

IANUS

Diritto e Finanza



UNIVERSITÀ
DI SIENA
1240

Rivista di studi giuridici

<https://www.rivistaianus.it>



ISSN: 1974-9805

n. 23 - giugno 2021

PROFILI DI COSTITUZIONALITÀ SULLA
“SOPRAVVIVENZA” AI FINI FISCALI
DELLE SOCIETÀ CANCELLATE DAL REGISTRO
DELLE IMPRESE

Filippo Alessandro Cimino

PROFILI DI COSTITUZIONALITÀ SULLA “SOPRAVVIVENZA” AI FINI FISCALI DELLE SOCIETÀ CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE^o

Filippo Alessandro Cimino

*Professore Associato di Diritto tributario
Università degli Studi Kore di Enna*

L'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 ha sollevato in dottrina un serrato dibattito circa la legittimità costituzionale della norma. Un primo dubbio di legittimità costituzionale riguarda il rapporto tra l'art. 28 cit. e l'art. 3 Cost. sotto il profilo della irragionevole disparità di trattamento tra enti creditori di tributi e contributi, da un lato, e creditori privati, dall'altro. Un secondo profilo di legittimità costituzionale, evidenziato da parte della dottrina, riguarda la violazione dell'art. 76 della Cost. sotto il profilo dell'eccesso di delega, stante che nella legge delega (l. 11 marzo 2014, n. 23) manca ogni indicazione sul punto. La Corte Costituzionale, con sentenza n. 142 del 26 maggio 2020, depositata il 15 luglio 2020, ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale. La sentenza della Consulta non ha tuttavia risolto i principali aspetti controversi che scaturiscono dall'applicazione concreta della norma.

Art. 28 of Legislative Decree no. 175/2014 has raised in doctrine a tight debate about the constitutional legitimacy of the norm. A first doubt of constitutional legitimacy concerns the relationship between art. 28 cit. and art. 3 Cost. from the point of view of the unreasonable difference in treatment between institutions that are creditors of taxes and contributions, on the one hand, and private creditors on the other. A second profile, highlighted by the doctrine, concerns the possible violation of art. 76 Cost. from the point of view of over-delegation, given that in the delegated law (l. 11 March 2014, n. 23) there is no mention of the point. The Constitutional Court, by judgment no. 142 of 15 July 2020, found the questions of constitutional legitimacy to be unfounded. However, the Council's judgment did not resolve the main issues arising from the practical application of the rule.

Sommario:

1. La disciplina della cd. “sopravvivenza” ai fini fiscali delle società cancellate
2. La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci di società di capitali estinte per i debiti tributari non soddisfatti in sede di liquidazione
3. I dubbi sulla costituzionalità dell'art. 28 d.lgs. n. 175/2014 e l'orientamento della Corte Costituzionale
4. Notazioni conclusive

^o Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

1. La disciplina della cd. “sopravvivenza” ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese

L’art. 28 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, ha introdotto rilevanti innovazioni con riguardo ai profili tributari relativi alla cancellazione delle società dal registro delle imprese¹.

La prima novità è quella delineata dal comma 4 dell’art. 28 citato, che statuisce quanto segue: «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».²

¹ La bibliografia in argomento è particolarmente ampia. Senza pretesa di completezza si segnalano: CARINCI, *L’estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, in *Il fisco*, 2015, n. 29, 2843 ss.; FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento (Art. 28, commi 4 e 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175)*, in AA.VV., *Commento al decreto sulle semplificazioni (d.lgs. n. 175 del 2014)*, a cura di S. Muleo, Torino, 2015, 129 ss.; ID., *La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza “retroattiva” ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, n. 4, 981 ss.; FRANSONI, *L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 2015, n. 1, 47 ss.; GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, n. 1, I, 27 ss.; GLENDI, *Verso una nuova stagione di società “zombie”*, in *GT-riv. giur. trib.*, 2013, n. 7, 557 ss.; ID., *E intanto prosegue l’infinita “historia” dell’estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, n. 10, 775 ss.; GUIDARA, *Sull’asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell’intervento legislativo di fine 2014*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, n. 5, I, 375 ss.; LAROMA JEZZI, *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, in *Corr. trib.*, 2014, n. 38, 2949 ss.; LUPI, *Società estinte: a che serve il “Nosferatu tributario”?*, in www.fondazionestudtributari.com; NICCOLINI, *I disagi del diritto commerciale di fronte all’art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in materia di cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, n. 4, 981 ss.; PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, n. 1, I, 39 ss.; PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto “semplificazione”. Profili tributari. (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175)*, in *Le nuove leggi civ. comm.*, 2015, n. 6, 1050 ss.; RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo “pro futuro”*, in *Corr. trib.*, 2015, n. 21, 1626 ss.

² La norma risulta di difficile comprensione ed è espressione di una pessima tecnica legislativa. Quasi tutti gli Autori citati nella nota precedente lamentano errori ed imprecisioni; per tutti cfr. FRANSONI, *L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 47, il quale, con pungente ironia, si domanda: cosa sono gli “atti di ... contenzioso”?; si può parlare di atti di accertamento “dei ... sanzioni e interessi”?; cosa è la “cancellazione del Registro delle imprese”?

La norma dispone una importante deroga agli effetti derivanti dalla cancellazione delle società dal registro delle imprese come stabiliti dall'art 2495 c.c.³

Secondo la normativa generale delineata dall'art. 2495 c.c.⁴, la cancellazione dal registro delle imprese ha per effetto l'estinzione *tout court* della società⁵, senza che su tale effetto influisca l'esistenza di rapporti di debito o di credito in capo alla stessa o la pendenza di un contenzioso di cui la società cancellata sia parte al momento della cancellazione⁶.

³ GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 378, rileva che la ratio dell'intervento legislativo è evidenziata nella relazione al testo del decreto legislativo, ove si rileva che il termine annuale dall'estinzione della società - di cui all'art. 2495 c.c., ult. comma - entro cui la richiesta per far valere i crediti può essere notificata presso l'ultima sede della società, sia incompatibile "con i termini per l'espletamento delle ordinarie attività di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione" e, per l'appunto, con la nuova disciplina si vogliono "rendere più efficaci le azioni di recupero dei crediti tributari e contributivi che, a legislazione vigente rischiano di essere in molti casi vanificate".

⁴ Come novellato dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.

⁵ Fondamentali le sentenze della Cass., Sez. Un., 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, e 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072: in argomento, cfr. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 375, e, segnatamente, la bibliografia richiamata alla nt. 1; GLENDI, *E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)*, cit., 775, e, in particolare, la nt. 5 con ampi riferimenti bibliografici.

⁶ Valgono i seguenti principi del "diritto vivente" in merito all'effetto della cancellazione della società dal registro delle imprese: a seguito della cancellazione consegue l'effetto giuridico dell'estinzione della società e della sua capacità giuridica; l'estinzione della società non travolge l'obbligazione superstita, che si trasferisce sui soci in virtù di un fenomeno di tipo successorio, pur nei limiti del saldo attivo di liquidazione, o, nel caso delle società di persone, illimitatamente. Alcuni prestigiosi studiosi sono contrari all'orientamento per il quale alla cancellazione della società dal registro delle imprese consegue una particolare forma di successione dei soci: cfr. GLENDI, *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici di merito*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, n. 3, 234 ss.; ID., *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Dir. prat. trib.* 2013, n. 6, II, 945 ss.; ID., *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese. Un problema senza fine?*, in *Corr. giur.*, 2013, n.1, 7 ss.; BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, n. 1, 1 ss. Più in generale, sui fenomeni successori in diritto tributario, e senza alcuna pretesa di completezza: GUIDARA, *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, WKI-Cedam, 2018; FANTOZZI, *Successione nel debito d'imposta*, in *Nov. Dig. It., Appendice*, VII, 1987, 605 ss.; ID., *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, 87 ss.; POTITO, *La successione nei rapporti tributari*, Napoli, 1964; TINELLI, *Successione nel debito d'imposta*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XV, 1998, 290 ss.;

Con specifico riguardo ai profili tributari, il venir meno della società a seguito della cancellazione comporta, secondo la regola codicistica, che l'Amministrazione finanziaria non possa più notificare atti alla società estinta, proprio perché inesistente⁷, e che la responsabilità per l'eventuale imposta non adempiuta ricada sui liquidatori o sui soci ai sensi del secondo comma dell'art. 2495 c.c. e dell'art. 36 del d.P.R. 602/1973.

Orbene, a norma dell'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 l'effetto che ordinariamente scaturisce dalla cancellazione dal registro delle imprese, ovvero l'estinzione della società, pur realizzandosi compiutamente, rimane sospeso per un quinquennio, ma unicamente nei limiti in cui l'estinzione possa incidere sulla validità e sull'efficacia di determinati atti – quelli di liquidazione, di accertamento, sanzionatori, di riscossione, del contenzioso – richiamati dal medesimo articolo⁸.

Invero l'ambito oggettivo di applicazione della norma riguarda esclusivamente la natura dell'atto richiamato dal citato art. 28 e, segnatamente, il suo rapporto con l'applicazione dei tributi⁹.

In particolare, si tratta degli atti relativi all'applicazione, anche giurisdizionale, di tutti i tributi, dei contributi (verosimilmente i contributi

VERSIGLIONI, *Successione nel debito d'imposta*, in *Diritto on line, Enciclopedia Treccani*, 2015, www.treccani.it; TASSANI, *Estinzione delle società e residui attivi da liquidazione: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, n. 5, 1012 ss.

⁷ Sul punto, cfr. DEOTTO, *Non si può essere "un po' morti": quindi una società estinta non può mai stare in giudizio*, in *Il fisco*, 2015, n. 18, 1751 ss. Cfr. altresì Cass., 17 dicembre 2013, n. 28187.

⁸ CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2845, precisa che la novella dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014 non mette in discussione l'assetto codicistico delineato dall'art. 2495 c.c., ma, ben diversamente, lo conferma nel momento in cui prevede che l'effetto estintivo della cancellazione rimane sospeso per cinque anni unicamente ai fini fiscali. L'A. rileva che la norma, trattando solo di efficacia e validità di determinati atti, evidenzia come la sopravvivenza della società cancellata non sia completa e che, a tutti gli altri fini fiscali, la società debba essere considerata estinta: pertanto la sopravvivenza non implica il mantenimento degli obblighi dichiarativi, e, neppure, della qualificazione come redditi della società delle eventuali sopravvenienze positive. Lo stesso comma 6 dell'art. 28 dispone che "dall'entrata in vigore delle disposizioni di cui ai commi 4 e 5 non discendono obblighi di dichiarazione nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti".

⁹ In questi termini, FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 49. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 383, rileva che la portata della deroga viene notevolmente circoscritta mediante l'uso di un complemento di limitazione ("ai ... fini della ... e della ...") e dell'aggettivo "soli", che, riferito ai "fini", ne rafforza il significato - a validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento e riscossione di tributi, contributi, sanzioni e interessi.

previdenziali¹⁰), nonché delle sanzioni e degli interessi che costituiscono accessori dei tributi e dei contribuiti.¹¹

Ne consegue che per effetto dell'art. 28 citato gli atti da esso richiamati mantengono validità ed efficacia anche se intestati e notificati alla società estinta, purché nei cinque anni dalla cancellazione dal registro delle imprese.¹²

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione della norma, il riferimento letterale ed univoco all'art. 2495 c.c. comporta che la disciplina debba essere applicata soltanto con riguardo alle società per azioni, a responsabilità limitata ed in accomandita per azioni, e non anche alle società di persone.¹³

Con riguardo all'estensione temporale, la norma espressamente dispone che l'effetto estintivo scaturente dalla cancellazione dal registro delle imprese rimanga paralizzato per cinque anni¹⁴; periodo nel quale, pertanto, opera la *fictio iuris* secondo la quale la cancellazione dal registro delle imprese non sia

¹⁰ GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 381, rileva che il richiamo ai contribuiti sembra essere riferito ai contribuiti previdenziali, piuttosto che ad una specie del genere tributi.

