



**LIBERA INTERPRETAZIONE DELL'ART. 28 DEL D.LGS. 21 NOVEMBRE 2014, N. 175 -
COORDINAMENTO, RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DI DISPOSIZIONI IN MATERIA DI
OBBLIGHI TRIBUTARI^(*)**

1. Introduzione e definizione delle modifiche introdotte

Il Governo, con il varo del D.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (noto come “*Decreto semplificazioni*”), all'art. 28 commi 4-5-7, ha inteso intervenire:

- sulla disciplina degli effetti dell'estinzione della società;
e:
- sulle responsabilità di liquidatori, amministratori e soci.

Prima di entrare nel vivo della trattazione è bene inquadrare la norma nell'ambito della legge delega di riferimento (L. 11 marzo 2014, n. 23) che appunto ne dovrebbe disciplinare il perimetro attuativo.

In effetti, proprio all'art. 1 della citata legge delega, si richiama al rispetto dei principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53, nonché del diritto dell'Unione europea e di quelli dello Statuto dei diritti del contribuente con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore. In tal senso il perimetro è chiaro e tali principi assurgono a livelli guida di tutto il decreto legislativo in esame e non possono, pertanto, essere disconosciuti o contraddetti da interpretazioni di parte.

Le modifiche apportate dalla riforma di cui all'art. 28 del D.lgs. 175/2014, demandando al resto della trattazione gli approfondimenti e le implicazioni che da essa discendono, possono essere così schematizzate:

1) al comma 4, si incide sulla “sopravvivenza ai soli fini fiscali” delle società per cinque anni successivi alla loro cancellazione dal Registro delle imprese:

“Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e (degli atti di) riscossione (relativi a) 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) del Registro delle imprese”;

2) con il comma 5, all'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) *il comma primo* (dell'art. 36) è stato sostituito dal seguente: «I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.»;
- b) *al comma terzo* (dell'art. 36) è stato aggiunto il seguente periodo: «Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria»;

3) con il comma 7, viene estesa la responsabilità di liquidatori, soci e amministratori a tutti i tributi e non più solo all'Ires (viene modificato l'art. 19 del D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46).

In estrema sintesi, pertanto, il legislatore con l'introduzione della nuova norma tende a:

1) facilitare le attività di accertamento e riscossione per 5 anni. Prima di tale disposto normativo, gli atti relativi alle attività:

- di accertamento;

e:

- di riscossione;

dovevano essere emessi nei riguardi:

- *degli ex soci*, nel limite delle somme (attività) rimosse sulla base del bilancio di liquidazione;

oppure:

- del liquidatore, per le imposte dovute nel periodo di liquidazione e nei precedenti; nel caso in cui fossero stati soddisfatti crediti di ordine inferiore rispetto a quelli tributari e nel limite dell'attivo disponibile.

Dopo le variazioni predette, viene resa più semplice l'attività accertativa e di riscossione che può essere indirizzata direttamente nei confronti dell'*ente cessato* con l'intento, come si rileva dalla relazione di accompagnamento, di evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate;

2) aggravare la posizione del liquidatore, non tanto, o, meglio, non solo, con riferimento

alle sue responsabilità (che, comunque, vengono estese a tutti i tributi e non più solo all'Ires), quanto all'onere probatorio di difesa che ricade in capo allo stesso¹. Tra l'altro, *trattandosi di una prova "negativa" da fornire*, il suo onere è particolarmente gravoso e potrebbe, in talune situazioni, essere qualificato quale *"probatio diabolica"*;

3) reclamare ai soci se hanno ricevuto "attivi" durante:

- il periodo della liquidazione;

o:

- nei due precedenti;

la restituzione nel limite dei valori ricevuti. In concreto, è stata individuata *una presunzione di distribuzione pro-quota* in relazione al capitale sociale detenuto, salvo, ovviamente, prova contraria.

4) rendere responsabili i soci e liquidatori per tutte le imposte iscrivibili a ruolo e non più solamente alle imposte dirette.

In questa sede si cercherà di fornire argomentazioni motivate sia relative a problematiche di carattere squisitamente operativo, quali quelle connesse alle notifiche, alla legittimazione, agli atti di riscossione ormai definitivi, ecc., sia inerenti a questioni maggiormente connesse con le regole e i principi di diritto e di legittimità, quali quelle dell'irretroattività della norma e/o di eventuali risvolti di incostituzionalità.

2. Può un ente estinto ritornare a "rivivere" ai soli fini fiscali?

Con il comma 4 dell'art. 28 del D.lgs. 175/2014, il legislatore ha inteso espressamente introdurre una deroga agli effetti civili che derivano dalla cancellazione di una società dal Registro delle Imprese, consentendo ad un soggetto giuridicamente inesistente di continuare a vivere *"ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, contributi, interessi e sanzioni..."* per i successivi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal predetto registro.

Tale intervento che, immediatamente ha suscitato molteplici perplessità, ha originato la necessità di individuare l'effettiva coerenza, a livello sistematico, di una disciplina che realizza una divaricazione tra esistenza giuridica della società e rilevanza fiscale della stessa.

Al riguardo, al fine di comprendere compiutamente le ripercussioni che l'iniziativa riformistica in argomento è in grado di generare, è necessario iniziare con la valutazione

¹ La norma si estende agli amministratori che abbiano compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla liquidazione operazioni di liquidazione ovvero abbiano occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

dell'assetto tracciato nella previgente disciplina ed, in particolare, dagli effetti che derivavano dalla cancellazione dell'ente dal Registro delle Imprese e dall'estinzione delle società.

2.1 Gli effetti della cancellazione dal Registro delle Imprese prima del D.lgs. 175/2014

Senza pretese di esaustività e rinviando ai molteplici contributi sul tema, si ritiene sufficiente, in questa sede, porre in evidenza che, a seguito della riforma del diritto societario di cui al D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, il comma 2 dell'art. 2495 del codice civile, prevede che la cancellazione dal Registro delle Imprese produce l'effetto costitutivo della loro estinzione. In concreto, non si può, dopo tale momento, e salve le ipotesi di "*cancellazione della cancellazione*", considerare la società² giuridicamente esistente.

