

L'Accertamento
marzo-aprile 2022, p. 54-64

E

SOCIETÀ ESTINTE: LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE E RISCHI PER IL SOCIO

INDICE

1. PREMESSA

2. GLI EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ DAL REGISTRO IMPRESE

3 LA RESPONSABILITÀ DEI SOCI DA CODICE CIVILE PER LE OBBLIGAZIONI TRIBUTARIE DELLE SOCIETÀ ESTINTE

4. L'ULTRATTIVITÀ DELLE SOCIETÀ ESTINTE NEI PROCEDIMENTI TRIBUTARI

5. L'ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA SULLE SOCIETÀ ESTINTE

DARIO AUGELLO(*)

Per effetto dell'art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014, la cancellazione della società dal Registro delle imprese ha effetto decorsi cinque anni dalla relativa richiesta, per quanto riguarda gli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione di tributi, contributi, sanzioni e interessi. Tale disposizione comporta diverse criticità, poiché non è chiaro se la società estinta abbia la capacità di presentare ricorso avverso gli atti notificati nel quinquennio successivo alla richiesta di cancellazione.

1. PREMESSA

Il codice civile prevede che, dopo la cancellazione della società dal Registro imprese, i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, i quali ne rispondono illimitatamente o limitatamente a seconda del tipo sociale (1).

Tuttavia, fino al 2003, la Cassazione riteneva che la società mantenesse la capacità giuridica e di essere parte nel processo fino alla cessazione dei rapporti pendenti e di tutte le attività anche dopo la cancellazione dal Registro imprese. Lo scenario è cambiato radicalmente con la riforma del diritto societario del 2003.

Il nuovo art. 2495 c.c., entrato in vigore il 1° gennaio 2004⁽²⁾, ha infatti attribuito efficacia di pubblicità costitutiva alla cancellazione della società di capitali dal Registro imprese⁽³⁾.

La cancellazione comporta dunque, dal 1° gennaio 2004, non solo la possibilità per i creditori sociali non soddisfatti di far valere i loro crediti nei confronti dei soci, ma anche l'estinzione dell'ente, che perde così la capacità giuridica e di essere parte nel processo con riferimento ai rapporti pendenti.

Questa interpretazione è stata confermata a partire da Cass. SS.UU. 22.2.2010 n. 4060.

In linea generale non è dunque più possibile, dal 1° gennaio 2004, convenire in giudizio una società cancellata dal Registro imprese, né la società cancellata ha la capacità di stare in giudizio⁽⁴⁾.

La riforma dell'art. 2495 c.c. ha prodotto conseguenze anche sul piano fiscale, in quanto la società cancellata, priva di capacità giuridica, non dovrebbe poter ricevere inviti a comparire o avvisi di accertamento.

Seguendo l'impostazione proposta, infatti, dopo la cancellazione dal Registro imprese l'Amministrazione finanziaria avrebbe l'onere di notificare l'invito a comparire e l'avviso di accertamento ai soci, in quanto la società deve considerarsi estinta e priva di capacità giuridica dal momento della cancellazione.

Lo stesso principio dovrebbe valere per i procedimenti tributari in corso: se la società fosse cancellata dal Registro imprese dopo aver ricevuto l'invito a comparire o l'avviso di accertamento, il procedimento dovrebbe proseguire nei confronti dei soci.

Analoghe conseguenze si verificano in fase di riscossione e nell'ambito del contenzioso tributario⁽⁵⁾.

Tuttavia l'onere di individuare i successori della società estinta potrebbe comportare notevoli difficoltà per gli enti impositori e l'agente della riscossione, i quali sarebbero tenuti a monitorare le vicende dell'ente, nonché a individuare immediatamente i successori, in caso di cancellazione della società.

Per questa ragione il legislatore fiscale è successivamente intervenuto nel 2014 stabilendo, a tutela dell'Amministrazione finanziaria, 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 del Registro delle imprese" (art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014).

La norma, che non ha effetto retroattivo, come si vedrà di seguito, rende in sostanza inopponibili agli enti impositori e all'agente della riscossione gli effetti della cancellazione dell'ente dal Registro imprese: per essi è come se fosse prorogato, per cinque anni dalla richiesta di cancellazione, il regime previgente alla riforma del diritto societario del 2003, in cui l'ente cancellato manteneva la capacità giuridica e di essere parte nel processo per i rapporti pendenti.

Tuttavia l'art. 28 sembra rivolto unicamente alla parte pubblica e non anche al contribuente, in quanto la norma si riferisce solo agli "atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi".

Per questa ragione è dubbio che l'art. 28 autorizzi la società cancellata (anzi, estinta a seguito della cancellazione dal Registro imprese) a presentare ricorso⁽⁶⁾.

Il tema è di massima importanza, poiché, se la previsione dell'art. 28 valesse solo per gli atti notificati dalla parte pubblica, l'eventuale ricorso proposto dalla società cancellata e destinataria dell'avviso di accertamento ex art. 28 sarebbe inammissibile.

2. GLI EFFETTI DELLA CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ DAL REGISTRO IMPRESE

Prima della riforma del diritto societario del 2003 la giurisprudenza di vertice riteneva che la cancellazione della società dal Registro imprese avesse l'effetto di rendere non più opponibili ai terzi le vicende sociali e quindi la stessa esistenza dell'impresa collettiva⁽⁷⁾.