¹¹ CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2846 ss., identifica gli atti individuati dall'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, in quelli che portano a conoscenza e ad esecuzione una determinata pretesa tributaria, contributiva e sanzionatoria; secondo l'A. citato, il suddetto ambito di applicazione può essere esteso anche agli atti propri del processo tributario, stante l'impiego della parola contenzioso.

¹² CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2846, rileva che a rigore si dovrebbe escludere dalla operatività della norma i procedimenti che non si esauriscono propriamente in un unico atto, quali a mero titolo di esempio, il ravvedimento operoso, l'accertamento con adesione, eventuali condoni, con evidente disparità di trattamento a scapito non tanto della società estinta, ma, soprattutto, di coloro i quali è destinato a subire gli effetti dell'eventuale determinazione del debito tributario in capo alla società medesima.

¹³ FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 49, rileva sul punto che si registra uno scostamento tra la prospettiva del legislatore ed il "diritto vivente", orientato ad uniformare il regime di estinzione delle società di persone e di quelle di capitale. In senso contrario a quello espresso nel testo, si veda CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2844, il quale rileva che la giurisprudenza è ferma nel ritenere che l'effetto estintivo si compia anche per le società di persone, salva la peculiarità di dover parlare più precisamente, in questo caso, di semplice presunzione di intervenuta estinzione, superabile dimostrando che, nonostante l'avvenuta cancellazione, l'attività sociale è comunque proseguita: cfr. Cass., Sez. Un., 22 febbraio 2010, n. 4060. Sull'applicabilità dell'art. 2495, comma 2, c.c. alle società di persone, a seguito della citata sentenza delle Sez. Un. della Cassazione, cfr. PERRINO, *L'estinzione delle società di persone*, in *Riv. dir. comm.*, 2011, 69 ss.

¹⁴ In questi termini FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 49.

avvenuta, sebbene unicamente con riguardo alla validità ed efficacia degli atti predetti.¹⁵

Ne consegue che, decorsi i cinque anni, l'estinzione si compie anche ai predetti fini, e, con essa, si completa il fenomeno successorio delle posizioni giuridiche attive e passive in capo ai soci già perfezionatosi, per quanto non ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014, con la cancellazione dal registro delle imprese.¹⁶

L'assetto delineato dalla novella apportata dal d.lgs. 175/2014 è stato fortemente criticato con riferimento alla netta frattura che separa la *realtà civilistica ex art. 2495 c.c.*, nella quale la società viene certamente meno per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, dalla *realtà fiscale ex art. 28 cit.*, nella quale la medesima società rimane, almeno in parte, esistente.¹⁷

¹⁵ L'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175/2014 ha certamente valenza sostanziale e, pertanto, è norma irretroattiva; pertanto, opera per le richieste di cancellazione eseguite dal 13.12.2014, ovvero dal quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione del d.lgs. n. 175/2014 (cfr. Cass. 7 febbraio 2018, n. 2916; Cass. 4 settembre 2017, n. 20752; Cass. 2 aprile 2015, n. 6743 e Cass. 24 luglio 2015 n. 15648). Ne consegue che la norma non ha comportato la sanatoria degli atti che, prima dell'entrata in vigore della norma, erano stati indebitamente intestati e notificati al soggetto estinto. Deve ritenersi superata la diversa opinione sostenuta dall'Agenzia delle Entrate sulla retroattività della norma (cfr. Circ. 19 febbraio 2015, n. 6, § 13.1). In argomento, cfr. RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro"*, cit., 1626; FICARI, *La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza "retroattiva" ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 981 ss.; ANTICO-GENOVESI, *Ragioni a favore della retroattività della disciplina delle società estinte*, in *Il fisco*, 2017, n. 3, 219 ss.; GALLIO, *Esclusa l'efficacia retroattiva della norma sulla sopravvenienza delle società estinte*, in *Il fisco*, 2017, n. 43, 4169 ss.; RUSSO, *Esclusa la retroattività della norma sulla reviviscenza delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Il fisco*, 2015, n. 9, 893 ss.; ZANNI, *Irretroattiva la norma sulla "resurrezione" delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Il fisco*, 2015, n. 17, 1686 ss.

¹⁶ FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 52, rileva una palese incongruenza scaturente dalla novella introdotta con l'art. 28 del d.lgs. 175/2014: decorso il termine dei cinque anni, l'estinzione travolgerà comunque i giudizi che siano stati eventualmente incardinati a seguito della notificazione degli atti per la salvaguardia della cui efficacia è stato previsto il differimento dell'effetto estintivo della cancellazione.

¹⁷ La dottrina con pungente ironia ha stigmatizzato il regime delineato dalla novella, rilevando al riguardo la "reviviscenza", l'"estinzione postuma", addirittura la "resurrezione" della società. Cfr. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 47, ricorda che è impossibile essere "un poco incinta" oppure "un poco morti" e che, tuttavia, proprio per effetto della novella introdotta dall'art 28 del d.lgs. 175/2014 tale ordine di cose debba essere necessariamente rivisto. GLENDI, *Verso una nuova stagione di società "zombie"*, cit., 558, avverte che riaffioreranno, sinistramente, schiere, sempre crescenti, di società "zombie", destinate a durare il più a lungo

Appare evidente come l'estinzione determini la dissoluzione sia della struttura formale (organi sociali, legale rappresentante *pro tempore*, sede), sia del vincolo sociale, sia del patrimonio della società.