Ne deriva, conseguentemente, che l'effetto estintivo si produce anche se, *intervenuta la cancellazione*, permangono ancora rapporti attivi e passivi facenti capo all'ente societario. Questi ultimi, infatti, sopravvivono all'estinzione del soggetto titolare e trovano la loro disciplina all'interno di disposizioni codicistiche che tutelano i creditori della società ormai cessata.

In tal senso, si ritiene, debba essere interpretato il comma 2 dell'art. 2495 del codice civile, il quale espressamente sancisce 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 e fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

In merito e, in più occasioni, a conferma di quanto appena delineato è, in più occasioni, intervenuta la Corte di Cassazione, che ha, tra l'altro, convalidato la *portata estintiva della cancellazione delle società dal Registro delle Imprese* anche in presenza:

- di creditori sociali insoddisfatti;
e:
- di rapporti giuridici non definiti;

e, recentemente, rafforzato, in termini successivi, il meccanismo attraverso cui i soci subentrano nella titolarità dei rapporti societari attivi e passivi (meccanismo che

² La portata estintiva della cancellazione opera altresì per le società di persone alle quali, pur considerando il valore solo dichiarativo della loro iscrizione all'interno del Registro Imprese, la Corte di Cassazione (SS.UU sent. n. 4060/2010) ha ritenuto applicabile la medesima regola prevista dall'art. 2945 c.c. "*per ragioni di ordine sistematico*".

rappresenta, peraltro, il fondamento della loro responsabilità per i debiti della società)³.

Tali principi, prima delle variazioni introdotte dal comma 4 dell'art. 28 del D.lgs. 175/2014, esplicavano i loro effetti in generale, anche nelle situazioni in cui a vantare un credito nei riguardi di un soggetto estinto fosse l'Amministrazione finanziaria.

Ciò comportava che, una volta cessato il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, in presenza di debiti fiscali non assolti dalla società, non sussisteva più la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di procedere a intestare e a notificare gli atti impositivi alla medesima (in persona dell'ex amministratore o del liquidatore), dovendo viceversa, agire direttamente ed esclusivamente nei confronti dei soci e/o degli amministratori e liquidatori facendo valere le rispettive responsabilità ai sensi degli art. 2495 del codice civile e dell'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602⁴.

2.2 La dicotomia tra estinzione civilistica ed estinzione fiscale

Il predetto scenario risulta parzialmente mutato a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni contenute nel D.lgs. 175/2014, in quanto, come accennato, sono stati disallineati gli effetti civilistici da quelli fiscali introducendo a livello procedurale *una sorta di sopravvivenza della società temporalmente* limitata a 5 anni e funzionalmente circoscritta alla validità e all'efficacia di determinati atti.

In pratica, quello che accade dal giorno in cui la riforma è entrata in vigore, è un fenomeno assai singolare in virtù del quale:

- *ai fini civilistici*, la cancellazione comporta, in forza della disciplina richiamata (che, per inciso, non è stata abrogata né ha subito rimaneggiamenti ad opera del decreto) la dissoluzione:
 - dell'ente societario;
 - della sua struttura formale;
 - del suo substrato patrimoniale;
- *ai fini tributari*, la società, *per un quinquennio*, continua ad esistere, esclusivamente come *centro di imputazione* di situazioni soggettive passive.

Ne deriva, di conseguenza, che l'Amministrazione finanziaria, nonostante la cancellazione,

³ Oltre alle storica trilogia di sentenze emesse nel 2010, sentt. nn. 4060, 4061 e 4062 del 22 febbraio 2010, la Suprema Corte si è nuovamente pronunciata a Sezioni Unite con altri tre pronunciamenti sull'argomento nel 2013 (sentt. n. 6070, 6071 e 6072 del 12 marzo 2013).

⁴ La posizione risulta anche confermata dalla recente sentenza della Corte di Cassazione, 26 giugno 2015, n. 13259, nella quale viene, altresì, affermato che "sia la reale percezione delle somme sia l'entità di tali somme rilevano sul piano probatorio e vanno provate dal creditore [i.e. dall'Amministrazione finanziaria] che intende agire contro i soci, secondo il normale riparto dell'onere della prova" (punto 12).

avrà, in concreto, la possibilità di continuare ad intestare e notificare gli atti impositivi:

- della riscossione;

o:

- del contenzioso;

direttamente alla società “*parzialmente*” estinta in luogo dei singoli soci, senza temere di incorrere nel vizio:

- di nullità dell’atto;

o:

- di inesistenza del medesimo;

come si era verificato in passato, con la conseguenza di aver sensibilmente inficiato l’attività di accertamento e/o di riscossione degli Uffici.

Si ritengono estremamente “palesi” le implicazioni e le criticità che tale dicotomia è capace di ingenerare, come, a titolo meramente indicativo, la circostanza in relazione alla quale l’estinzione determina il venir meno della struttura della società, ovverosia della sua sede e degli organi sociali⁵.

Emerge chiaramente come la riforma, pensata per agevolare:

- l’attività di accertamento degli Uffici;

e:

- il recupero delle imposte nei confronti di soggetti estinti;

si riveli del tutto inadeguata a perseguire tali finalità, creando evidenti contraddizioni all’interno dell’ordinamento tali da far dubitare della tenuta complessiva della medesima.

A livello sistematico, infatti, anche anteriormente alla riforma del diritto societario del 2003 con cui è stata conferita efficacia costitutiva alla cancellazione delle società dal Registro delle Imprese, la coerenza all’interno dell’ordinamento era comunque assicurata, in presenza di rapporti pendenti, dalla sopravvivenza della società che continuava a rimanere l’unico centro di imputazione delle situazioni giuridiche dal punto di vista sia del diritto civile, sia del diritto tributario⁶.

Ciò non accade a seguito del correttivo inserito con il decreto dell’attuale riforma che si ritiene abbia, invece, soltanto notevolmente complicato l’assetto complessivo, limitando la portata della deroga ad un solo quinquennio e circoscrivendo la sopravvivenza della

⁵ Si veda, per approfondimento, il successivo paragrafo 4.

