

ACCERTAMENTO

Accertamento a società estinte con effetto retroattivo

di **Giancarlo Falco**

Come noto, l'articolo 28, comma 4, del Decreto "Semplificazioni", è intervenuto sulla disciplina dei termini per la notifica degli atti tributari alle società estinte, prevedendo, in particolare, che ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, contributi, sanzioni ed interessi, *"l'estinzione della società ha effetto trascorsi cinque anni dalla cancellazione dal Registro delle imprese"*.

Sembrava abbastanza pacifico che tale norma, essendo il decreto entrato in vigore il 13.12.2014, trovasse efficacia a partire da tale data e, di conseguenza, che la validità e l'efficacia nei 5 anni degli atti si avesse solo per gli atti successivi alle richieste di cancellazione presentate dal **13.12.2014 in poi**, così da non negare ai contribuenti il diritto di difesa costituzionalmente garantito.

Tuttavia si è fin da subito temuto si potesse dare un'interpretazione diversa a tale norma. La posizione dell'Amministrazione finanziaria è, infatti, notoriamente favorevole alla possibilità di **applicare retroattivamente** quelle norme che si ritenga abbiano essenzialmente natura **procedurale e non sostanziale**.

È bene sottolineare che **la retroattività delle norme è vietata** sia dall'art. 11, comma 1, delle disposizioni sulle leggi in generale premesse al Codice Civile (cosiddette "*preleggi*") che dalla Legge 27.7.2000 n. 212 (ovvero il cosiddetto "Statuto di diritti del contribuente") che, all'articolo 3, stabilisce "*[...] che le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti*". Tale principio di irretroattività, pertanto, potrebbe essere superato solo qualora la norma successiva lo preveda in maniera esplicita.

Nonostante ciò, non si è fatto attendere sul punto un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate che, nella [Circolare n. 31/E del 30.12.2014](#), in maniera lapidaria ha risolto la questione, in modo molto prevedibile, stabilendo 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***".

L'Agenzia delle entrate, dunque, ribadendo una propria opinione ormai consolidata, ha affermato che il divieto di retroattività riguarderebbe le sole norme di natura sostanziale e non anche quelle di carattere procedurale e, quindi, per tale ultima tipologia di norme, non sarebbe operante il divieto previsto dallo Statuto del contribuente.

Come sempre più spesso accade, dunque, **è il contribuente a farne le spese**: sulla base del nuovo decreto e dei chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria, infatti, non solo saranno accertabili le imprese fino a cinque anni dopo la cancellazione, ma tale procedura sarà attivata anche per le imprese già cancellate negli anni scorsi.

Se, pertanto, le problematiche operative sono fin da subito risultate evidenti (basti pensare, ad esempio, alla notifica degli atti ed alle problematiche legate al diritto di difesa), le stesse problematiche risultano quasi insormontabili se diamo per assodata la portata retroattiva della norma. Secondo la linea dell'Agenzia, infatti, coloro che, cancellando la società dal registro delle imprese in passato, hanno fatto in perfetta buona fede legittimo affidamento sulla definitività dell'estinzione del soggetto giuridico, devono trovare adesso il modo di **"resuscitare"** per difendersi dal fisco.