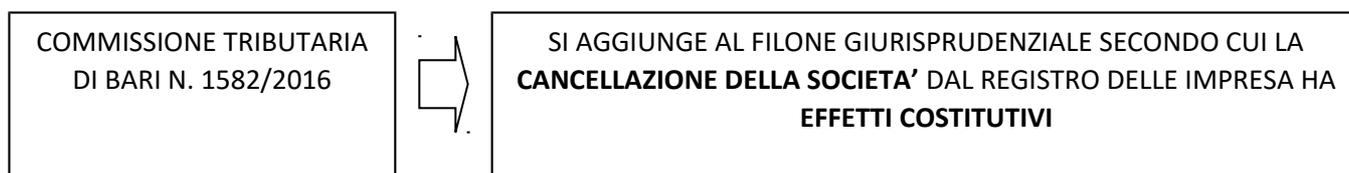
Un' esempio può essere dato dalla recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bari Sezione 10 n. 1582/2016.

### IL PARERE DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA DI BARI N. 1582/2016

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bari Sezione 10 n. 1582/2016 sostiene che è **inammissibile** l'appello rivolto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società di capitali che è stata cancellata dal Registro delle Imprese dopo il giudizio favorevole di primo grado.

Il caso in esame, infatti, citando esplicitamente il nuovo precetto normativo contenuto dall'art. 2495 c.c. attribuisce **efficacia costitutiva** della cancellazione della società presso il registro delle imprese.

In pratica, la novella legislativa ha determinato il **superamento** dell'orientamento interpretativo secondo cui l'iscrizione della cancellazione della società dal registro delle imprese aveva solo una funzione dichiarativa senza determinarne l'estinzione fino alla definizione di tutti i rapporti pendenti con conseguente conservazione di capacità giuridica e legittimazione sia sostanziale che processuale.



Per cui, si ritiene che l'Agenzia delle Entrate, a fronte della **conoscibilità dell'intervenuta estinzione** da parte dell'appellante **impedisce una valida notifica alla controparte**.

Inoltre, oggi, con le modifiche apportate dal D.lgs n. 175/2014 in materia di "Semplificazioni fiscali e dichiarazione dei redditi precompilata" è ben vero che l'art. 28 comma 4 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 secondo l'art. 2495 c.c., ha **effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione della società** ma detta norma è **in vigore dal 13 dicembre 2014** e la società in questione si era estinta il 28 maggio 2014.

Ciò induce alla considerazione per cui la nuova normativa dettata dal Decreto Semplificazioni del 13 dicembre 2014 si applica soltanto alle società cancellate in epoca successiva a tale data riconoscendo alla stessa natura sostanziale e non

procedimentale e con **esclusione** quindi di qualsiasi possibilità di una sua **applicazione retroattiva**.

### IL DECRETO SEMPLIFICAZIONI (D. LGS N. 175/2014)

Per **evitare di perdere la possibilità di recupero crediti**, il Legislatore tributario ha introdotto **tre disposizioni** di rilevante interesse **con effetto dal 13 dicembre 2014**.

In particolare:

1. con la prima **si deroga all'art. 2495, c.c.** per le **finalità del Fisco**;
2. con la seconda **si inasprisce la posizione del liquidatore**;
3. con la terza **si abroga la disposizione che prevedeva la responsabilità del liquidatore circoscritta alle sole imposte sui redditi**.

In ambito dell'argomentazione trattata, è utile soffermarsi sul primo punto relativo alla deroga dell'art. 2495 c.c.

L'art. 28 del D. Lgs. del 21 novembre 2014, n. 175 recita:

*“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, in deroga alle regole civilistiche (art. 2495 c.c.) ha **effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese**”.*

La nuova disposizione si colloca "fuori sistema", dal momento che non incide direttamente sull'articolo 2495 del Codice civile, e prevede che - **solo avendo riguardo ai rapporti fiscali e contributivi** - l'estinzione della società ha effetto dopo cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.

Lo **scopo della norma è stato quello di arginare il fenomeno delle cancellazioni societarie improvvise dirette a eludere il recupero dei crediti erariali e previdenziali**.

Per cui, oggi:

- ✓ **L'estinzione della società ha effetto dopo cinque anni dalla richiesta di cancellazione** dal registro delle imprese;
- ✓ I suoi effetti si producono solo nei **confronti dell'Erario o/e dall'Inps**.

In tal modo, con una norma di estremo favore e di contestuale dubbia costituzionalità per disparità di trattamento tra creditori (compresi quelli portatori di un interesse pubblico), si **differiscono gli effetti estintivi** della cancellazione dal Registro delle imprese di una società di capitali di cinque anni.

In altre parole, escluso il ritorno al vecchio e superato principio degli effetti puramente dichiarativi della cancellazione, si consente, con una manovra altamente acrobatica e **ai soli fini di recupero del gettito fiscale, di non ritenere estinta una società che invece è tale per tutti gli altri rapporti.**

L'Amministrazione fiscale risulterebbe così rimessa in gioco per poter ancora agire nei riguardi di un liquidatore per il mancato pagamento dei tributi connessi alla liquidazione con i tempi previsti per l'accertamento.

### IL PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare Ministeriale del 19 Febbraio 2015 n. 6/E fornisce ai lettori un parere contrastante rispetto a quanto precisato dalla giurisprudenza prevalente.

Il quesito posto dalla suddetta Circolare è quello di definire la retroattività dell'art. 28 del D. Lgs n. 175/2014 relativo alle società estinte e in particolare, se opera solo sugli atti notificati e non ancora impugnati in primo grado oppure in via generalizzata su tutti gli atti non definitivi.

L'Agenzia delle Entrate come precisato nella Circolare n. 31/ E del 2014, trattandosi di una norma procedurale, essa 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, ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge”* .



**CONCLUSIONI**

Nel vigore della precedente versione dell'art. 36, D.P.R. 602/1973, la giurisprudenza di legittimità aveva concluso che il fisco potesse agire nei riguardi del liquidatore responsabile in proprio a condizione che, da un lato, vi fosse la legale certezza che i ruoli relativi alla società non erano stati soddisfatti con le attività della liquidazione e, dall'altro, che i ruoli stessi potessero essere posti in riscossione.

Ebbene questo secondo profilo ha perduto di significato a seguito delle modifiche recate dalla riforma di diritto societario del 2003-2004 all'art. 2495 c.c. relativo alla cancellazione della società di capitali dal Registro delle Imprese.

Infatti, si è radicalmente affermato il principio secondo cui la cancellazione della società dal Registro delle imprese determina l'estinzione dell'ente a prescindere dall'esistenza di creditori insoddisfatti o di rapporti giuridici ancora da definire.

Tale indirizzo ha messo in forte discussione l'operato dell'Agenzia delle Entrate, fino a quel momento, tranquillo e sostanzialmente tempestivo.

Oggi, l'Agenzia delle Entrate però può avvalersi del nuovo art. 36 D.P.R. n. 602/73 introdotto dal D. Lgs n. 175/2014 secondo cui l'estinzione della società, ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese.

8 novembre 2016

Fabio Balestra