In assenza di una previsione espressa, si asseriva che la cancellazione non avesse efficacia costitutiva dell'estinzione; secondo la Cassazione infatti "non la cancellazione, ma solo la cessazione di ogni attività imprenditoriale (art. 2195 c.c.) ne determinava l'estinzione". La riforma del 2003 ha cambiato questo aspetto, in quanto il legislatore ha chiarito con il nuovo art. 2495 c.c. - applicabile, però, solo alle società di capitali - che la cancellazione della società dal Registro imprese comporta l'estinzione dell'ente.

A seguito della riforma del 2003 la Cassazione ha quindi dovuto affrontare due temi: da un lato, l'eventuale efficacia retroattiva della modifica normativa, dall'altro, il trattamento da riservare alle società di persone, cui non è applicabile l'art. 2495 c.c., bensì l'art. 2312 c.c. (non inciso dalla riforma del 2003).

Con riguardo al primo punto, la Cassazione ha chiarito che la modifica non poteva avere effetto retroattivo, in quanto la riforma si poneva in contrasto con lo *ius receptum*, che riconosceva solo efficacia dichiarativa, e non costitutiva, alla cancellazione della società, nei termini evidenziati sopra⁽⁸⁾.

Pertanto, solo gli atti posti in essere dopo il 1° gennaio 2004, e non anche quelli precedenti, potevano considerarsi invalidi, se posti in essere da società cancellate⁽⁹⁾.

Con riguardo al secondo punto - posto che l'art. 2312 c.c., relativo alla cancellazione della società di persone commerciali, non contiene una previsione analoga a quella dell'art. 2495 c.c. e non è stato inciso dalla riforma del 2003 - la Cassazione ha ritenuto comunque di estendere alle società di persone l'effetto estintivo della cancellazione, per esigenze di trattamento uniforme tra società commerciali.

Ciò è stato reso possibile da un cambio di indirizzo in seno alla Cassazione: mentre in precedenza la Suprema Corte aveva ritenuto che la cancellazione dal Registro imprese facesse venire meno solo l'opponibilità ai terzi del contratto sociale, in seguito, la stessa Cassazione, ammettendo il proprio revirement, ha affermato che la cancellazione della società di persone rende invece opponibile ai terzi con efficacia dichiarativa anche "la fine della vita" dell'ente⁽¹⁰⁾.

In questo modo la disciplina delle società di persone è stata uniformata a quella delle società di capitali, con questa differenza: per le società di persone, la cancellazione rende opponibile ai terzi la cessazione dell'ente⁽¹¹⁾, per le società di capitali la cancellazione determina l'estinzione dell'ente⁽¹²⁾.

L'approdo della Cassazione risulta allineato con la norma fallimentare che, senza distinguere tra società commerciali di persone e di capitali, prevede "Gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo" (art. 10, L. fall. come sostituito nel 2006⁽¹³⁾).

Anche in ambito fallimentare, dunque, la cancellazione rende opponibile ai terzi la "fine vita" dell'impresa e la dichiarazione di fallimento non può essere pronunciata quando è decorso oltre un anno dalla cancellazione della società dal Registro imprese.

3 LA RESPONSABILITÀ DEI SOCI DA CODICE CIVILE PER LE OBBLIGAZIONI TRIBUTARIE DELLE SOCIETÀ ESTINTE

Nei paragrafo precedente è stato affermato che, dal 1° gennaio 2004, a seguito della cancellazione della società dal Registro imprese, i soci succedono nelle obbligazioni sociali e la società perde la capacità giuridica, nonché di essere parte nel processo.

Ne consegue che, dopo la cancellazione della società, i creditori sociali non possono convenire in giudizio la società estinta, ma devono proseguire o avviare l'azione nei confronti dei soci.

La responsabilità dei soci da codice civile è diversa a seconda del tipo sociale: i soci di società di persone rispondono illimitatamente per le obbligazioni sociali (art. 2312 c.c.)⁽¹⁴⁾, mentre i soci di società di capitali rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione (art. 2495 c.c.)⁽¹⁵⁾.

Fatte queste premesse, va analizzato in che termini i soci rispondono delle obbligazioni tributarie a carico della società estinta.

Preliminarmente va chiarito che la responsabilità dei soci da codice civile è diversa da quella prevista dall'art. 36 del DPR 602/73 per liquidatori, amministratori e soci di società estinta: la responsabilità ex art. 36 deriva da una fattispecie successiva all'estinzione della società, che ha natura di illecito⁽¹⁶⁾ e non è oggetto di trattazione in questa sede.

La responsabilità dei soci da codice civile è, invece, automatica e deriva da un fenomeno di successione, che però non è regolato dall'ordinamento tributario.

La responsabilità dei soci per i debiti fiscali della società estinta deve quindi essere ricostruita sulla base dei principi e applicando per analogia, ove possibile, le norme relative agli eredi del contribuente (art. 65 del DPR 600/73).

Di seguito si tratteggiano gli elementi essenziali della responsabilità dei soci per debiti fiscali.

In primo luogo, merita di essere chiarito che l'ente impositore, quando effettua controlli nei confronti di società estinte, deve comunque rispettare i termini di decadenza dell'accertamento.

Ciò vale a prescindere che il destinatario dell'avviso di accertamento sia la società estinta⁽¹⁷⁾ o il socio: l'accertamento deve comunque rispettare i termini previsti dalle singole leggi d'imposta.

In secondo luogo, va smentito l'assunto che i soci rispondano solidalmente per i debiti sociali, pur nei limiti previsti dal codice civile, in quanto nessuna norma fiscale lo prevede espressamente.