⁶ Anteriormente alla riforma del 2004, l’orientamento interpretativo della Corte di Cassazione riteneva che la cancellazione dal Registro Imprese rappresentasse una mera “*presunzione di estinzione suscettibile di prova contraria*”.

società ai soli rapporti giuridici passivi⁷.

3. Lo spartiacque del 13 dicembre 2014: disciplina ante e post entrata in vigore del D.lgs. 175/2014

Le variazioni apportate dai commi 4, 5 e 7 dell'art. 28 del D.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, nel disciplinare:

- la “sopravvivenza ai soli fini fiscali” delle società per cinque anni successivi alla loro cancellazione dal Registro delle Imprese;

e:

- le nuove responsabilità di liquidatori, amministratori e soci;

consente di individuare nel giorno 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore della norma), il riferimento discriminante, comunemente detto “spartiacque”, tra l'applicabilità della vecchia disciplina e di quella nuova.

Nel rinviare ad un successivo approfondimento riguardante le criticità collegate ad una possibile efficacia retroattiva della citata norma e, considerando che il primo indirizzo della giurisprudenza di merito e legittimità fino ad oggi l'ha negata, si ritiene opportuno e necessario approfondire, con riferimento a tale data, come impattino ed esplicano effetti le nuove disposizioni.

Dal punto di vista:

- *soggettivo*, le modifiche al D.P.R. 602/73 introdotte dai commi 5 e 7 sono indirizzate a tutti i soggetti Ires, mentre la norma di cui al comma 4, facendo riferimento a tutti i soggetti societari per cui si applica l'art 2495 del codice civile, ha una portata che coinvolge tutte le società di capitali, le cooperative e le società di persone⁸;
- *oggettivo*, la data di entrata in vigore delle norme e la connessa efficacia, si ritiene debba essere raffrontata con la richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese del soggetto societario, la quale individua e determina l'assoggettamento o meno l'operatività delle variazioni intervenute.

La conseguenza, a livello procedurale, può essere così rappresentata:

1. *istanza di cancellazione depositata al registro delle imprese prima del 13 dicembre 2014*, si rendono applicabili le “vecchie” disposizioni ante D.lgs. 175/2014, con la conseguenza che poiché la società si è estinta, non può essere destinataria di atti

⁷ Si noti, infatti, come, in assenza di un espresso rinvio effettuato dalla norma, non sembra che all'ex liquidatore competano, nel corso del quinquennio, le azioni di rimborso per crediti di imposta della società che dovrebbero, pertanto, a seguito dell'estinzione civilistica della società e del fenomeno successorio che si produce, rimanere demandate agli ex soci, i quali restano, conseguentemente, contitolari dei rapporti attivi e unici legittimati a chiederne il rimborso.

⁸ Si rimanda al paragrafo 4, per l'applicabilità alle società di persone.

ulteriori con la sua cancellazione dal Registro delle Imprese. Ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, i liquidatori, gli amministratori e gli ex soci possono essere chiamati a rispondere dell'Ires (ma non delle relative sanzioni) non versata solo in casi circoscritti ed esclusivamente con atto motivato.

Tale responsabilità, almeno per quanto attiene ai liquidatori e agli amministratori, per poter essere invocata, necessita di un atto impositivo validamente notificato alla società prima della sua cancellazione. In altri termini, la responsabilità non può essere attivata per eventuali maggiori imposte accertate dopo tale momento. In effetti, la responsabilità speciale di cui al citato art. 36 si affianca a quella generale dettata dall'art. 2495 del codice civile che investe, nei limiti delle rispettive responsabilità patrimoniali, i soci che "ereditano" le posizioni attive e passive, anche sopravvenute, della società estinta;

2. istanza di cancellazione depositata al registro delle imprese dopo il 13 dicembre 2014, si applicano le "nuove" disposizioni (post D.Lgs. 175/2014) – la società si estingue, *ai soli fini fiscali*, dopo 5 anni dalla sua cancellazione dal Registro delle Imprese e gli atti ad essa notificati dall'Amministrazione finanziaria durante questo lasso di tempo si devono ritenere validi. I liquidatori, gli amministratori e gli ex soci possono essere chiamati a rispondere di tutte le imposte iscrivibili a ruolo o accertabili (ma ancora non delle sanzioni) con inversione dell'onere della prova circa le cause esimenti. Tale responsabilità (ex art. 36 del Dpr 29 settembre 1973, n. 602), pur necessitando ancora di un atto validamente notificato alla società "a monte" e di una motivazione specifica, può essere attivata anche per eventuali maggiori imposte accertate dopo la cancellazione dal Registro delle Imprese, proprio grazie alla validità di avvisi di accertamento e cartelle esattoriali notificate alla società durante i cinque anni successivi alla sua estinzione civilistica.

4. Problematiche operative

Le recenti modifiche introdotte dall'art. 28 del D.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in tema di postergazione degli effetti dell'estinzione delle società ai soli fini fiscali, oltre a dare luogo a dibattiti teorici, hanno generato difficoltà di carattere applicativo cui si è cercato di fornire via via soluzioni che consentissero di coniugare, da un lato, l'esigenza dell'Amministrazione Finanziaria di applicare concretamente le disposizioni introdotte e, dall'altro, la tutela dei soci e dei liquidatori delle società cancellate dal Registro Imprese.

In sintesi, le problematiche sorte dopo la riforma in argomento si possono così rappresentare:

1. luogo in cui effettuare le notifiche a seguito della cancellazione della società dal

Registro delle Imprese. Un soggetto societario estinto non possiede più una sede sociale, e, nonostante ciò, in ossequio al tenore letterario delle nuove norme, la *dissoluzione della struttura societaria conseguente alla sua estinzione civilistica* non rilevarebbe (il condizionale è d'obbligo) sul piano del procedimento/processo tributario, consentendo all'Amministrazione finanziaria di continuare ad intestare alla società gli atti impositivi, della riscossione e processuali e a notificarli presso l'ultima sede sociale o presso il domicilio indicato dal liquidatore. Ben si comprendono, pertanto, le difficoltà che possono sorgere dall'insussistenza, stante l'estinzione civilistica della società, di una sede sociale presso la quale effettuare la notifica di atti che presentano, per loro natura, carattere recettizio (quali, a titolo meramente indicativo, gli avvisi di accertamento, le cartelle di pagamento, gli atti processuali, ecc.).