E, tuttavia, gli atti in relazione ai quali il legislatore ha introdotto il peculiare meccanismo di "sopravvivenza" per un quinquennio delle società cancellate dal registro delle imprese, ovvero gli atti di liquidazione, accertamento, sanzionatori, di riscossione e del contenzioso, sono recettizi e, pertanto, devono essere portati a conoscenza del destinatario tramite il procedimento di notificazione.

Proprio la necessità della notifica dei predetti atti contrasta con la realtà civilistica caratterizzata dal dissolvimento della struttura formale, e, segnatamente, dal venir meno della sede legale e del legale rappresentante *pro tempore*.¹⁸

Emerge, infatti, il problema di individuare le modalità di notificazione dei predetti atti nella probabile (*melius*: nella certa) carenza di un legale rappresentante e di una sede: problema non affrontato dal legislatore.¹⁹

possibile. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2845, ravvisa nella fattispecie società "highlander", impossibilitate a morire. DEOTTO, *L'"inferno fiscale quinquennale" delle società estinte*, in *Il fisco*, 2015, n. 1, 38, rileva nella fattispecie una società che, pur non esistendo, viene tenuta in una specie di "inferno fiscale quinquennale", durante il quale essa può comunque risultare destinataria di atti impositivi notificati dalle Amministrazioni finanziarie. In argomento cfr. altresì GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 377, che piuttosto che di "sopravvivenza" preferisce parlare con riguardo alla fattispecie considerata di "agonia" fiscale delle società estinte, visto che la deroga riguarda soltanto profili fiscali, peraltro circoscritti, e comunque ha una durata limitata al quinquennio.

¹⁸ In questi termini, CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2847, il quale evidenzia che l'art. 28 del d.lgs. 175/2014, imponendo che ai fini della validità ed efficacia di alcuni atti l'estinzione della società si produca soltanto decorso un quinquennio dalla cancellazione dal registro delle imprese, lascia intendere che, limitatamente ai predetti fini, la cancellazione non vi è stata. Tuttavia, l'estinzione si è verificata per tutto quanto non ricompreso nell'ambito della norma ed ha comportato la dissoluzione dell'intera struttura societaria. DEOTTO, *L'"inferno fiscale quinquennale" delle società estinte*, cit., 38, rileva efficacemente la dicotomia civilistico-fiscale che si è determinata a seguito della novella del 2014: giuridicamente la società non esiste, mentre essa verrebbe a risultare fiscalmente esistente, ma soltanto per essere destinataria di atti di accertamento, di liquidazione, di riscossione dell'Amministrazione finanziaria.

¹⁹ FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 50, rileva che per risolvere il problema esistono soltanto due soluzioni alternative: o si sostiene che gli atti individuati dall'art. 28 perdono la caratteristica di recettizietà, oppure occorre ipotizzare una sopravvivenza all'estinzione anche della sede e del legale rappresentante. Ove si riconosca valida quest'ultima soluzione, occorre però, secondo

2. La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci di società di capitali estinte per i debiti tributari non soddisfatti in sede di liquidazione

L'art. 28 del d.lgs. 175/2014 ha apportato una seconda innovazione, strettamente collegata con quella trattata nel paragrafo precedente.

Segnatamente il comma 5 dell'art. 28 ha riscritto in parte l'art. 36 del d.P.R. 602/1973, rubricato «Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci»²⁰, mentre il comma 7 del medesimo art. 28 ha previsto l'applicazione del novellato art. 36 al di là delle imposte sui redditi, cui era precedentemente limitato dall'art. 19 del d.lgs. n. 46/1999.²¹

Il primo comma del citato art. 36, come novellato dal d.lgs. n. 175/2014, così dispone: «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».²²

l'A, ipotizzare che l'estinzione non operi nemmeno con riferimento all'assemblea, stante che deve essere giuridicamente possibile sostituire, nel non breve termine quinquennale, il rappresentante legale *pro tempore*. Ma, a sua volta, la sopravvivenza dell'assemblea comporta la sussistenza del vincolo sociale, con un evidente corto circuito logico, prima ancora che giuridico.

²⁰ In argomento, si vedano RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013; CARINCI, *La nozione di "imposte dovute" rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr. trib.*, 2014, n. 10, 785 ss.; TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rass. trib.*, 2012, n. 2, 359 ss.; GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, cit., 27 ss.; PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 39 ss.

²¹ Il comma 7 dell'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 ha così disposto: «All'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, le parole: «, 36» sono soppresse». Si ricorda che l'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 46/1999 elenca gli articoli del d.P.R. 602/1973 che devono intendersi applicabili soltanto alle imposte sui redditi; in tal modo, con la soppressione del riferimento all'art. 36, quest'ultima norma acquista carattere generale riferibile a tutti i tributi. In questi termini cfr. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 54-55; PEPE F., *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 48, nt 26.

²² La norma riportata conferma la pessima fattura della novella legislativa: FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre*

La norma, il cui contenuto è soltanto in parte sovrapponibile a quello del secondo comma dell'art. 2495,²³ disciplina il regime della responsabilità patrimoniale ricadente sui liquidatori-amministratori²⁴, a tutela del corretto adempimento degli obblighi tributari non soddisfatti in sede di liquidazione della società.²⁵

La novella apportata dal d.lgs. 175/2015 inasprisce le responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, disponendo la peculiare presunzione legale

amenità, cit., 54, rileva che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, testualmente citata nella norma di legge, è venuta meno già da un decennio a far data dal d.lgs. 175/2014 e che è stata sostituita dall'imposta sul reddito delle società. Il legislatore del d.lgs. 175 ben avrebbe potuto fare riferimento all'IRES, piuttosto che all'IRPEG.