Giova ricordare in proposito che nel diritto tributario non si applica l'art. 1294 c.c., secondo cui "I condebitori sono tenuti in solido, se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente", in quanto le singole leggi d'imposta individuano sempre gli obbligati in solido.

Pertanto nel diritto tributario, in presenza di più soggetti passivi, ciascuno risponde per la quota di presupposto imponibile che gli è riferibile, salvo che sia prevista la solidarietà passiva tra di essi.

In caso di società estinta, pertanto, ciascun socio dovrebbe rispondere dei debiti tributari dell'ente nei limiti della quota di partecipazione alla società⁽¹⁸⁾.

La tesi fiscale che vorrebbe addebitare ai soci la responsabilità solidale fa leva sull'art. 65 comma 1 del DPR 600/73⁽¹⁹⁾: tuttavia la tesi è discutibile, in quanto di regola non è consentito individuare soggetti passivi e responsabili in solido in via analogica.

In senso favorevole al riconoscimento della solidarietà - sulla base dell'art. 65 comma 1 del DPR 600/73 - si è espressa Cass. 29.10.2021 n. 30736.

In senso contrario si è pronunciata Cass. 5.11.2021 n. 31904, secondo cui ciascun socio risponderebbe pro quota "in relazione ai relativi titoli di partecipazione".

La questione della solidarietà tra soci di società estinta non può dirsi quindi, allo stato attuale, definita in senso univoco in giurisprudenza.

Ad ogni modo, qualora si ritenesse applicabile la solidarietà ai soci, giova ricordare che non opera più nel procedimento tributario la "supersolidarietà": ciò significa che l'accertamento, per essere opponibile a ciascun socio, deve essere stato notificato a ciascun socio o, in alternativa, alla società estinta, ma solo se la legge riconosce l'ultrattività della società estinta in deroga al regime dell'art. 2495 c.c. ⁽²⁰⁾.

Se, dunque, l'accertamento fosse stato notificato a un solo socio, in ipotesi, la responsabilità solidale non si estenderebbe in nessun caso ai soci che non hanno ricevuto l'atto.

Mentre in caso di accertamento notificato alla società estinta, ove ciò sia consentito dalla legge, la responsabilità da codice civile si estenderebbe automaticamente a tutti i soci in virtù del meccanismo successorio.

Per questa ragione, come si vedrà di seguito, per l'Agenzia delle Entrate è di gran lunga preferibile notificare gli atti alla società estinta, anziché notificare gli atti a tutti i soci.

In terzo luogo va considerato che, anche per le obbligazioni tributarie della società, i soci di società di persone rispondono illimitatamente⁽²¹⁾, mentre i soci di società di capitali rispondono nei limiti del riscosso in sede di liquidazione.

A questo proposito si rileva l'esistenza di un orientamento criticabile, diffuso nella prassi accertativa, secondo cui le maggiori imposte accertate a carico di una società di capitali estinta si dovrebbero automaticamente presumere non transitate dal bilancio e distribuite ai soci.

Il ragionamento, però, non sembra valido, in quanto non è sorretto da una presunzione legale.

E infatti le eventuali imposte evase dalla società di capitali estinta potrebbero essere rimaste nella disponibilità dell'ente ed essere state utilizzate per il sostenimento di costi neri o non documentati.

Deve quindi essere riconosciuto, in assenza di una presunzione legale, che l'onere di provare la distribuzione ai soci di importi extra bilancio di liquidazione è in capo al Fisco, il quale può comunque avvalersi di presunzioni semplici, ossia gravi, precise e concordanti.

La questione coinvolge, in particolare, i soci di società a ristretta base, nei cui confronti gli uffici finanziari vorrebbero dunque accertare, non solo la distribuzione degli utili extracontabili⁽²²⁾, ma anche - dopo la cancellazione dell'ente -

"l'appropriazione", da parte dei soci, delle imposte evase dalla società, che si presumono essere state distribuite ai soci senza transitare dal bilancio finale di liquidazione⁽²³⁾.

Sempre con riferimento al limite del riscosso, occorre evidenziare che la mancata percezione di importi in sede di liquidazione è senz'altro un limite alla responsabilità dei soci, ma non comporta il venir meno della legittimazione passiva dei soci nelle liti contro il Fisco relative all'accertamento dei debiti sociali.

Come affermato dalla Cassazione, infatti, "il successore che risponde solo intra vires dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore".

In assenza di utili distribuiti, potrebbe eventualmente venire meno l'interesse ad agire del Fisco; tuttavia, va considerato che l'A.f. potrebbe comunque avere interesse all'accertamento del proprio credito, ad esempio per azionare successivamente la responsabilità ex art. 36 del DPR 602/73⁽²⁴⁾.

Infine, va ricordato che i soci rispondono unicamente delle imposte e non delle sanzioni applicabili alle violazioni commesse dall'ente, in applicazione dell'art. 8 del DLgs. 472/97 ritenuto applicabile alle società estinte⁽²⁵⁾.

Chiariti gli effetti della cancellazione della società dal Registro imprese, vale a dire l'estinzione della società e il subentro dei soci nei rapporti della società estinta, occorre interrogarsi sulle modalità di accertamento, da parte del Fisco, delle violazioni commesse dalla società prima della cancellazione, nonché sui destinatari dell'accertamento e la capacità di proporre ricorso da parte della società estinta.

È giunto, quindi, il momento di introdurre l'art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014, cui è dedicato il prossimo paragrafo⁽²⁶⁾.

