

**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI**

**RAVENNA**

**COMMISSIONE DI STUDIO DI DIRITTO TRIBUTARIO**

Commento alla sentenza n. 2907/2018 del 17/12/2018 della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna in tema di estinzione delle società per avvenuta cancellazione dal Registro Imprese

\* \* \*

Il tema degli effetti giuridici derivanti dall'estinzione delle società (sia di capitali che di persone) nell'ambito del contenzioso tributario, successivamente alla riforma del diritto societario intervenuta nell'anno 2003, ha destato un rinnovato interesse e, non di meno, contrastanti interpretazioni, anche all'interno della Suprema Corte di Cassazione.

Come se non bastasse, il legislatore alla fine dell'anno 2014, nell'ambito di un provvedimento "ironicamente" finalizzato alla "semplificazione fiscale", ha introdotto una norma da molti autori definita "demenziale", contenuta nel comma 4 dell'art. 28 del D. Lgs. 175/2014, che ha delineato una sorta di *fictio iuris*, ai soli fini fiscali ed in aperto contrasto con la disciplina civilistica in materia di estinzione delle società per intervenuta cancellazione dal Registro delle Imprese, come si avrà modo di evidenziare.

Il presente lavoro prende le mosse da quanto deciso da una recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, per poi spaziare, verificando alcuni interventi dottrinali e, per finire, analizzando alcune sentenze della Suprema Corte di Cassazione nell'ambito dello specifico tema analizzato.

\* \* \*

Massima: *“Nella prospettiva tributaria (...), a seguito del decreto cd “semplificazioni” (d.lgs. 175/14, che non ha efficacia retroattiva) si è determinato un vero e proprio doppio binario per le*

*società: da un lato considerata estinta per il diritto civile mentre dall'altro, perfettamente operativa in quanto riguarda tributi e contributi per cinque anni dalla sua cancellazione, non solo in relazione all'accertamento, ma anche per quanto concerne il contenzioso dinanzi alle Commissioni Tributarie”.*

\* \* \*

La massima espressa dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna trae spunto dalla modifica normativa introdotta con il comma 4 dell'art. 28 del D. Lgs. 175/2014 che prevede *“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 dal Registro delle imprese”.*

La sentenza in commento, a quanto pare, ha sostanzialmente recepito la teoria del “doppio binario”, nel senso che, difformemente dalla disciplina civilistica in materia, dal solo punto di vista fiscale, la società cancellata dal Registro Imprese, sulla base di una vera e propria  *fictio iuris*, “sopravvive” per un periodo di cinque anni, con tutte le conseguenze del caso.

L'introduzione della “novella” ha, sin da subito, destato notevoli perplessità, sia sul piano dottrinale che su quello giurisprudenziale.

E' apparso subito evidente che la modifica normativa è stata motivata da esigenze di “gettito”. Ciò appare in modo alquanto chiaro e diretto dalla relazione illustrativa al provvedimento, la quale afferma che lo scopo della norma è quello di *“evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate”*, nell'ambito dell'attività impositiva nei confronti di soggetti la cui estinzione potrebbe avere come finalità proprio la sottrazione agli obblighi impositivi.

Addirittura, secondo l'interpretazione che ne ha dato la stessa Amministrazione Finanziaria<sup>1</sup>, la norma, che è stata ritenuta di natura procedimentale, avrebbe effetto retroattivo, trovando così applicazione anche per le società cancellate ante 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 175/2014.

Un primo aspetto di criticità della nuova norma va rilevato in relazione alla riforma del diritto societario, attuata nell'anno 2003, la quale è intervenuta anche in materia di estinzione delle società con il novellato art. 2495 c.c., che, al secondo comma, ha previsto: *“Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far 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 dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società”*.