²³ L'art. 36 del d.P.R. 602/1973 trova applicazione unicamente nei confronti dei soggetti passivi dell'IRES ed in relazione a qualsivoglia debito tributario già definitivamente accertato, ma a prescindere dall'avvenuta estinzione della società; l'unica condizione per la sua applicazione è l'inizio della fase di liquidazione. L'art. 2495, comma 2, presuppone, invece, l'estinzione della società, coinvolgendo quindi anche debiti fiscali non definitivamente accertati. In argomento, cfr. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 48-49. Sui rapporti delle due norme citate, cfr. altresì GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, cit., 56-57.

²⁴ La norma riguarda anche gli amministratori, stante che il secondo comma dell'art. 36 citato dispone che "la disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori".

²⁵ CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2849, evidenzia che la *ratio* della norma è quella di accollare in capo al liquidatore-amministratore il debito fiscale della società che non è stato correttamente adempiuto, pur in presenza di attività all'esito della liquidazione, per effetto della destinazione, dolosa o colposa, delle predette attività al soddisfacimento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 58-59, rileva che la responsabilità dei liquidatori-amministratori viene pacificamente inquadrata nell'ambito della responsabilità extra-contrattuale, in quanto la colpa o il dolo costituisce elemento determinante ai fini della sua sussistenza; l'A. però osserva che ad essa non sembra possibile negare la medesima natura della responsabilità degli ex soci. GIRELLI, *La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società: molto rumore per nulla*, cit., 62, rileva che la responsabilità dei liquidatori sembra essere di carattere oggettivo: non si richiede quindi l'accertamento del dolo o della colpa ma è sufficiente il mancato assolvimento dell'obbligazione tributaria quando invece il patrimonio sociale era in grado di adempierla. In ogni caso la giurisprudenza mostra sostanziale indifferenza rispetto alla natura della responsabilità dei liquidatori per debiti tributari della società, affermando che «quello verso il liquidatore e l'amministratore è credito dell'Amministrazione finanziaria non tributario, ma civilistico ... ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 d.P.R. 600/1973» (cfr. Cass. 11 maggio 2012, n. 7327).

per cui, salvo prova contraria, si ritengono soddisfatti crediti di grado inferiore a quelli tributari.²⁶

In particolare, la norma stabilisce che in tutti i casi in cui vi sia un credito fiscale insoddisfatto, scatta la presunzione legale relativa di assegnazioni di beni o denaro ai soci o di pagamenti di crediti postergati rispetto a quello fiscale, con conseguente responsabilità del liquidatore-amministratore, sebbene nei limiti dell'imposta che avrebbe trovato capienza nei residui attivi.

La responsabilità in capo ai liquidatori-amministratori per i debiti sorti prima della cancellazione dal registro delle imprese presuppone necessariamente l'accertamento del debito tributario nei confronti della società a seguito della notifica ad essa di un apposito atto motivato e, comunque, suscettibile di essere sottoposto al vaglio del giudice tributario, ai sensi dei commi 4 e 5 del medesimo art. 36.²⁷

Invero, al fine di attivare la responsabilità a carico dei liquidatori-amministratori, è necessario che venga accertata non soltanto la sussistenza di attivi di liquidazione, ma altresì l'esistenza in capo alla società di un debito d'imposta certo, liquido ed esigibile per effetto di un provvedimento impositivo divenuto definitivo, sia in via amministrativa che giurisdizionale.²⁸

²⁶ FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 53-54, critica ancora una volta l'intervento normativo, ove è previsto che siano i liquidatori a dover dare la prova contraria dell'inesistenza della fattispecie costitutiva della loro responsabilità. L'A. rileva che, in questo caso, la fattispecie ha caratteri così oggettivi da fare apparire dubbia la rilevanza di una modifica alla regola sulla distribuzione dell'onere della prova: una volta che sia accertato il pagamento di un credito non tributario, il rapporto fra il privilegio di questo e quello del credito tributario non soddisfatto è un dato normativo non suscettibile di prova; così come, accertata l'assegnazione di beni ai soci, la disparità di trattamento tra soci e fisco è *in re ipsa*.

²⁷ I commi 4 e 5 dell'art. 36 del d.P.R. 602/1973 così dispongono: «4. La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 5. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636».

²⁸ Cfr. ord. Cass. n. 179 dell'8 gennaio 2014, in base alla quale «in tema di responsabilità dei liquidatori ex art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, la condizione della certezza legale del tributo deve sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità da parte dell'amministrazione finanziaria e non a quello del deposito del bilancio finale di liquidazione ad opera del liquidatore, mentre quest'ultimo ha l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti del debito (quali la mancanza di attivo nel patrimonio sociale) ovvero l'incertezza del debito stesso»; e cfr. altresì Cass., ord. n. 15250 del 12 giugno 2018, secondo cui «in tema di responsabilità dei liquidatori, la stessa non è esclusa, come si desume dall'art. 36, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 che riconosce all'Amministrazione finanziaria l'esercizio della relativa azione, dal tempo trascorso tra operazioni di verifica ed accertamento, ove i presupposti impositivi si siano verificati durante la liquidazione, ancorché siano stati accertati

La dottrina ha evidenziato la necessaria correlazione tra la modifica dell'art. 36 citato e la cd. "sopravvivenza" ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese disposta dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014.