La questione assume ancora maggiore rilevanza qualora si considerino le conseguenze che derivano dalla mancata impugnazione degli atti notificati dall'Amministrazione finanziaria alla società estinta in quanto la definitività delle pretese azionate consentirebbe di far valere più rapidamente la responsabilità dei soci e del liquidatore ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che ha tra i suoi presupposti, l'accertamento definitivo del debito tributario in capo alla società.

Nel silenzio della norma, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare del 19 febbraio 2015, n. 6/E, ha ritenuto di poter ovviare alla sopravvenuta assenza della sede sociale attraverso la notifica dell'atto presso la "*sede dell'ultimo domicilio fiscale*" della società luogo ove inesorabilmente si innescheranno tutti i problemi di perfezionamento della notifica. Ciò comporta che, alla liquidazione della società, per evitare che l'Amministrazione finanziaria possa adottare la procedura prevista dall'art. 60, comma 1, lett. e) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per la notifica agli irreperibili assoluti⁹, i soci della società estinta dovrebbero avvalersi della facoltà prevista alla lettera d) dall'articolo citato per eleggere il domicilio fiscale della società estinta presso una persona o presso un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale.

In realtà, sulla base delle disposizioni che disciplinano la notifica degli atti tributari, pure nelle ipotesi di omessa elezione di domicilio da parte della società, la notifica per irreperibilità (cosiddetta "assoluta") dovrebbe trovare applicazione solo allorquando sia già

⁹ Si rammenta che tale modalità prevede che, nelle ipotesi in cui nel Comune ove debba eseguirsi la notifica non vi sia abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'atto deve essere depositato presso la casa comunale e l'avviso di deposito deve essere affisso, in busta chiusa e sigillata, nell'albo del Comune. In tal caso "*la notificazione si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione*" (art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

stata infruttuosamente eseguita la notifica alla persona fisica che rappresenta l'ente¹⁰. Si rammenta, infatti, che l'art. 145 c.p.c. - applicabile anche alla materia tributaria - stabilisce che la notifica alle persone giuridiche debba avvenire presso la sede dell'ente mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notifiche o alternativamente, ai sensi degli artt. 138, 139 e 141 c.p.c., alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto ne sia indicata la qualità e siano specificati residenza, domicilio e dimora abituale. Stante il tenore letterale delle disposizioni, il messo notificatore può prescindere dal tentativo di notifica presso la sede sociale e notificare direttamente al rappresentante legale anche in luoghi diversi dalla sede sociale¹¹. Solo nelle ipotesi in cui la notifica non possa avvenire attraverso tali modalità, il comma 3 dell'art. 145 prevede la possibilità di procedere, in via graduata, attraverso la notifica per irreperibilità relativa¹² (art. 140 c.p.c.) o, *extrema ratio*, attraverso la notifica per irreperibilità assoluta (art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. 600/1973).

Ciò detto, è auspicabile che tale ricostruzione interpretativa trovi conforto nella prassi dell'Agenzia delle entrate e che, di conseguenza, nelle ipotesi di mancata elezione del domicilio al momento della cancellazione della società dal Registro delle Imprese, la notifica eseguita con le modalità previste per i soggetti assolutamente irreperibili venga attuata solo dopo aver effettuato il tentativo di notificare l'atto alla persona fisica che rappresenta l'ente. Il caso contrario infatti, si porrebbe in insanabile contrasto con i principi che notoriamente presidono la materia delle notificazioni degli atti tributari secondo cui occorre in ogni caso assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati (art. 6, comma 1 della Legge 27 luglio 2000, n. 212) al fine di consentirgli di esercitare compiutamente il suo diritto di difesa¹³;

2. *il rappresentante legale della società estinta*. Non meno rilevanti sono le questioni sorte con riferimento al soggetto che, a seguito della cancellazione della società dal Registro delle Imprese, sarebbe chiamato a rivestire la carica di rappresentante legale e come tale risulterebbe titolare della legittimazione attiva e passiva nei rapporti facenti capo

¹⁰ Si richiamano tutte le considerazioni effettuate su chi sia la persona legittimata a rappresentare un soggetto estinto, i cui organi sociali sono tutti decaduti.

¹¹ È controversa la possibilità di notificare l'atto al rappresentante legale che abbia un domicilio fiscale diverso da quello della società, purché nel medesimo comune. A favore di tale possibilità, *ex multis*: Cass. 30.5.2012 n. 8637, Cass. 7.7.2009 n. 15856, Cass. 20.2.2006 n. 3618. *Contra* cfr. Cass. 1.9.2009 n. 19076, Cass. 22.8.2002 n. 12373).

¹² Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento

¹³ Cfr.: Corte Costituzionale, sent. 19-12-2003, n. 360 in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2004, 3, 216; sent. 07-11-2007, n. 366 in *Fisco*, 2007, 6299; ord. 26-05-2006, n. 210 in *Fisco*, 2006, 4554.

alla persona giuridica ormai estinta.

Al riguardo, in epoca anteriore all'entrata in vigore della riforma era perfettamente consolidato l'orientamento interpretativo in virtù del quale una volta intervenuta la cancellazione della società dal Registro delle Imprese, gli atti eventualmente notificati alla società estinta erano da considerarsi inesistenti per l'inesistenza dei soggetti nei confronti dei quali far valere la pretesa.

Di conseguenza, il liquidatore che riceveva un atto impositivo intestato ad una società estinta e che con la cancellazione della società aveva altresì perduto ogni potere di rappresentanza (anche processuale), non poteva impugnare l'atto notificato alla società (estinta)¹⁴.

