

L'invalidità della notifica dell'atto impositivo all'«ultimo socio» della società estinta

Autore: Nicotra Antonio

In: Diritto tributario, Giurisprudenza commentata

Il caso

La controversia origina dall'impugnazione di un avviso di accertamento intestato ad una società cancellata dal Registro delle Imprese nel 2011, ma notificato al ricorrente nella qualità di «ultimo socio» della società estinta.

Il ricorrente lamenta la legittimità dell'atto impositivo sotto diversi profili: in primo luogo, perché l'atto impositivo impugnato risulta intestato ad una società ormai inesistente; in secondo luogo, lamenta di non essere il reale destinatario dello stesso, anche in ragione della posizione ricoperta, durante la vigenza della società, di socio privo di incarichi di amministratore e rappresentante legale; ed infine di non aver mai percepito somme in base al bilancio finale di liquidazione.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze con sentenza n. 39/6/13 accoglie il ricorso.

L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza di primo grado, rilevando la completezza, sotto il profilo contenutistico, dell'atto impositivo, poiché dotato di «[...] tutte le indicazioni necessarie e sufficienti ad individuare i soggetti interessati dall'atto stesso e tali da rendere immediatamente edotti i destinatari dei riferimenti soggettivi cui si riferisce la pretesa fiscale».

La decisione della Commissione regionale di Firenze

La Commissione regionale di Firenze, confermando la decisione del Giudice di prime cure, statuisce che, conformemente all'insegnamento costante della giurisprudenza di legittimità, l'atto impositivo notificato ad un soggetto diverso dal reale destinatario e nella qualità di «ultimo socio», deve ritenersi «inesistente e/o illegittimo», poiché diretto ad un soggetto del tutto estraneo rispetto alla società intestataria e destinataria dell'atto. La Commissione, inoltre, nega che nel caso in esame sussistano le condizioni per il legittimo esercizio, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dell'azione di cui all'art. 2495 c.c., ritenendola esperibile solo nei confronti dei soci che abbiano incassato somme in base al bilancio finale di liquidazione e fino alla concorrenza di quanto riscosso. Tale condizione, tuttavia, non ricorrerebbe nel caso di specie.

Le problematiche coinvolte e gli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali più recenti in materia

La vicenda impatta sulla nota tematica della "sopravvivenza", ai fini fiscali, delle società estinte a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, nonché sul campo di applicazione dell'art. 28, comma 4, della novella legislativa del 2014 (D.Lgs. n. 175 del 2014).

Com'è noto, l'art. 2495 c.c., comma 2, così come novellato dalla riforma del 2003⁽¹⁾, ricollega il momento della estinzione della società alla sua cancellazione dal registro delle imprese[2].

L'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, superando i contrasti giurisprudenziali[3]

in materia grazie ad alcuni interventi risolutivi delle Sezioni Unite nel 2010 e nel 2013[4], giunge alla conclusione che la cancellazione dal registro delle imprese ha valenza, non meramente dichiarativa, ma “costitutiva” dell’estinzione della società. Conseguentemente, la cancellazione dal registro delle imprese comporta la perdita della legittimazione processuale attiva e passiva della società.

La sentenza dalla Commissione regionale di Firenze si pone in linea con tale orientamento, poiché giunge alla conclusione che una società cancellata dal registro delle imprese, in quanto società estinta, «è priva della titolarità del rapporto giuridico dedotto in giudizio. Dunque non può intraprendere o subire utilmente alcuna azione giudiziaria, né tantomeno può avanzare pretese o essere utilmente diffidata stragiudizialmente».

Nell’ambito di tale tematica, tuttavia, dubbi e perplessità sono sorti a seguito dell’introduzione dell’art. 28 del D.Lgs. n. 175 del 2014 (c.d. “decreto semplificazioni”)[5].

La dottrina più recente[6], in particolare, ha mostrato forti riserve su tale novella legislativa e le critiche in tal senso sono state mosse, da un lato, sulla inadeguatezza della tecnica di formulazione della norma impiegata dal legislatore tributario e, dall’altro, sulla presunta efficacia “retroattiva” della novella legislativa sulle vicende amministrative e contenziose pendenti[7].