Appare evidente, infatti, che si può azionare la responsabilità in capo ai liquidatori-amministratori soltanto ove sia stata validamente definita una pretesa fiscale in capo alla società estinta tramite la notifica ad essa di determinati atti; atti che, appunto, mantengono validità ed efficacia anche se intestati e notificati alla società estinta, purché nei cinque anni dalla cancellazione dal registro delle imprese.²⁹

Peraltro, si evidenzia che il termine quinquennale entro cui è data la possibilità di notificare atti tributari a soggetti estinti è funzionale nella sua estensione al rispetto di quello di decadenza dell'azione amministrativa.³⁰

Il d.lgs. n. 175/2014 ha infine modificato i profili di responsabilità dei soci, disciplinati dal medesimo art. 36 del d.P.R. n. 602/1973.³¹

L'art. 36, comma 3, dispone che i soci, i quali abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di 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,

successivamente». CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2849, rileva che l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare la sussistenza di un debito tributario non assolto dalla società, il che può verificarsi soltanto se l'imposta è già stata accertata definitivamente in capo alla società, come nel caso in cui l'avviso di accertamento non sia stato impugnato oppure via stata sentenza passata in giudicato.

²⁹FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 53, evidenzia che il legislatore si mostra perfettamente consapevole del fatto che, una volta verificatasi la cancellazione, le pretese erariali non possono più essere dirette alla società, ma devono essere rivolte nei confronti di liquidatori, amministratori e soci; ed infatti il comma 5 dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014 modifica l'art. 36 del d.P.R. 602/1973. CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2850, evidenzia che la sopravvivenza della società estinta non è stata affatto concepita in termini di garanzia per l'adempimento del debito, ma trova la sua *ratio* nell'esigenza di garantire all'Amministrazione finanziaria la possibilità di accertare una pretesa fiscale in capo alla stessa, indispensabile per attivare la responsabilità di garanzia dei liquidatori-amministratori.

³⁰In questi termini, efficacemente, GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 390-391.

³¹In argomento BELLICONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, n. 11, 939 ss.

sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti IRES nei limiti del valore dei beni stessi.

Orbene l'art. 28, comma 5, lett. b), del d.lgs. n. 175/2014 ha introdotto una ulteriore presunzione legale relativa, aggiungendo al terzo comma del citato art. 36 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».³²

L'interpretazione della norma è estremamente difficoltosa: in particolare la dottrina ha rilevato che non è affatto chiaro se si intende introdurre un criterio presuntivo di riparto delle assegnazioni, ed allora non si comprende il riferimento al valore, oppure un criterio di valutazione, ed allora non è dato comprendere il riferimento alla quota di capitale³³.

3. I dubbi sulla costituzionalità dell'art. 28 d.lgs. n. 175/2014 e l'orientamento della Corte Costituzionale

L'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 ha sollevato in dottrina un serrato dibattito circa la legittimità costituzionale della norma.

Un primo dubbio di illegittimità costituzionale riguarda il rapporto tra l'art. 28 cit. e l'art. 3 Cost. sotto il profilo della irragionevole disparità di trattamento tra enti creditori di tributi e contributi, da un lato, e creditori privati, dall'altro.

In particolare, si è affermato che mentre il creditore erariale e previdenziale può avvalersi della cd. "sopravvivenza" ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese disposta dall'art. 28 citato, i creditori privati hanno unicamente la possibilità di avvalersi dell'art. 2495 cc.³⁴

³² Anche in questo caso si rileva la pessima fattura della novella legislativa: FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., pag. 55, rileva ironicamente: «Si scopre così, innanzitutto, che occorre un processo di stima per determinare il valore del denaro».

³³ In questi termini, FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., 55 e CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2850.

³⁴ Cfr. FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento (Art. 28, commi 4 e 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175)*, cit., 134, il quale rileva che «la novella distingue nettamente la situazione del creditore erariale da quella di tutti gli altri creditori non soddisfatti del contribuente sia privilegiati che chirografari rispetto ai quali continuerebbe ad operare il disposto del comma 2 dell'art. 2495 cc. ai sensi del quale gli stessi una volta estintasi la società con la pubblicazione nel registro delle imprese non potranno che agire nei confronti dei soci nei limiti, però, di quanto dagli stessi riscossi in base al bilancio finale di liquidazione». L'A., ancora, rileva l'irragionevole ed asistemica differenziazione tra creditore erariale ed

Il rilievo è formalmente ineccepibile, ma può essere superato dando rilievo sotto il profilo sistematico alla concreta funzione svolta dall'art. 28 citato.

In particolare, ove si consideri la effettiva *ratio* dell'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, ovvero quella di evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate³⁵, si può sostenere che l'art. 28 ha la precisa funzione di consentire all'Amministrazione finanziaria l'accertamento del presupposto impositivo in capo alla società cancellata dal registro delle imprese, e ciò non tanto per soddisfare il credito tributario nei suoi confronti, quanto per precostituire la condizione per l'esecuzione della posizione creditoria in capo ai soggetti obbligati indicati nell'art. 36 del d.P.R. 602/1973.³⁶

Ed invero, come sopra rilevato nel par. 2, la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci può essere azionata soltanto ove sia stato realizzato il presupposto impositivo in capo alla società cancellata, unico soggetto passivo del tributo; e ciò può avvenire soltanto per effetto della cd. "sopravvivenza" della società cancellata, cui legittimamente notificare il provvedimento impositivo o esecutivo.

La cd. "sopravvivenza" ai fini fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese appare invero giustificata da un peculiare procedimento di accertamento non rinvenibile in relazione ad altre posizioni creditorie.

Ne consegue che l'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 non sarebbe costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 3, non perché tratta in modo irragionevolmente diseguale situazioni uguali, ma perché tratta in modo ragionevolmente diseguale situazioni disuguali.³⁷

altri creditori, ove si metta a raffronto il termine indicato nell'art. 10 della l. fall., in base al quale il fallimento è dichiarabile entro un anno dalla cancellazione se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo, ed il termine quinquennale previsto dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014.

³⁵ Cfr. la relazione illustrativa al d.lgs. n. 175/2014, cui si è fatto cenno alla nota 3 del presente lavoro.