A seguito della riforma, viceversa, la sopravvivenza "*fiscale*" della società per i cinque anni successivi alla sua cancellazione dal Registro delle Imprese, se da un lato permette all'Amministrazione finanziaria di intestare gli atti direttamente all'ente, dall'altro non consente di fugare i dubbi sorti circa la persistenza dei poteri di rappresentanza in capo a soggetti (liquidatori o amministratori) che risultano in ogni caso irrimediabilmente decaduti a seguito dell'estinzione della società¹⁵.

Dare per scontato che tale soggetto sia l'ex legale rappresentante legale sembra una soluzione ovvia ma che comporta una serie di considerazioni e conseguenze non così banali e, talvolta, anche pregne di problematiche di legalità e costituzionalità.

L'Amministrazione finanziaria, sulla base dei chiarimenti forniti con la circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, sembra implicitamente ritenere che, anche a seguito dell'*estinzione della società e dei suoi organi*, permanga in capo all'ultimo rappresentante della società, ossia all'ex liquidatore, e in generale ai soggetti responsabili ai sensi degli artt. 2495 del codice civile e/o 36 del d.P.R. n. 602/73, la rappresentanza processuale della società¹⁶. In tale contesto, infatti, è ragionevole, che il riconoscimento della rappresentanza

¹⁴ Si era posto tuttavia un problema di tipo operativo circa le modalità attraverso cui far valere la nullità/inesistenza dell'atto stesso. Nonostante la declaratoria di inammissibilità che derivava dalla presentazione del ricorso, la strada dell'impugnazione rimaneva solitamente quella preferita, perché maggiormente cautelativa. Sul punto si è di poi espressa la Corte di cassazione che, nell'ordinanza, 17-12-2013, n. 28187 ha riconosciuto l'interesse dell'ex liquidatore a ricorrere avverso l'atto impositivo "*in quanto trattasi di atto potenzialmente pregiudizievole alla propria sfera giuridica personale*".

¹⁵ Dubbi di legittimità costituzionale sono sollevati da Carinci – Deotto, *Società estinte, norme sui controlli a rischio incostituzionalità*, in *Il sole 24 ore, Norme e Tributi*, 5/2/2015 e da FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2015.

¹⁶ Dal punto di vista applicativo, secondo ROSSI, *Responsabilità di liquidatori e soci: novità del Decreto "semplificazioni"*, in *Il sole 24 ore, Norme e Tributi*, 15/01/2015, sarebbe utile che l'assemblea della società *estinguenda*, unitamente all'elezione di domicilio, nomini un soggetto delegato alla rappresentanza tributaria presso la cui residenza verranno notificati gli atti dall'Agenzia e con il precipuo compito di monitorare e mantenere attiva, per i successivi cinque anni, anche la posta elettronica certificata della società dove potranno essere notificate, ai sensi del comma 2 dell'art. 26 del DPR 602/73, le cartelle di pagamento da parte dell'Agente della riscossione.

processuale presupponga la conservazione di un generale potere di tutelare la posizione giuridica della società e ciò non solo in sede contenziosa, ma anche nella fase procedimentale¹⁷.

Stando così le cose, occorre riconoscere al “fu” legale rappresentante la legittimazione ad impugnare gli atti impositivi, non potendosi verosimilmente ritenere che le funzioni di tale soggetto si limitino alla mera ricezione degli atti notificati alla società. In relazione a tale aspetto, va da sé, peraltro, che la possibilità di ricorrere in giudizio avverso gli atti autoritativi notificati alla società implica necessariamente anche la capacità del liquidatore di assumere obbligazioni (si pensi, a titolo esemplificativo, alle spese relative al giudizio) e di onorarle con i fondi che necessariamente dovranno essere messi a disposizione dagli ex soci, posto che l’ente cessato non sarà più titolare di un proprio patrimonio.

Inoltre, se la mancata estinzione non opera nei confronti del legale rappresentante, inteso come organo sociale, non dovrebbe operare neppure nei confronti dell’assemblea che dovrebbe avere il potere anche di sostituirlo o di integrare i suoi poteri qualora nello statuto o nell’atto di nomina fossero previste limitazioni alle sue competenze.

Questa ricostruzione logica, che va al di là della soluzione adottata dall’Amministrazione Finanziaria, nonostante la ragionevolezza delle conclusioni a cui giunge, non sembra del tutto convincente in quanto ignora che il soggetto giuridicamente estinto continua a vivere solo ai fini “*della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione , accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, contributi sanzioni e interessi*”: pertanto, se un ente è giuridicamente estinto, non è chiaro come possa stare comunque in giudizio attraverso i suoi organi (pure decaduti) ed impugnare gli atti che vengono notificati dall’Amministrazione finanziaria dopo la sua estinzione.

E’ dunque assai probabile che la questione venga rimessa al vaglio della Corte Costituzionale alla quale verrà chiesto di giudicare sulla legittimità della norma ed, in particolare, della possibile violazione che determina al diritto di difesa della società (*rectius*: dei soci) cessata;

3. la responsabilità dei soci e dei liquidatori. La “sopravvivenza fiscale” del soggetto societario è stata evidentemente disposta in via strumentale all’attivazione postuma della responsabilità di liquidatori, amministratori ed ex soci nei cinque anni successivi alla cancellazione dal R.I., periodo nel quale ordinariamente si consumerebbe la potestà accertativa ed impositiva dell’Amministrazione Finanziaria. L’emissione dell’avviso di accertamento in capo alla società estinta verrà accompagnata

¹⁷ In mancanza di tale interpretazione si produrrebbero questioni rilevanti sul piano costituzionale per violazione degli artt. 24 e 11 della Costituzione.

dall'emissione di altro successivo avviso di accertamento, con specifica motivazione, in capo al liquidatore che, lo ricordiamo, potrà essere chiamato a rispondere per le imposte dovute nel periodo della liquidazione e in quelli anteriori se non prova di non aver pagato crediti di ordine inferiore a quelli tributari o di non aver assegnato beni ai soci in violazione all'ordine dei privilegi.