4. L'ULTRATTIVITÀ DELLE SOCIETÀ ESTINTE NEI PROCEDIMENTI TRIBUTARI

Nel 2014 il legislatore fiscale è intervenuto prevedendo, in deroga al sistema del codice civile, una particolare forma di ultrattività delle società estinte nei procedimenti tributari.

La norma così dispone: "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 del Registro delle imprese" (art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014).

Lo ratio è pacifica: semplificare l'azione del Fisco nei confronti delle società estinte, ferma restando la successione dei soci e la responsabilità da codice civile.

Non v'è dubbio, infatti, che sia più agevole per il Fisco notificare l'avviso di accertamento alla società estinta, piuttosto che agire nei confronti dei soci.

Con questo obiettivo, promosso anche dalla Corte Costituzionale⁽²⁷⁾, il legislatore fiscale ha quindi attribuito una nuova capacità giuridica alle società estinte, i cui confini, però, sono incerti.

In via preliminare, va chiarito che la norma non ha efficacia retroattiva, in quanto la disposizione incide sulla capacità giuridica dell'ente e pertanto opera su un piano sostanziale e non meramente procedurale; inoltre l'art. 28 modifica lo ius receptum, pertanto non è ipotizzabile un'efficacia retroattiva della disposizione quale norma interpretativa.

Per questo motivo la Cassazione ha stabilito che non è ammessa alcuna sanatoria per gli atti erroneamente notificati a società estinte⁽²⁸⁾, per le quali la richiesta di cancellazione e l'estinzione siano intervenute anteriormente al 13 dicembre 2014⁽²⁸⁾.

Attualmente, dunque, posto che l'art. 28 non ha efficacia retroattiva, occorre distinguere le società estinte prima del 13 dicembre 2014 da quelle estinte dopo.

Per le società estinte prima dell'entrata in vigore dell'art. 28 gli unici destinatari legittimi dell'invito a comparire o dell'avviso di accertamento sono i soci, che succedono all'ente.

Ad essi, quindi, deve essere riconosciuta la legittimazione di proporre ricorso⁽³⁰⁾.

La questione è di rilievo attuale, in quanto è ancora possibile accertare violazioni commesse da società estinte prima del 13 dicembre 2014 (si pensi al raddoppio dei termini per violazioni penali).

Anche gli atti di riscossione, per le società estinte prima del 13 dicembre 2014, devono essere notificati ai soci.

Sul punto la Cassazione ha affermato che è legittima l'attività di riscossione condotta nei confronti dei soci, se la società si è estinta dopo la notifica dell'avviso di accertamento: la tesi appare corretta, in virtù del meccanismo successorio⁽³¹⁾.

Vale la pena rilevare che in sede di riscossione i soci non possono opporre questioni di merito, ma possono contestare la formazione del titolo esecutivo, nonché possono dimostrare di non aver conseguito somme dalla liquidazione della società e chiedere in ogni caso l'annullamento delle sanzioni ex art. 8 del DLgs. 472/97.

Per quanto concerne il contenzioso, la società estinta prima del 13 dicembre 2014 perde la capacità di essere parte nel processo dal momento della cancellazione e per essa devono agire o essere convenuti i soci⁽³²⁾.

Se dunque alle società estinte prima del 13 dicembre 2014 non può essere riconosciuta nessuna capacità giuridica per i rapporti pendenti, in cui subentrano i soci, viceversa le società estinte dopo l'entrata in vigore dell'art. 28 mantengono una limitata capacità giuridica per cinque anni dalla richiesta di cancellazione.

Per effetto dell'art. 28 le società estinte dopo il 13 dicembre 2014 possono essere destinatarie di atti dagli uffici finanziari.

Ciò significa, in concreto, che la società cancellata dal Registro imprese è onerata di mantenere la sede legale o eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel Comune del proprio domicilio fiscale ex art. 60 del DPR 600/73 per cinque anni dalla richiesta di cancellazione, per la notificazione degli atti o degli avvisi che la riguardano.

In assenza di domicilio la società cancellata si espone infatti al rischio di notifica per irreperibili con la procedura dell'art. 60 comma 1 lett. e) del DPR 600/73, che prevede l'affissione dell'avviso di giacenza nell'albo del Comune e la notificazione si ha per eseguita otto giorni dopo⁽³³⁾.

L'accertamento notificato alla società estinta dopo 13 dicembre 2014 deve essere intestato all'ultimo rappresentante legale, che di regola è il liquidatore⁽³⁴⁾.

Va rilevato che non è infrequente nella prassi che lo stesso accertamento rivolto alla società estinta contenga addebiti nei confronti del liquidatore, al fine di attivare contemporaneamente la responsabilità ex art. 36 del DPR 602/73. In questo caso il

liquidatore ha l'onere di impugnare l'atto (anche) personalmente per respingere gli addebiti nei suoi confronti.

Come visto, l'art. 28 si applica anche agli atti di riscossione⁽³⁵⁾ e agli atti processuali. Ciò significa, ad esempio, che, in caso di sentenza sfavorevole, l'Agenzia delle Entrate deve notificare l'atto d'appello alla società estinta.

Tuttavia, come indicato sopra, in virtù della formulazione letterale dell'art. 28, non è chiaro se la società estinta dopo il 13 dicembre 2014 conservi la capacità giuridica solo per ricevere gli atti notificati dal Fisco o se, viceversa, l'ultrattività riguardi anche le azioni poste in essere dalla società estinta e quindi se la società estinta abbia la capacità di essere parte nel processo tributario.