³⁶ Cfr. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazione". Profili tributari.* (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 1054. L'A., peraltro, a pag. 1052 rileva che il creditore civilistico non ricaverebbe alcun beneficio dalla permanenza in vita dell'ente. Infatti, si determina una necessità alternativa: o la società cancellata dal registro delle imprese ha concluso la liquidazione in assenza di attivo, ed in questa ipotesi non vi nulla su cui soddisfarsi, a prescindere dalla sua ascrivibilità all'ente o al socio; oppure, in presenza di attivo, vi è stata attribuzione di beni e diritti ai soci, e, pertanto, saranno questi ultimi ad essere responsabili, per il valore di tali beni e diritti, nei confronti del creditore rimasto insoddisfatto dalla liquidazione.

³⁷ Cfr. PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazione". Profili tributari.* (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 1054.

Un secondo profilo di illegittimità costituzionale, evidenziato da parte della dottrina,³⁸ riguarda la violazione dell'art. 76 della Cost. sotto il profilo dell'eccesso di delega, stante che nella legge delega (l. 11 marzo 2014, n. 23) manca ogni indicazione sul punto³⁹.

Il decreto delegato che contiene l'art. 28 è stato emanato in attuazione dell'art. 1, avente portata generale, e dell'art. 7, avente portata specifica, della legge delega.

In particolare, l'art. 7 della l. n. 23/2014 richiede al Governo un'opera di "semplificazione", da attuare tramite la revisione dei regimi fiscali (lett. a), degli adempimenti fiscali (lett. b), delle funzioni dei sostituti d'imposta, dei centri di assistenza fiscale e degli intermediari finanziari (lett. c); in esso, pertanto, non è dato riscontrare alcuna volontà volta alla cd. "sopravvivenza", anche se soltanto ai fini fiscali, delle società cancellate dal registro delle imprese.⁴⁰

Inoltre, se si esaminano i principi ed i criteri direttivi generali, di cui all'art. 1 della legge delega, e comunque, tutti gli articoli della medesima legge, non è dato riscontrare alcuna previsione in ordine ad una possibile deroga della disciplina privatistica dell'estinzione delle società

³⁸ Cfr. FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento* (Art. 28, commi 4 e 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 130-131; PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazione". Profili tributari.* (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 1055 ss.

³⁹ Ai fini del giudizio di costituzionalità, occorre esaminare attentamente legge delega e decreto delegato, individuando per la prima, l'oggetto, i principi ed i criteri direttivi, ed interpretando, per il secondo, le specifiche disposizioni nel significato compatibile con i predetti oggetti, principi e criteri. Sul tema del rispetto dei principi e criteri direttivi fissati nella legge delega, cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario* Vol. 1, *Parte generale*, XIV ed., Torino, 2020, 21; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, X ed., Padova, 2017, 40, nt. 8, il quale pone l'accento tra l'eccesso di delega e il difetto di delega, precisando che la distinzione assumerebbe rilievo sotto il profilo che il primo vizio sarebbe sindacabile soltanto dalla Corte costituzionale, mentre il secondo sarebbe rilevabile da qualunque giudice.

⁴⁰ FICARI, *La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento* (Art. 28, commi 4 e 6 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 130, rileva che dalla lettura dell'art. 7 della legge delega si nota come esso intendeva offrire l'occasione al Governo di intervenire in materia di semplificazioni: «in nulla, dunque, (né lessicalmente né funzionalmente) la semplificazione poteva essere intesa come attribuzione sia di poteri di accertamento tributario non esistenti per pregresse limitazioni temporali sia di nuove garanzie patrimoniali del credito erariale». L'A. prosegue rilevando una tangibile sproporzione dello strumento rispetto al fine dal momento che l'interesse erariale era già sufficientemente tutelato dalla possibilità per l'Agenzia di agire nei confronti dei liquidatori e dei soci nei limiti di quanto assegnato e ricevuto.

Ne conseguirebbe, pertanto, l'illegittimità costituzionale dell'art. 28 citato per eccesso di delega⁴¹.

Nonostante queste pregnanti critiche, altra dottrina ha segnalato la possibile interpretazione sistematica delle norme nel senso della piena compatibilità dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175/2014 con i principi e criteri direttivi della legge delega.⁴²

Tale dottrina premette che la norma in esame può essere interpretata nel senso che, ferma restando l'estinzione della società, sono validi ed efficaci gli atti di accertamento, di riscossione e sanzionatori notificati dall'Amministrazione finanziaria alla società estinta entro cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.⁴³

Tale interpretazione della norma garantirebbe la compatibilità del decreto delegato con alcuni dei principi e criteri direttivi della legge delega, quali quelli di "coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio" di cui alla lett. c) dell'art. 1, comma 1, soprattutto ove si consideri che la possibilità di notificare atti tributari a soggetti estinti è già prevista per le persone fisiche dall'art. 65 del d.P.R. n. 600/1973, e che il termine quinquennale, entro cui poterlo fare, sarebbe funzionale nella sua estensione al rispetto di quello di decadenza dell'azione amministrativa.⁴⁴

La giurisprudenza, di merito e di legittimità, e la Corte Costituzionale hanno pedissequamente percorso il solco tracciato dal dibattito dottrinale sopra riportato.

⁴¹ PORCARO, *La cancellazione della società dopo il c.d. decreto "semplificazione". Profili tributari*. (art. 28 d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175), cit., 1057, evidenzia la difficoltà di ricondurre il quarto comma dell'art. 28 al criterio direttivo sui poteri di accertamento e vizi del procedimento, per due ragioni. Innanzitutto, tale criterio direttivo è pertinente ad una rivisitazione sistematica del contenuto e delle patologie dell'atto impositivo, con una previsione di valenza generale che investa ogni tipologia di provvedimento per ogni tributo, con caratteri che non possono certo riconoscersi all'art. 28. In secondo luogo, l'art. 28 soltanto apparentemente riguarda validità ed efficacia dell'atto amministrativo, ma, in realtà, riguarda il tema della soggettività giuridica della società.