In particolare, il comma 7 dell'art. 28 del citato d.lgs. n. 175/2014 ha ampliato l'ambito oggettivo di tale responsabilità - dapprima limitato alla sola Ires non corrisposta dalla società - eliminando dall'art. 19 del D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, il rinvio all'art. 36 del d.P.R. 602/73 in virtù del quale era stata in passato esclusa l'applicazione di quest'ultima disposizione anche a tributi diversi dall'imposta sul redditi.

Di conseguenza, a partire dall'entrata in vigore della disposizione, la responsabilità dei soci e dei liquidatori potrà farsi valere anche per i debiti tributari diversi dall'Ires (*i.e.* imposte indirette, Irap), dovendo rimanere ancora preclusa l'utilizzabilità della disposizione al recupero delle sanzioni tributarie relative a violazioni commesse dalla società estinta stante l'espresso riferimento alle sole "*imposte dovute*"¹⁸.

L'Amministrazione finanziaria, dunque per soddisfare interamente le proprie pretese diverse dall'Ires non sarà più costretta ad agire nei confronti dei soci e del liquidatore ai sensi del comma 2 dell'art. 2495 del codice civile, citandoli in giudizio dinnanzi al giudice ordinario al pari degli altri creditori di diritto privato, ma potrà agire invocando la "*responsabilità*" speciale ex art. 36 del d.P.R. n. 602/1973.

Tuttavia, per azionare detta responsabilità, il Fisco dovrebbe poter vantare la certezza di un debito tributario in capo alla Società: in altri termini, si presterebbe a censure di dubbia legittimità l'emissione di atti impositivi nei confronti dei soci o del liquidatore senza un preventivo atto divenuto definitivo in capo alla società. Se si ammettesse, invero, la tesi opposta (ossia l'emissione di atti diretti in capo ai soci o al liquidatore (ex art. 36) fondati su pretese non divenute definitive per la società), si avallerebbe una responsabilità solidale di questi ultimi priva di qualsiasi supporto normativo e di discutibile costituzionalità.

Alla luce di quanto sopra esposto risulta evidente come la posizione del liquidatore venga, allo stato attuale, notevolmente aggravata rispetto al passato e, pertanto, si potranno

¹⁸ Il tema del recupero delle sanzioni comminate alla società mediante atti impositivi o della riscossione notificati dopo la sua estinzione evidenzia ancora una volta come l'intervento legislativo in commento sia stato scarsamente meditato. In particolare il comma 4 dell'art. 28 del Decreto stabilisce che la deroga all'art. 2945 c.c. debba fare riferimento agli atti volti al recupero di "*tributi e contributi, sanzioni e interessi*". Non si vede, tuttavia, in che modo possa procedersi al recupero delle sanzioni considerando che il principio della personalità e di legalità che caratterizza il sistema punitivo tributario non consente di trasferire la sanzioni ai soci o al liquidatore neppure in sede civilistica.

ragionevolmente comprendere gli atteggiamenti prudentziali con cui i liquidatori tenderanno nel prossimo futuro a limitare il più possibile i rischi connessi alla cancellazione della società posticipando ad oltranza l'estinzione dell'ente in presenza di un'eventuale ripresa fiscale, con importanti conseguenze anche in termini di certezza del diritto.

Senza pretesa di esaustività, un comportamento oculato del liquidatore, teso a limitare le proprie responsabilità, potrebbe prevedere le seguenti fasi:

- 1) verifica dei carichi pendenti¹⁹ e degli estratti di ruolo della società prima dell'accettazione dell'incarico;
- 2) richiesta di nuovi certificati di cui al punto precedente prima del riparto finale e della richiesta di cancellazione dal registro delle imprese;
- 3) redazione di verbali di liquidazione dettagliati e adeguatamente motivati in sede di riparto finale;
- 4) accantonamento di disponibilità liquide su conti correnti vincolati per i cinque anni successivi la data di estinzione della società a copertura di eventuali oneri sopravvenuti.

Per completezza della trattazione si ritiene, infine, che l'Amministrazione finanziaria, in fase di accertamento in capo alla società estinta debba necessariamente attivare il contraddittorio preventivo e motivare l'eventuale successivo atto impositivo anche con riferimento alle giustificazioni fornite nell'ambito del contraddittorio: non sarebbe sufficiente far riferimento alle imposte sopravvenute non pagate, ma occorrerebbe dimostrare il dolo o la colpa grave del liquidatore.

Solo così potrebbe essere arginata, ancorché non eliminata, la disparità di trattamento introdotta dalla recente riforma a favore dell'Amministrazione finanziaria e a discapito delle altre parti;

4. *la sopravvivenza del patrimonio sociale.* Immaginare la sopravvivenza della società, e quindi dei suoi organi e della sua sede, non solo impone di dare un significato più ampio alla deroga introdotta (dall'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014) alla disciplina codicistica di cui all'art. 2945 del codice civile rispetto a quanto sembra suggerire la lettera delle nuove disposizioni, ma impone ulteriori considerazioni anche con riferimento al patrimonio sociale.

In effetti, non sembra che alla riforma possa attribuirsi anche il significato di consentire la sopravvivenza del patrimonio della società estinta vista l'estinzione del soggetto giuridico. In tal caso, infatti, i beni societari (residui) resteranno definitivamente acquisiti nella

¹⁹ Certificato da richiedere all'amministrazione ex art. 14 d.lgs. 472/97

titolarità giuridica dei soci nel rispetto delle quote di partecipazione, comportando, la modifica normativa, conseguenze solo ai fini procedurali e processuali, ma non sostanziali.

Ciò implica che, una volta divenuto definitivo l'atto impositivo notificato entro i cinque anni alla società cancellata, il recupero delle maggiori imposte accertate potrà avvenire (a meno di acclamate responsabilità del liquidatore) solo attivando le specifiche procedure previste per la responsabilità degli *ex* soci ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 602/1973 con una duplicazione del procedimento impositivo giacché gli atti dovranno dapprima essere notificati alla società e successivamente, in presenza dei presupposti previsti dalla legge, ai soci.