Le alternative sono essenzialmente due.

Se si ritiene che la società estinta mantenga la capacità giuridica anche per compiere atti, essa mantiene la capacità di essere parte nel processo e la legittimazione processuale spetta all'ultimo amministratore o liquidatore.

In questo caso i soci possono intervenire in giudizio, per sostenere le ragioni della società estinta, nonché per tutelare la propria posizione ed eventualmente far valere eccezioni personali.

Può accadere però che la società estinta sia inerte oppure che il liquidatore agisca solo a tutela della propria posizione: in caso di inerzia da parte della società estinta⁽³⁶⁾, si ritiene che i soci possano impugnare l'atto, posto che essi succedono nelle obbligazioni della società e ne rispondono⁽³⁷⁾.

La seconda ipotesi, alternativa alla prima, è che la società estinta non possa più compiere atti dopo la cancellazione dal Registro imprese: in questo caso l'atto notificato alla società estinta dovrebbe necessariamente essere impugnato dal socio, in quanto successore, a pena di inammissibilità del ricorso.

Questa interpretazione potrebbe essere giustificata dal tenore letterale dell'art. 28, che sembra limitare l'ultrattività della società estinta alla sola ricezione degli atti notificati dagli uffici finanziari e dall'agente di riscossione.

A sostegno della prima ipotesi si osserva che la società estinta, in quanto destinataria dell'atto, non può non possedere anche la capacità di essere parte nel processo.

In questo senso si sarebbe espressa la Cassazione con riferimento, però, ad altra fattispecie: quella prevista dell'art. 10 L. fall, nel caso in cui la società estinta sia dichiarata fallita entro l'anno⁽³⁸⁾.

Va ammesso però che l'art. 10 L. fall. non è formulato come l'art. 28, che sembra operare solo in direzione della parte pubblica.

A sostegno della seconda ipotesi è stata invocata la durata quinquennale del periodo transitorio, al termine del quale tornano ad applicarsi i principi del codice civile (art. 2495 c.c.).

L'ultrattività quinquennale, infatti, come recita la relazione governativa, è collegata al termine dell'accertamento per l'ipotesi di omessa dichiarazione⁽³⁹⁾: ciò sembra rivelare che la ratio della norma è proprio quella di agevolare i controlli, consentendo agli uffici finanziari di notificare atti e inviti a comparire alla società estinta fino alla decadenza dal potere di accertamento, senza attribuire alla società estinta una generale capacità di essere parte nel processo per i rapporti tributari pendenti.

Sul punto anche la Corte Costituzionale ha ammesso che la norma "consente la stabilizzazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, potendo, infatti, quest'ultima effettuare le attività di controllo e di accertamento negli ordinari termini previsti dalla disciplina tributaria, nonché notificare i relativi atti direttamente all'originario debitore".

Se questa è la ratio della norma, ossia di agevolare l'azione del Fisco, non è un caso che la giurisprudenza di merito intervenuta su casi di società estinte dopo il 13 dicembre 2014 abbia sollevato obiezioni sulla capacità della società estinta di essere parte nel processo⁽⁴⁰⁾.

5. L'ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA SULLE SOCIETÀ ESTINTE

Le incertezze sulla portata dell'art. 28 sono emerse anche nella giurisprudenza, in particolare quella di merito. Si analizzano di seguito tre casi rilevanti di società estinte dopo il 13 dicembre 2014.

Il primo è quello deciso da C.T. Reg. Lombardia 21.12.2020 n. 3039/3/20⁽⁴¹⁾, il secondo quello deciso da C.T. Reg. Friuli Venezia Giulia 26.1.2022 n. 19/3/22, il terzo quello deciso da C.T. Prov. Treviso 18.6.2018 n. 214/3/18.

Nel primo caso la società era stata cancellata dal Registro imprese dopo la notifica dell'accertamento, ma prima della proposizione del ricorso.

Il giudice regionale afferma che, ai fini del ricorso, "non occorre avvalersi della fictio iuris prevista dalla norma ed i soci della Alfa potevano ricorrere secondo i principi generali: ossia, in qualità di soci della società estinta".

Secondo la C.T. Reg. Lombardia il riferimento contenuto nell'art. 28 agli atti del contenzioso avrebbe unicamente l'effetto di sollevare la parte pubblica dall'onere di riassumere il giudizio nei confronti della società estinta in corso di causa: "Poiché la norma è posta a tutela delle attività aziendali di recupero, l'estinzione della società in corso di causa non onera l'ufficio a proseguire il giudizio nei confronti dei soci: è solo in questo caso che va letto il riferimento agli atti del contenzioso: ossia ai contenziosi pendenti al momento della cessazione dell'ente".

Conclude il giudice di merito: "Solo in questo senso va letta la norma: viceversa, qualora la società si estingua dopo la ricezione del provvedimento, ma prima dell'instaurazione del giudizio, il ricorso andrà promosso dai soci".

Nel secondo caso l'avviso di accertamento era stato notificato sia nei confronti della società estinta presso l'ultima sede legale, sia nei confronti del liquidatore per la responsabilità ex art. 36.

L'atto conteneva addebiti anche nei confronti del liquidatore, che erano tempestivamente opposti.

Tuttavia il liquidatore non contestava anche il merito della pretesa fiscale, che pertanto, a parere dell'ufficio finanziario, doveva considerarsi definitivamente accertata.