Successivamente al predetto intervento normativo, nell'anno 2010 sono intervenute tre sentenze “gemelle” della Suprema Corte a Sezioni Unite, nn. 4060, 4061 e 4062, le quali, prendendo atto del nuovo dato normativo, in aperto contrasto con l'orientamento della medesima Cassazione sino ad allora seguito, hanno riconosciuto l'efficacia costitutiva della cancellazione delle società dal Registro Imprese, con la conseguenza che l'estinzione delle società per effetto della predetta cancellazione deve considerarsi immediata ed irreversibile, anche a prescindere dall'eventuale esistenza di rapporti giuridici ancora pendenti.

Per quanto concerne la particolare materia tributaria, veniva quindi affermato il principio secondo il quale l'avvenuta estinzione della società avrebbe comportato il venire meno della soggettività tributaria e processuale, con conseguente legittimazione, sia attiva che passiva.

---

<sup>1</sup> Circ. Agenzia delle Entrate n. 6/E 2015 e n. 31/2014

La giurisprudenza tributaria di merito, formatasi in quel momento, aveva pertanto stabilito che gli eventuali atti impositivi emessi a carico di una società estinta dovevano considerarsi “giuridicamente inesistenti” e, altresì e conseguentemente, che il giudizio tributario instauratosi avverso tali atti impositivi non poteva che estinguersi per cessata materia del contendere<sup>2</sup>.

Nel corso dell’anno 2013 la Suprema Corte, a Sezioni Unite, è nuovamente intervenuta sullo specifico argomento, con le sentenze nn. 6070, 6071 e 6072 del 12/03/2013, confermando, sostanzialmente, che si devono considerare estinte le società cancellate dal Registro Imprese e statuendo che detta cancellazione per le società di persone ha efficacia dichiarativa e valore presuntivo dell’estinzione dell’ente, presunzione che può essere vinta con la prova che la società abbia continuato ad operare, dopo e nonostante l’eseguita formalità. In questo modo, può dunque sostenersi che anche per le società di persone, la cancellazione dal registro imprese comporta l’estinzione dell’ente.

L’aspetto di tutto rilievo che ha caratterizzato le sentenze emesse nel 2013 di cui si è detto, consiste nella statuizione che l’estinzione della società cancellata determinerebbe un fenomeno di tipo successorio, benché non identico a quello della morte di una persona fisica e, comunque, da individuarsi nei limiti dell’art. 2495 c.c. Ciò determinerebbe, quindi, che se la cancellazione della società interviene nel corso di un processo, si verificherà, sempre entro i limiti dell’art. 2495 c.c., la successione nel processo ex art. 110 c.p.c. e, qualora si trattasse di un processo tributario, si applicherebbero le norme di cui all’art. 40 e seguenti del D. Lgs 546/1992.

Occorre tuttavia precisare che tale effetto, nella prospettazione della Suprema Corte, si avrebbe unicamente qualora la cancellazione della società intervenisse nel corso del processo, infatti la Cassazione tiene a precisare che “è del tutto ovvio che una società non più esistente, perché

---

<sup>2</sup> Comm. Trib. Prov. Pisa, 28/05/2013, n. 148; Comm. Trib. Prov. Catania, 27/01/2011, n. 80; Comm. Trib. Prov. Genova, 03/02/2011, n. 32.

*cancellata dal registro delle imprese, non può validamente intraprendere una causa, né esservi convenuta”.*

Traducendo questi concetti in termini maggiormente concreti, si deve concludere che, anche nell’ambito di un processo tributario, un atto impositivo emanato nei confronti di una società non più esistente in quanto cancellata dal registro delle imprese non può essere impugnato per assoluta carenza di legittimazione. Infatti la cancellazione della società implica che la stessa non può più essere destinataria di atti impositivi in quanto inesistente<sup>3</sup>.

E’ quindi evidente il contrasto che si rileva nella disciplina della “novella” introdotta con l’art. 28, comma 4 del D. Lgs n. 175/2014, in relazione alla disciplina societaria sopra esposta, così come mutata in seguito alla riforma del 2003. In dottrina è stato posto in luce lo scollamento determinatosi tra la realtà civilistica, nella quale la società viene considerata non più esistente, e quella fiscale, nella quale, viceversa, la società viene ancora tenuta in vita<sup>4</sup>.

