

## ACCERTAMENTO

---

### ***La cancellazione priva di effetti retroattivi***

di **Fabrizio Dominici**

La retroattività delle disposizioni sulla sopravvivenza fiscale delle **società estinte** è finalmente giunta al capolinea, nonostante il vano tentativo dell'Agenzia delle entrate di difendere l'indifendibile, posizione assunta, in relazione agli accertamenti in corso, con la

**circolare n. 31/E/2014**, dove l'Agenzia ha affermato 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*”.

Secondo tale impostazione, quindi, la novella normativa entrata in vigore con il **comma 4 dell'art. 28 del D.lgs. n. 175/2014**, si applicherebbe anche agli atti oggetto di contenzioso impugnati prima del 13 dicembre 2014.

Sulla stampa specializzata il primo aprile leggevamo le rassicuranti affermazioni di Mario Cicala, presidente della Commissione tributaria regionale della Toscana, ma soprattutto presidente della sezione quinta della Corte di Cassazione che affermava che: “

*Sarebbe una pazzia pensare alla retroattività di una norma che avrebbe la peculiarità di **far resuscitare società ormai scomparse***” e “

*il fatto che la commissione tributaria provinciale di*

**Reggio Emilia**

*con la*

**sentenza 05/02/2015**

*redatta da Massimo Crotti abbia affermato che la norma trova applicazione solo per il futuro tranquillizza noi giudici di appello e di cassazione che conseguentemente dovremo applicarla solo fra qualche anno.*

*E solo allora ci interrogheremo sulla strana posizione in cui verrà a trovarsi la società defunta sotto tutti i profili salvo quello tributario. Con l'inquietante prospettiva che un simile trattamento venga esteso anche alle persone fisiche”.*

Ora la Corte di Cassazione con la sentenza

**n. 6743 del 02.04.2015**, dopo aver ripercorso l'evoluzione giurisprudenziale sulla cancellazione della società dal registro delle imprese e dopo aver richiamato i suoi precedenti specifici, e cioè le

**sentenze nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010**, ha affermato che, per effetto della riforma societaria del 2003,

**la cancellazione dal registro delle imprese, delle società di persone, ne comporta l'estinzione**

(efficacia dichiarativa)

**con la conseguente incapacità di agire in giudizio.**

Ma quale sarà la conseguenza e l'effetto della sentenza della Cassazione per l'Agenzia delle entrate?

Se guardiamo al passato, semplice, nessun effetto, o meglio coltiveranno il contenzioso in attesa di ottenere qualche disgraziata pronuncia di merito a cui "attaccarsi" o a cui impropriamente riferirsi, la Cassazione applicando i noti principi nomofilattici dovrebbe invece adeguarsi alla pronuncia, stante l'illuminato contenuto della motivazione che,

**oltre a sancirne l'irretroattività**

**degli effetti**

**ne ha anche spiegato i principi** e rammentato i fondamenti.

La Suprema Corte ha infatti affermato che, per gli effetti della citata giurisprudenza, alla cancellazione della società consegue un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:

1. **l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, *pendente societate*, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali;**
2. **i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa,** con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo (Cassazione sezioni unite, n. 6070, n. 6071 e n. 6072 del 2013; *ex pluribus*, Cassazione n. 1677, n. 9110 e n. 12796 del 2012; n. 24955 del 2013).

I giudici hanno così fatto constatare che, nella fattispecie a giudizio, l'impugnazione era stata proposta in data successiva al 1° gennaio 2004, sicché il Giudice di prime cure avrebbe dovuto rilevare (sin da allora) il difetto di capacità di agire e, quindi, l'improponibilità del ricorso, **in relazione al quale lo *ius superveniens*, costituito dal comma 4 dell'art. 28 del d.lgs. n. 175**

**/**

**2014,** (entrato in vigore il 13 dicembre 2014),

**non è di certo applicabile, " ...**

*poiché il*

***differimento degli effetti dell'estinzione non opera per un quinquennio, ma per l'eventuale minor periodo che risulta al netto dello scarto temporale tra la richiesta di cancellazione e l'estinzione***

**."**

In sostanza, secondo la Cassazione, la novella ha voluto limitare gli effetti dell'estinzione societaria previsti dal codice civile, mantenendone però una parziale capacità e soggettività (anche processuali) altrimenti inesistenti, al «solo» fine di garantire (per il medesimo periodo) l'efficacia dell'attività (sostanziale e processuale) degli enti legittimati a richiederne tributi o contributi.

Afferma però la Corte che:

“...  
**la norma, pertanto**

(

**contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nelle sue circolari**

),

**opera su un piano sostanziale**

*e non “procedurale”, in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione: il caso in esame, cioè, è del tutto diverso da quello di interventi normativi che, ad esempio, incidano sulla disciplina dei termini del processo tributario o prolunghino i termini di accertamento o introducano nuovi parametri di settore e che, per loro natura, possono applicarsi a fattispecie processuali o sostanziali precedenti.*

*Appare del tutto irrilevante, poi, che il periodo sia stato individuato dal legislatore nella misura di cinque anni facendo riferimento (come si legge nella relazione illustrativa) al termine quinquennale di accertamento previsto dagli artt. 43, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972: è del tutto evidente, infatti, che la fattispecie oggetto del **comma 4 dell'art. 28 del d.lgs. n. 175 del 2014** attiene alla capacità della società e non ai termini fissati per l'accertamento (che restano regolati da altra normativa, non toccata dal comma 4).”*

Insomma, la Cassazione, dopo aver ricordato che le Preleggi prescrivono che

«

**la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo**

» e che lo Statuto dei diritti del contribuente conferma che

**«le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo»**, “...

*salvi i casi di interpretazione autentica...”,*

**ha chiarito**, senza mezzi termini, che

**“il legislatore delegato non avrebbe avuto neppure in astratto il potere di derogare sul punto all**

**a legge**

**n.**

**212 del 2000 con il d.lgs. n. 175 del 2014, perché**

**la legge di delegazione n. 23 del 2014**

**gli ha imposto lo specifico obbligo di rispettare lo statuto dei diritti del contribuente (art. 1 della legge delega**

**) e, quindi, anche il comma**

**1**

**dell'art. 3 dello statuto.”**

Una volta chiarito che il comma 4 dell'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014

**non ha alcuna valenza interpretativa ("**

*dato il suo tenore testuale, che non solo non assegna espressamente alla disposizione alcuna natura interpretativa, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 dello statuto dei diritti del contribuente, ma neppure in via implicita intende privilegiare una tra le diverse possibili interpretazioni delle precedenti disposizioni in tema di estinzione della società*

*"), la Suprema Corte, rivolgendosi chiaramente alla interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate, ha affermato che "*

***il testo della disposizione non consente di individuare alcun indice di retroattività per la sua efficacia e, pertanto, rispetta il comma 1 dell'art. 3 dello statuto dei diritti del contribuente ...***

*(e)*

***non autorizza ad attribuire effetti di sanatoria in relazione ad atti notificati a società già estinte per le quali la richiesta di cancellazione e l'estinzione siano intervenute anteriormente al 13 dicembre 2014."***

Alla luce di un così importante insegnamento vedremo se l'Agenzia inaugurerà un nuovo corso, ispirato ai principi di collaborazione e buona fede, oppure se continuerà "*a predicar bene ed a razzolar male*".