Anche sotto questo punto di vista, quindi, la novella non è scevra da problematiche operative che non sembrano sempre sfociare in procedimenti più rapidi e certi rispetto alla disciplina previgente che aveva ormai trovato contorni definiti accettati dalla dottrina e dalla giurisprudenza;

5. applicabilità della riforma alle società di persone. Da ultimo preme analizzare l'applicabilità alle società di persone delle disposizioni recate dal citato articolo 28 del d.lgs. n. 175/2014 in tema di postergazione degli effetti dell'estinzione delle società ai soli fini fiscali.

I numerosi riferimenti alle sole società di capitali potrebbero indurre a propendere per una riferibilità circoscritta a queste ultime.

Le società di persone, apparentemente escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 2495 del codice civile, non possono, tuttavia, che essere ricomprese tra i destinatari per motivi di ordine sistematico, ferma restando la diversa disciplina delle responsabilità dei soci collegata alla differente forma societaria²⁰. In effetti, una discriminazione nell'applicazione della novella di cui al comma 4 fra società di persone e capitali comporterebbe una differente durata delle stesse ai soli fini fiscali dai riflessi costituzionali quantomeno dubbi, stante la consolidata giurisprudenza della Cassazione (anche a Sezioni unite) che ha statuito che la cancellazione dal registro delle imprese produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società, che sia di persone o di capitali; ciò anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti.

Tale orientamento interpretativo è stato altresì avallato (anche successivamente all'emanazione del D.lgs. 175/2014) dalla giurisprudenza della Suprema Corte la quale, nella sentenza n. 6743 del 02 aprile 2015, ha incidentalmente affermato come il comma 4

²⁰ Orientamento condiviso dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella circolare n. 6/E del 19/2/2015

dell'art. 28 del decreto sebbene richiami il solo art. 2495 del codice civile, operi anche per le società di persone²¹.

Per completezza occorre rilevare che l'ipotizzata applicazione estensiva della deroga all'articolo 2495 del codice civile prevista dall'articolo 28 del d.lgs. n. 175/2014, alla luce della responsabilità illimitata e solidale dei soci delle società di persone potrebbe rappresentare un aggravio per l'attività di recupero dell'Amministrazione Finanziaria dei debiti della società estinta. Infatti, è opportuno sottolineare che l'estensione della nuova disposizione alle società di persone ha il solo scopo di consentire all'Amministrazione finanziaria di continuare a notificare alla società, per il quinquennio successivo alla sua cancellazione dal Registro delle Imprese, gli atti impositivi ad essa riferibili ma, essendo la società estinta ed il patrimonio sociale non più esistente, gli Uffici dovranno in ogni caso far valere la responsabilità solidale e illimitata del singolo socio attraverso l'emaneazione di atti impositivi autonomi, non potendosi estendere gli effetti soggettivi degli atti impositivi da un soggetto ad un altro.

Inoltre, non trovando applicazione alle società di persone la disciplina speciale tributaria prevista dall'art. 36 d.P.R. 602/1973, la pretesa definitivamente accertata in capo alla società non potrà neppure servire ad azionare il recupero in via preferenziale. In tal caso, infatti, essendo la responsabilità del liquidatore (ex art. 2312 del codice civile di tipo aquiliano derivante dalla *mala gestio*, all'Amministrazione finanziaria non resterà che utilizzare gli strumenti messi a disposizione dal codice civile, alla stregua degli altri creditori.

5. Violazione dello Statuto del contribuente e dei principi di legalità in generale

Se la nuova norma avesse effettivamente portata retroattiva, così come, al momento, sostenuto dall'Amministrazione finanziaria con la circolare del 19 febbraio 2015 n. 6/E, si verrebbero a violare principi cardine del nostro ordinamento (e di ogni ordinamento di Paesi garantisti) e si calpesterebbe, per l'ennesima volta, lo "statuto del contribuente" (da qualcuno assurto a norma di rango costituzionale, da altri nei fatti derubricato a norma di carattere inferiore).

La posizione dell'Agenzia posa sull'assunto che le modifiche in questione sono di carattere "procedimentale" e, pertanto, possono essere applicate in maniera retroattiva.

²¹ Si tratta di una conclusione perfettamente in linea con i principi più volte sanciti dalla Corte di cassazione la quale, all'indomani della riforma dell'art. 2945 c.c., aveva del tutto parificato gli effetti della cancellazione delle società di capitali con quelli che derivano dalla cancellazione di una società di persone, pur riconoscendo le dovute differenze in ordine alla natura dichiarativa anziché costitutiva della cancellazione e alla diversa misura delle responsabilità dei soci.

Si ritiene, *invece, come motivato nel presente documento*, che le modifiche in questione, andando a incidere:

- sulla responsabilità;
- sull'onere delle prove;
- sui tributi;

assumono uno specifico “carattere sostanziale” e, conseguentemente, possono trovare applicazione solamente dopo il decorso dei 15 giorni dalla data di pubblicazione del D.lgs. 175/2014 e, quindi, a partire dal 13 dicembre 2014.

Al riguardo, si richiamano gli artt. 3 e 10 dello “statuto del contribuente”, secondo cui, rispettivamente, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo e i rapporti tra contribuente e Fisco devono necessariamente essere improntati al principio della collaborazione e buona fede. L'inottemperanza a dette disposizioni sarebbe palese in caso di applicazione retroattiva della norma che verrebbe ad incidere sia nell'ambito dei tributi che in quello della buona fede del contribuente che aveva operato nel rispetto delle norme in vigore all'epoca dei fatti.

Sul *piano costituzionale*, le violazioni sarebbero altrettanto pervasive, travolgendo i principi di eguaglianza, di capacità contributiva e di difesa: si determinerebbe un'irragionevole disparità di trattamento tra i creditori sociali (in genere) e l'Amministrazione finanziaria che godrebbe di una non giustificata procedura di favore, mentre i liquidatori potrebbero risultare incisi da imposte non proprie probabilmente senza possibilità di difesa dovendo fornire, a distanza di anni, la prova di non aver pagato creditori di rango inferiore rispetto all'Erario.