Peraltro, l’inserimento della parola “contenzioso” nell’ambito della norma in esame, in uno degli ultimi passaggi parlamentari, ha dato l’impressione di voler per forza consentire ad una società estinta di continuare a stare in giudizio, nonostante la stessa sia giuridicamente inesistente, come inesistenti sono i suoi organi, in quanto oramai decaduti.

Una prima sentenza della Suprema Corte che si è occupata della “novella” legislativa è stata la n. 6743/2015, la quale ha negato la natura retroattiva della nuova norma, statuendo, quindi, che la stessa deve trovare applicazione unicamente per le società per le quali la richiesta di cancellazione è stata effettuata successivamente al 13/12/2014, non avendo alcuna valenza interpretativa, come, viceversa, aveva interpretato l’Agenzia delle Entrate.

In ogni caso, proseguendo nell’analisi effettuata dalla richiamata sentenza, emergono perplessità interpretative anche in merito alla cancellazione delle società avvenuta successivamente alla data di

---

<sup>3</sup> Cass. 17/12/2013, n. 28187

<sup>4</sup> C. Glendi “Verso una nuova stagione di società zombie”, in GT – n. 7/2013

entrata in vigore della norma. La Corte, infatti, pone in luce una irragionevole disparità di trattamento, da una parte, tra i vari creditori aventi titolo per richiedere tributi o contributi e, dall'altra, tutti gli altri creditori sociali.

Altro aspetto di criticità che evidenzia la sentenza della Cassazione riguarda la rilevata possibile illegittimità della norma in quanto emanata dal legislatore delegato al di fuori dei confini della legge delega n. 23/2014.

Occorre prendere atto che la Suprema Corte si è ulteriormente occupata della norma in esame<sup>5</sup>, confermando la natura non interpretativa della stessa e, pertanto negando qualsiasi effetto retroattivo. La Corte, poi - richiamando i principi espressi dalla stessa Cassazione nel 2013 con le note richiamate sentenza ed, in particolare, il verificarsi di un effetto successorio *sui generis*, da parte dei soci, in seguito alla cancellazione della società - evidenzia il collegamento con l'art. 36, terzo comma del DPR n. 602/73, secondo il quale *“I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi ... “*

In realtà, la Corte di Cassazione offre lo spunto per lasciare intendere che il legislatore, con la norma in commento, abbia, di fatto, inteso colpire i soci della società estinta (ma anche i liquidatori posto che lo stesso art. 36 DPR 602/73, in altra parte, prevede la responsabilità di questi per aver soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari) mantenendo ed affermando la validità di un atto impositivo emesso nei confronti della medesima società, onde creare il presupposto, appunto, per agire nei confronti di tali soggetti.

Bisogna infatti riconoscere che la responsabilità a carico di soci e liquidatori ex art. 36 DPR 602/73 ha, quale presupposto imprescindibile, una obbligazione tributaria non assolta dalla società, il ché, a

---

<sup>5</sup> Corte di Cassazione, ordinanza n. 19142/2016 del 15/06/2016

sua volta, presuppone l'esistenza di un atto impositivo valido ed efficace a carico della società medesima. Tuttavia, appare evidente che la responsabilità dei soci ex art. 36 DPR 602/73, che ha natura civilistica, come ha di recente ribadito la Corte di Cassazione<sup>6</sup> poggia su specifiche motivazioni che devono essere provate, pertanto appare altrettanto evidente che l'Amministrazione Finanziaria, per farla concretamente valere, debba intraprendere una nuova azione, non potendosi limitare a continuare semplicemente l'azione eventualmente iniziata nei confronti della società, dovendo emettere un nuovo avviso di accertamento che provi la sussistenza dei presupposti per ritenere i soci responsabili dei debiti della società. In altri termini, dunque, la responsabilità sussidiaria dei soci ex art. 36 DPR 603/73 può essere invocata, con un apposito ed ulteriore atto, solo se le imposte sono state preventivamente e definitivamente accertate nei confronti della società. Dubbi interpretativi sono poi stati posti in seguito all'entrata in vigore dell'infelice disposizione contenuta nel comma 4 dell'art. 28 del D. Lgs n. 175/2014, anche con riferimento all'art. 2495 c.c. e all'art. 36 del DPR 602/73<sup>7</sup>, nel senso che se nello spirito della "novella" del 2014 l'estinzione della società è postergata di cinque anni, proprio per la *fiction* giuridica che essa rappresenta, la società va considerata non estinta per i cinque anni dalla sua cancellazione. Ma, allora, come si concilia ciò con il fatto che i soci di società estinta si debbano considerare responsabili dei debiti della società durante il quinquennio? Infatti sia l'art. 2495 c.c. che l'art. 36 DPR 602/73 sono invocabili unicamente quando la società è da considerarsi estinta. Se così è, infatti, ossia se interviene una norma che afferma che l'estinzione della società è solo apparente ai fini fiscali, si dovrà necessariamente concludere che, nell'ambito del quinquennio, i soci non potranno essere considerati responsabili dei debiti della società.