La C.T. Reg. Friuli Venezia Giulia, ribaltando l'esito del primo grado, riconosce l'infondatezza degli addebiti nei confronti del liquidatore e incidentalmente afferma: "V'è, infine, da rilevare come il liquidatore della società non avesse legittimazione attiva ad impugnare l'avviso di accertamento nell'interesse e per conto della società essendo venuta meno la sua legittimazione con la cessazione della propria carica a seguito della estinzione e cancellazione della società dal registro delle imprese

intervenute prima della notifica dell'atto di accertamento. Vero che l'estinzione della società non è opponibile all'Amministrazione Finanziaria per 5 anni ex art. 28 comma 4 D.Lgs. n. 175 del 2014, ma tale opponibilità non significa che la rappresentanza della società estinta possa permanere anche dopo l'estinzione della società in capo ad un soggetto, il liquidatore, che ha portato a termine la liquidazione e che non rappresenta più la società".

Nel terzo caso l'Agenzia delle Entrate aveva notificato tre atti di recupero alla società estinta; gli atti erano intestati al liquidatore, richiamato in atti quale legale rappresentante della società estinta, e non riportavano addebiti nei confronti del liquidatore.

Cionondimeno il liquidatore opponeva l'atto dichiarando di procedere in proprio e rifiutando la qualifica di legale rappresentante della società estinta; pertanto, non ritenendosi legittimato processualmente ad agire per la società estinta, non contrastava il merito dell'accertamento.

La C.T. Prov. Treviso, accertata l'assenza di addebiti nei confronti del liquidatore, dichiara il difetto di legittimazione attiva del liquidatore, poiché egli non poteva agire in proprio, in assenza di contestazioni ex art. 36 nei suoi confronti. Il liquidatore, ad avviso della Commissione, avrebbe potuto ricorrere solo per la società estinta, ma avendovi rinunciato, vede precluso l'esame del merito.

La C.T. Prov. Treviso riconosce quindi la capacità della società estinta di essere parte nel processo, con legittimazione processuale a impugnare l'accertamento attribuita all'ultimo liquidatore (salvo che, nel caso di specie, il liquidatore vi ha rinunciato).

Nella giurisprudenza di vertice va invece segnalata Cass. 7.2.2018 n. 2916, che ha rigettato una richiesta di interruzione del processo per intervenuta estinzione della società, così motivando: "L'eccezione preliminare della controricorrente, che chiede di dichiarare l'interruzione del processo per intervenuta cancellazione della società dal registro delle imprese, deve essere rigettata. A norma dell'art. 28 comma 4 D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175, ai fini tributari, l'estinzione della società per intervenuta cancellazione dal registro delle imprese ai sensi dell'art. 2495 cod. civ. produce effetto dopo la decorrenza di cinque anni dalla richiesta di cancellazione".

La pronuncia della Cassazione merita due considerazioni.

In primo luogo, la pronuncia si riferisce a una società estinta in corso di causa, pertanto non smentisce quanto affermato da C.T. Reg. Lombardia n. 3039/3/20, secondo cui la norma potrebbe applicarsi solo "ai contenziosi pendenti al momento della cessazione dell'ente", per evitare gli effetti dell'interruzione del processo. Dalla pronuncia della Cassazione non si evince che l'art. 28 si applichi anche alla proposizione del ricorso.

In secondo luogo va notato che, in linea generale, le comuni cause di interruzione non operano nel giudizio di Cassazione, per il fatto che il processo sarebbe "dominato dall'impulso d'ufficio"⁽⁴²⁾. Pertanto, la pronuncia sull'interruzione del giudizio in cassazione, in caso di società estinta, non sembra decisiva, al fine di chiarire la portata dell'art. 28 per le società estinte.

In conclusione, ragioni di opportunità sembrano suggerire al socio di impugnare l'atto emesso nei confronti della società estinta, specificando nel ricorso che l'impugnazione avviene in qualità di designato successore dell'ente ex artt. 2495 c.c. e 28 comma 4 del DLgs. 175/2014 e non per responsabilità ex art. 36. Il socio, inoltre, potrà far valere da subito eventuali eccezioni personali.

Tale impugnazione si aggiungerebbe a quella proposta dall'ultimo liquidatore della società estinta.

Ciò mette al riparo il socio da due rischi.

Il primo rischio è che, in assenza di opposizione da parte del socio, il ricorso proposto dall'ultimo liquidatore della società estinta sia dichiarato inammissibile per difetto di capacità giuridica e di essere parte nel processo della società estinta in persona del liquidatore, qualora dovesse prevalere la tesi che non riconosce capacità giuridica alla società estinta (C.T. Reg. Lombardia n. 3039/3/20).

Il secondo rischio è che, quand'anche sia riconosciuta capacità giuridica alla società estinta e la legittimazione processuale sia attribuita all'ultimo liquidatore, questi decida di non presentare ricorso per conto della società estinta oppure presenti ricorso limitandosi a difendere la propria condotta nella prospettiva della responsabilità ex art. 36, con conseguente definitività dell'accertamento emesso nei confronti della società estinta e non opposto nel merito (C.T. Prov. Treviso n. 214/3/18).