In ordine a tale ultimo profilo - che interessa particolarmente in questa sede - ad escludere l’efficacia retroattiva della previsione normativa è stata la giurisprudenza di legittimità[8], la quale ha ritenuto che la norma «recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva»[9].

Tale posizione è stata condivisa pienamente dalla più recente dottrina sull’argomento[10], e una indiretta conferma di tale orientamento si è avuta anche nella recentissima sentenza della Suprema Corte di

legittimità[11], la quale ha ribadito che la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione con conseguente annullamento senza rinvio della sentenza impugnata, ricorrendo un vizio insanabile originario del processo.

Conclusioni

La decisione della Commissione Regionale di Firenze, quindi, si pone in linea con l'orientamento da ultimo citato, poiché giunge alla conclusione che «una società cancellata, perché estinta, è priva della titolarità del rapporto giuridico dedotto in giudizio. Dunque non può intraprendere o subire utilmente alcuna azione giudiziaria, né tantomeno può avanzare pretese o essere utilmente diffidata stragiudizialmente. A seguito della cancellazione non vi è più alcun patrimonio sociale, e diviene impossibile per chiunque agire in nome e per conto della società, essendo automaticamente cessate tutte le cariche e/o qualifiche».

Le argomentazioni esplicitate in questa sede, tuttavia, consentono di giungere altresì ad un'altra conclusione. La sentenza in commento, infatti, si pone in linea anche con l'orientamento giurisprudenziale e dottrinale che esclude la natura procedimentale e, in particolare, l'efficacia retroattiva dell'art. 28, comma 4, con ciò indirettamente confermando che la norma potrà legittimamente applicarsi solo nei confronti di quelle società che abbiano fatto richiesta di cancellazione dal registro delle imprese a partire dalla data del 13 dicembre 2014.

[1] Si tratta della riforma del diritto societario introdotta dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.

[2] L'art. 2495, comma 2, dispone che «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»

[3] Secondo i quali, la cancellazione dal registro delle imprese avrebbe solo una valenza "dichiarativa" e non costitutiva dell'estinzione, fintanto che tutti i rapporti giuridici facenti capo alla stessa non fossero conclusi; in tal modo, subordinando l'estinzione alla definizione integrale di ogni rapporto pendente riferibile alla società.

[4] Il riferimento va alle note sentenze delle SS.UU., 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062 , nonché alle sentenze delle SS. UU., 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071, 6072.

[5] La norma citata, al comma 4, dispone 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».

[6] Per un'analisi compiuta delle problematiche suscitate dalla novella legislativa del 2014, si vedano, in particolare, A. Guidara, Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitale estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014, Riv. Dir. Trib., 5, 2015, 375 ss.; G. Fransoni, L'estinzione postuma delle società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità, Rass. Trib., 2015, 47 ss.

[7] L'efficacia retroattiva della norma è stata sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, la quale con Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, in sede di commento del comma 4 dell'art. cit., ha rilevato che la norma avesse natura "procedimentale", con ciò giungendo alla conclusione che «Trattandosi di

norma procedurale, si ritiene che la stessa 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 in commento»

[8] Cass. 2 aprile 2015, n. 6743.

[9] Ne consegue, secondo Cass. da ultimo cit., «il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente».

[10] In tal senso, A. Guidara, cit., secondo il quale, una lettura più attenta e sistematica della previsione normativa consente di ritenere che il comma 4 dell'art. 28 introduce una deroga all'ordinaria disciplina dell'estinzione della società. Inoltre, ad escludere ogni possibile retroattività della nuova previsione normativa si pone, innanzitutto, l'art. 3, c.1, dello Statuto dei diritti del contribuente, a tenore del quale «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo», oltre che l'art. 11 delle preleggi «la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo»; sicché «ogni maldestro tentativo dell'amministrazione finanziaria di sanare per il tramite dell'art. 28, comma 4, cit., le invalidità degli atti posti in essere nei confronti delle società estinte è destinato al fallimento».

[11] Cass. 23 marzo 2016, n. 5736

<https://www.diritto.it/l-invalidita-della-notifica-dell-atto-impositivo-all-ultimo-socio-della-societa-estinta/>