---

<sup>6</sup> Corte di Cassazione, Ordinanza n. 179/2014

<sup>7</sup> C. Glendi "E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle Imprese" in GT n. 10/2015

Il contrasto giurisprudenziale all'interno della Suprema Corte appare ancora evidente dall'esame di due sentenze intervenute nel corso dell'anno 2017, le quali, in materia di effetti processual-tributari della cancellazione della società dal Registro Imprese, in particolare per quanto concerne il tema della successione universale dei soci alla società estinta, hanno risolto la questione in modo diametralmente opposto<sup>8</sup>

Esiste comunque un principio comune, recepito da entrambe le sentenze: quello in base al quale, anche in ambito tributario, sulla scorta di quanto affermato dalle gemelle sentenze della Cassazione a Sezioni Unite nel 2013, è inammissibile il ricorso proposto da o nei confronti della società estinta. Così come, altro aspetto sul quale le due sentenze concordano, una analoga conseguenza processuale riguarda il ricorso da parte o nei confronti dell'ex liquidatore della società estinta, il quale non può essere considerato successore della medesima società, né coobbligato della stessa, per cui esso è assolutamente privo di qualsiasi legittimazione, sia attiva che passiva, nel giudizio relativo alla originaria pretesa avanzata nei confronti della società.

L'aspetto per il quale le due sentenze non concordano riguarda il tema fondamentale della sussistenza o meno della qualità di successore universale della società di capitali estinta in capo ai soci, che viene risolta in modo diametralmente opposto.

Questo tema assume altresì aspetti di natura squisitamente processuale nel momento in cui si deve risolvere il problema della legittimazione dei soci, sia attiva che passiva, nel giudizio pendente al momento dell'estinzione della società, avverso l'atto "societario".

La sentenza n. 2444/17 ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto dagli ex soci della società estinta in quanto questi, in sede di legittimità, non avevano mai dedotto e provato i requisiti di responsabilità ai sensi dell'art. 36 DPR 602/73. Infatti è stato ritenuto che da tali presupposti dipendesse l'assunzione, da parte dei soci, della qualità di successori universali della società estinta.

---

<sup>8</sup> Cass. 07/04/2017, n. 9094 e Cass. 31/01/2017, n. 2444

Per contro, la sentenza n. 9094/2017, in un medesimo contesto, ha affermato, al contrario, l'irrelevanza dei cennati presupposti di responsabilità degli ex soci, ai fini della loro qualità di successori universali della società estinta, considerando tale successione e la conseguente legittimazione processuale dei soci, una conseguenza automatica della cancellazione della società dal Registro Imprese.

In conclusione può ben affermarsi che gli interventi giurisprudenziali del 2010 e del 2013, da un lato e, dall'altro, l'introduzione del D. Lgs. n. 175/2014, hanno comportato una serie di notevoli complicazioni interpretative, tanto da auspicare sia un cambiamento di rotta da parte della Cassazione o, quantomeno, una stabilizzazione delle interpretazioni da parte della stessa, sia una dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 28 del D. Lgs 175/2014.