NOTE AL TESTO

* Avvocato tributarista - LAWP Studio Legale e Tributario, Partner

- 1 Alle società di capitali si applica l'art. 2495, c.c., mentre alle società di persone l'art. 2312 c.c.
- 2 Art. 4 del DLgs. 6/2003, che ha sostituito il capo VIII del titolo V del libro V del codice civile in vigore dal 1° gennaio 2004.
- 3 Si osservi fin da subito che la riforma non ha inciso anche sull'art. 2312 c.c., pertanto non vale per le società di persone la regola introdotta dall'art. 2495 c.c. (efficacia costitutiva della cancellazione). Sul punto si tornerà nel paragrafo successivo in cui si analizzeranno gli effetti della cancellazione per tutte le società commerciali.
- 4 Il principio, come si vedrà di seguito, vale anche per le società di persone.
- 5 Pertanto in caso di estinzione della società in pendenza di giudizio, il giudice dovrebbe dichiarare l'interruzione del processo con successiva prosecuzione da parte dei soci entro sei mesi (art. 40 ss. DLgs. 546/92). Tuttavia Cass. SS.UU. 12.3.2013 n. 6070, in Sistema Integrato Eutekne (seguita da Cass. 13.10.2020 n. 22014) ha affermato che: "qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali 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, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso". Si applica inoltre l'art. 328 c.p.c., in caso di estinzione della società in pendenza dei termini per impugnare la sentenza.
- 6 Come accadeva prima del 1° gennaio 2004: prima della riforma, la società cancellata manteneva la capacità giuridica e di essere parte nel processo per i rapporti pendenti.
- 7 Giova ricordare che le iscrizioni nel Registro imprese, quando sono obbligatorie, hanno efficacia dichiarativa, ossia rendono opponibile il fatto a terzi. Solo eccezionalmente, in presenza di una norma espressa, le iscrizioni hanno efficacia costitutiva, ossia operano come elemento costitutivo della fattispecie (ad esempio l'art. 2331 c.c. con riferimento all'acquisto della personalità giuridica da parte della società per azioni).
- 8 Secondo lo ius receptum la cancellazione aveva solo l'effetto di rendere non più opponibili ai terzi le vicende sociali e quindi la stessa esistenza dell'impresa.
- 9 Sia con riferimento alle società cancellate prima del 1° gennaio 2004, che dopo.

- 10 Cass. 15.10.2008 n.25192, in Sistema Integrato Eutekne e poi Cass. SS.UU. 22.2.2010 n. 4060, ivi; in precedenza anche Corte Cost. 21.7.2000 n. 319, ivi, aveva espresso la necessità di attribuire alla cancellazione delle società commerciali (di persone e di capitali) efficacia dichiarativa di estinzione.
- 11 Efficacia dichiarativa della cancellazione.
- 12 Efficacia costitutiva della cancellazione.
- 13 Per effetto dell'art. 9 co. 1 del DLgs. 9.1.2006 n. 5, in vigore dal 16.7.2006.
- 14 Salva la posizione del socio accomandante, che risponde nei limiti della quota di liquidazione (cfr.art. 2324 c.c.).
- 15 Art. 2495 c.c.
- 16 Aver destinato le attività della liquidazione non rispettando le cause di prelazione, ledendo la posizione del Fisco. I soci in questo caso rispondono solidalmente del pagamento delle imposte dovute dai liquidatori che hanno commesso il fatto illecito nei limiti del valore dei beni assegnati nei due anni precedenti la messa in liquidazione e durante il tempo della liquidazione.
- 17 Come attualmente dispone l'art. 28 co. 4 del DLgs. 175/2014: sul punto si tornerà nel prosieguo.
- 18 Per i soci di società di capitali, anche nei limiti del riscosso in sede di liquidazione.
- 19 A norma dell'art. 65 co. 1 del DPR 600/73 "Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa".
- 20 Per le obbligazioni tributarie della società estinta opera l'art. 28 co. 4 del DLgs. 175/2014, di cui si riferirà nel prosieguo.
- 21 Con eccezione del socio accomandante (cfr. nota 14).
- 22 Si ricorda che per l'accertamento di dividendi da utili extracontabili deve essere notificato apposito avviso di accertamento al socio (distinto da quello diretto alla società).
- 23 Si consideri che di regola l'Ufficio, quando procede nei confronti dei soci, determina la base imponibile del reddito di capitale "al lordo", ossia senza tenere conto delle imposte accertate a carico della società. Andrebbe quindi eccepito, in caso di cancellazione dell'ente, che le imposte a carico della società non possono ulteriormente aggravare la posizione del socio (già tassato al lordo).
- 24 Cass. SS. UU. n. 6070/2013, cit. e Cass. SS.UU. 15.1.2021 n.619, in Sistema Integrato Eutekne.
- 25 Cass. 20.10.2021 n.29112, in Sistema Integrato Eutekne, con nota di Cissello A. "La cancellazione della società estingue anche le sanzioni", Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info, 22.11.2021.
- 26 Sul tema si vedano anche, tra gli altri, Giannelli A. "La legittimazione passiva dei soci delle società cancellate nei confronti del fisco: alla ricerca di un rimedio (peggio del malanno?)", in questa Rivista, 3, 2018; Deotto D., Fabbri F.P. "Società estinte e legittimità costituzionale: dopo la sentenza della Consulta permangono i dubbi su una disciplina da sempre ambigua", ivi, 4, 2020.
- 27 Corte Cost. 8.7.2020 n.142, in Sistema Integrato Eutekne, che si è pronunciata sulla legittimità costituzionale della norma, ha giustificato la disparità tra il Fisco e gli altri creditori, in forza della peculiarità e dell'importanza dell'obbligazione tributaria: "non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie, per la particolarità dei fini e dei presupposti di queste ultime (sentenza n. 291 del 1997), che si giustificano con la «garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato» (sentenza n. 281 del 2011), cui è volto il credito tributario". V. Deotto D., Fabbri F.P. cit.
- 28 In violazione dell'art. 2495, c.c.
- 29 Cass. 2.4.2015 n.6743; Cass. 24.7.2015 n. 15648; Cass. 21.2.2020 n. 4536, in Sistema Integrato Eutekne.
- 30 In linea con questo orientamento è stata riconosciuta la legittimità degli avvisi di accertamento notificati ai soci di società estinte anteriormente al 13 dicembre 2014. In particolare, Cass. 14.4.2020 n. 7796 ha affermato "l'atto impositivo emesso nei confronti di una società di persone è validamente notificato, dopo l'estinzione della stessa, ad uno dei soci". Analogamente si veda Cass. 28.5.2018 n.13322, in Sistema Integrato Eutekne.
Cass. 5.11.2021 n.31904, in Sistema Integrato Eutekne.