Non deve nemmeno essere sottovalutato il caso limite che si configurerebbe laddove si dovessero far “rinascere” cartelle esattoriali passate, considerate inesistenti per difetti di notifica o di inesistenza del soggetto passivo. Infine, stante il tenore letterale della nuova riforma, la sopravvivenza delle società sarebbe limitata ai soli rapporti passivi creando evidenti disparità e dicotomie di trattamento per posizioni giuridiche aventi pari dignità²².

La stessa legge delega²³, proprio all'art. 1, del resto, richiama al rispetto dei principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53, nonché del diritto dell'Unione europea e di quelli dello “statuto dei diritti del contribuente” con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore.

Un'eventuale interpretazione difforme da questo perimetro di riferimento non potrebbe dirsi

²² Il liquidatore potrebbe essere legittimato a stare in giudizio per impugnare avvisi di accertamento, ma non potrebbe richiedere il rimborso di imposte a credito causando insanabili fratture sulla legittimazione del soggetto e sulla parità di trattamento delle Parti.

²³ L.23/2014

costituzionalmente orientata e, pertanto, sarebbe destinata ad essere cassata dalla magistratura di merito e di legittimità²⁴.

A corollario dei principi esposti ricordiamo l'art. 11 delle preleggi secondo cui, espressamente, la Legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo.

L'applicazione retroattiva della norma, quindi, violerebbe davvero troppi principi tutelati sia in ambito comunitario sia dalla nostra giurisprudenza di legittimità e si auspica quindi che l'Agenzia delle Entrate riveda in tal senso le proprie posizioni che, viceversa, sfocerebbero in defaticanti e inutili contenziosi dagli elevati costi sociali.

6. Risvolti di incostituzionalità

L'obiettivo della norma, come in precedenza articolato, è quello di semplificare l'attività accertativa e di riscossione degli enti preposti creando artatamente la sopravvivenza ai soli fini fiscali della "società estinta", in modo da legittimare gli atti da questi emessi, o in emanazione, nei confronti dell'estinta, anziché dei soci o dei liquidatori in veste di successori nei rapporti giuridici.

Al di là delle modifiche introdotte recentemente, la responsabilità dei soci e dei liquidatori ex art. 36 del d.P.R. 602/1973, ancorché inserita in una norma "fiscale", si ritiene sia di carattere civilistico: i liquidatori e i soci rispondono, o meglio dovrebbero rispondere, se e solamente se sussiste una responsabilità per fatto proprio.

In concreto, si ritiene che non si tratti di una *responsabilità solidale con la società*, ma di una *responsabilità per inadempimento proprio* che deve necessariamente esistere e, ovviamente, deve essere provato.

L'aver previsto tale responsabilità all'interno di una norma fiscale (il d.P.R. 602/1973) ha consentito di demandare il giudicato alle Commissioni Tributarie, ritenute maggiormente competenti a pronunciarsi su tali questioni rispetto al Giudice ordinario.

Da qui il collegamento con l'art. 28 in esame: è stato necessario creare una norma che legittimasse la notifica di un atto a una società anche dopo la sua estinzione, in modo da agevolare e consentire di azionare la responsabilità prevista dall'art. 36 del d.P.R. 602/73.

Ovviamente, una tale disposizione normativa non poteva che sposare le più rosee attese dell'Agenzia delle entrate, che si è precipitata a sostenerne non solo l'applicabilità per il futuro, ma anche per il passato. Ora, ritenute superate le questioni di retroattività della norma per tutto quanto esposto in precedenza, potrebbero comunque sussistere risvolti di

²⁴ In senso conforme alla posizione supportata si sono già espresse sia la giurisprudenza di merito (CTP di Reggio Emilia n. 5.02.2015, CTP di Parma n. 81 del 2015, CTP Chieti n. 155 del 2015) che quella di legittimità (Cassazione N. 6743 del 2015).

incostituzionalità che quindi minerebbero *ab origine* la nuova norma e la sua applicabilità anche prospettica.

In effetti, nonostante la giovane età dell'art. 28 in argomento, non mancano pronunce giurisprudenziali, sia di merito che di legittimità, che hanno su più fronti cassato la sua applicazione.

Non da ultimo, i Supremi Giudici, nella sentenza del 2 aprile 2015, n. 6743, hanno espresso pervasive titubanze con riferimento alla genesi dell'art. 28 del D.lgs. 175/2014, oltre ad escluderne categoricamente la sua applicabilità retroattiva.

Di talché non si comprenderebbe, ne si potrebbe avallare, *“l’irragionevole disparità di trattamento tra gli “enti creditori” indicati nella disposizione, aventi titolo a richiedere tributi o contributi, da un lato, e tutti gli altri creditori sociali, dall’altro in caso di estinzione della società (tenuto altresì conto che l’art. 1 della legge di delegazione n. 23 del 2014 richiede espressamente il rispetto dell’art. 3 Cost.)”*.

Ancora, prosegue la Suprema Corte, si rileverebbe *“la possibile mancata osservanza, da parte del legislatore delegato, della suddetta legge di delegazione, in quanto di tale legge il D.Lgs. 175 del 2014 richiama a proprio fondamento gli art. 1 (relativo al rispetto sia degli art. 3 e 53 Cost., sia del diritto dell’Unione europea, sia della legge n. 212 del 2000) e 7 (ndr che circoscrive l’ambito della semplificazione), articoli che, da un lato, sembrano non consentire di introdurre (sia pure temporaneamente, per alcuni rapporti e nei soli confronti di determinati enti, anche diversi dall’amministrazione finanziari) una disciplina degli effetti estintivi delle società nuova e differenziata a seconda dei creditori e, dall’altro, rendono difficile far rientrare la notificazione di un atto impositivo o di riscossione ad una società estinta tra gli “adempimenti superflui”, passibili di revisione e di eliminazione, menzionati dalla suddetta legge di delegazione”*.

Per concludere, quindi, non solo inapplicabilità irretroattiva della norma, ma possibili vizi di incostituzionalità della stessa: ancora una volta, purtroppo, anziché semplificare si è andati nella direzione opposta varando una norma che verosimilmente aumenterà il contenzioso con aggravii di costi per i contribuenti e per le casse dello Stato.

Milano , 9 Novembre 2015