- 32 Cass. 30.7.2020 n. 16362. Deve essere respinto l'assunto, rimasto isolato, di Cass. 4.7.2019 n.17986, in Sistema Integrato Eutekne, secondo cui la prosecuzione da parte dei soci del giudizio instaurato dalla società (che si sia estinta dopo la proposizione del ricorso) comporterebbe l'attribuzione ai soci della responsabilità di cui all'art. 36 del DPR 602/73, con presunzione di distribuzione di attivo nei loro confronti.
- 33 Va ricordato che la notifica via PEC alle imprese è facoltativa per gli uffici finanziari e per l'agente di riscossione e pertanto occorre che la società estinta mantenga un domicilio fisico.
- 34 Ciò dovrebbe comportare l'applicabilità dell'art. 145 c.p.c., tuttavia è incerto se l'ultrattività della società estinta autorizzi il fisco a notificare l'atto presso la residenza dell'ex legale rappresentante, in quanto egli formalmente ha cessato la carica.
- 35 Con riferimento alla riscossione è stato affermato che per 5 anni dall'estinzione della società i soci non risponderebbero delle obbligazioni sociali. La tesi non convince in quanto l'art. 2495 c.c. prevede che i creditori sociali possano rivolgersi ai soci per effetto della cancellazione dal Registro imprese e non dell'estinzione. Pertanto, dopo la cancellazione, eventuali azioni esecutive potrebbero essere avviate anche nei confronti dei soci, ad esempio per il pagamento delle imposte dovute in pendenza di ricorso a titolo provvisorio, a prescindere dall'ultrattività della società estinta.
- 36 Si pensi anche al caso in cui l'ultimo liquidatore sia deceduto.
- 37 Non sembrano invece legittimati a proporre ricorso, salvo che siano destinatari dell'atto, i liquidatori e gli amministratori in proprio, in quanto, a differenza dei soci, essi rispondono delle obbligazioni sociali solo ex art. 36 del DPR 602/73. Se però l'avviso di accertamento diretto alla società menziona anche la responsabilità ex art. 36 cit. oppure sono contenuti addebiti nei confronti dei liquidatori o degli amministratori, essi, se hanno ricevuto l'atto ritualmente notificato, devono ricorrere in proprio per contestare l'illecito che viene contestato.
- 38 Cass. SS.UU. n. 6070/2013 cit. "La possibilità, espressamente contemplata dall'art. 10 L. fall., che una società sia dichiarata fallita entro l'anno dalla sua cancellazione dal registro comporta, necessariamente, che tanto il procedimento per dichiarazione di fallimento quanto le eventuali successive fasi di impugnazione continuino a svolgersi nei confronti della società (e per essa del suo legale rappresentante), ad onta della sua cancellazione dal registro; ed è giocoforza ritenere che anche nel corso della conseguente procedura concorsuale la posizione processuale del fallito sia sempre impersonata dalla società e da chi legalmente la rappresentava (si veda, in argomento, Cass. 5 novembre 2010, n. 22547). È una fictio iuris, che postula come esistente ai soli fini del procedimento concorsuale un soggetto ormai estinto (come del resto accade anche per l'imprenditore persona fisica che venga dichiarato fallito entro l'anno dalla morte) e dalla quale non si saprebbero trarre argomenti sistematici da utilizzare in ambiti processuali diversi".
- 39 Nel regime previgente alla modifica dell'art. 43 del DPR 600/73 operata dalla L. 208/2015.
- 40 È, invece, pacifico nella giurisprudenza di merito che il Fisco, nel regime dell'art. 28, debba notificare l'atto alla società estinta. I dubbi si riferiscono alla capacità giuridica e di essere parte nel processo della società estinta.
- 41 In Sistema Integrato Eutekne, commentata da Augello D. "Ricorso a nome proprio del socio anche per i cinque anni dopo l'estinzione", Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info, 10.2.2021.
- 42 Secondo l'orientamento della Suprema Corte, "Il fallimento di una delle parti avvenuto dopo l'introduzione del giudizio di cassazione non ne determina l'interruzione, atteso che in tale giudizio, dominato dall'impulso d'ufficio, non trovano applicazione le comuni cause di interruzione del processo" (Cass. 8.6.2021 n.15928, in Sistema Integrato Eutekne). L'assenza di effetti interruttivi nel giudizio di Cassazione sarebbe dunque giustificata dal fatto che, instaurato il giudizio, la lite prosegue a prescindere da qualunque atto di parte, "restando irrilevanti i mutamenti intervenuti nella capacità di stare in giudizio di una delle parti" (Cass. 12.2.2021 n. 3630).