⁴² GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 390-391.

⁴³ Così GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 386. L'A. prosegue rilevando che con tale interpretazione, la norma diventa coerente sia con quella civilistica ex art. 1495, comma 2, cc., alla quale deroga, sia con previsioni fiscali parallele, quali quella di cui all'art. 65, comma 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che consente all'Amministrazione finanziaria di notificare gli atti intestati al *de cuius* impersonalmente e collettivamente agli eredi presso l'ultimo domicilio di quest'ultimo.

⁴⁴ Cfr. GUIDARA, *Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014*, cit., 390-391.

La Suprema Corte, con sentenza del 2 aprile 2015, n. 6743,⁴⁵ aveva già individuato i punti focali di possibile illegittimità costituzionale della norma, senza tuttavia sollevare la relativa questione stante che l'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014 non si applicava alla fattispecie allora in esame⁴⁶.

Con ordinanza depositata il 13 marzo 2019,⁴⁷ la Commissione tributaria provinciale di Benevento ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 28 citato, stante che la norma, per un verso, determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra l'amministrazione finanziaria e gli altri creditori sociali e, per l'altro, sarebbe affetta da eccesso di delega, trattandosi di intervento che eccede dal perimetro delle misure finalizzate all'eliminazione degli adempimenti superflui o di scarsa utilità, previste dall'art. 7 della l. n. 23/2014.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 142 del 26 maggio 2020, depositata il 15 luglio 2020, ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale⁴⁸.

⁴⁵ Si segnalano i commenti di RAGUCCI, *Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal registro imprese valgono solo "pro futuro"*, cit., 1626 ss.; di FICARI, *La Cassazione mette un freno alla sopravvivenza "retroattiva" ai fini tributari delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., 981 ss.; di NICCOLINI, *I disagi del diritto commerciale di fronte all'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 in materia di cancellazione delle società dal registro delle imprese*, cit., 981 ss.

⁴⁶ Cfr. il punto 2.3 della sentenza citata, ove si segnalano le questioni che deriverebbero dall'applicazione dell'art. 28, comma 4, e segnatamente: «a) la eventuale sussistenza di una irragionevole disparità di trattamento tra gli enti creditori indicati nella disposizione, aventi titolo a richiedere tributi o contributi (e, correlativamente, sanzioni ed interessi), 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.); b) la possibile mancata osservanza, da parte del legislatore delegato, della suddetta legge di delegazione, in quanto di tale legge il d.lgs. n. 175 del 2014 richiama a proprio fondamento gli artt. 1 (relativo al rispetto sia degli artt. 3 e 53 Cost., sia del diritto dell'Unione Europea, sia della L. n. 212 del 2000) e art. 7 (relativo all'eliminazione e revisione degli adempimenti dell'amministrazione finanziaria superflui o che diano luogo a duplicazioni, o di scarsa utilità ai fini dell'attività di controllo o di accertamento, o comunque non conformi al principio di proporzionalità; nonché revisione delle funzioni dei centri di assistenza fiscale, i quali debbono fornire adeguate garanzie di idoneità tecnico-organizzative), 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 finanziaria) 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».

⁴⁷ L'ordinanza di rimessione è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale "Corte Costituzionale" del 25 settembre 2019.

⁴⁸ Per una pregnante analisi della sentenza citata cfr. GUIDARA A., *La Corte costituzionale esclude la sopravvivenza fiscale delle società estinte*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 154-175;

Con riguardo alla censura di violazione dell'art 76, la Corte, richiamati i principi e i criteri direttivi di cui agli artt. 1, comma 1, lettere a) e c), e 3, comma 1, lettera a), della legge delega⁴⁹, ha rilevato che tra i contenuti della delega si delinea un obiettivo di generale razionalizzazione dell'azione amministrativa, in materia di attuazione e accertamento dei tributi, al fine di agevolare la definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti.

Premesso quanto sopra, la Corte ritiene che «la disciplina della cancellazione delle società dal registro delle imprese e la conseguente perdita di capacità e soggettività dell'ente è di ostacolo alle attività svolte dall'amministrazione finanziaria nei confronti di quest'ultimo», e che l'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014 consente la stabilizzazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, potendo, infatti, quest'ultima effettuare le attività di controllo e di accertamento negli ordinari termini previsti dalla disciplina tributaria, nonché notificare i relativi atti direttamente all'originario debitore.⁵⁰

Con riferimento alla censura di violazione dell'art. 3 della Cost., la Corte, secondo un suo consolidato orientamento, ricorda che non è configurabile una piena equiparazione fra le obbligazioni pecuniarie di diritto comune e quelle tributarie,⁵¹ rilevando che l'interesse fiscale perseguito dalle obbligazioni tributarie giustifica lo scostamento dalla disciplina ordinaria.⁵²

PEPE, *La irrazionale "stabilizzazione" fiscale delle società estinte ed il "campo avverso"*, in *Giur. Cost.*, 2020, 1644-1655.

⁴⁹ Cfr. punto 3.3 della sentenza; principi e criteri direttivi «dai quali risulta che il legislatore ha delegato il Governo ad adottare misure volte a uniformare, tendenzialmente, la disciplina delle obbligazioni tributarie (art. 1, comma 1, lettera a), a razionalizzare i poteri dell'amministrazione finanziaria anche con riguardo alla disciplina della efficacia e validità degli atti di accertamento (art. 1, comma 1, lettera c) e a razionalizzare e sistematizzare la disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi (art. 3, comma 1, lettera a), al fine di apportare «uniformità e chiarezza nella definizione delle situazioni giuridiche soggettive attive e passive dei contribuenti e delle funzioni e dei procedimenti amministrativi» (art. 3, comma 1)».

⁵⁰ Cfr. punto 3.8 della sentenza, ove si rileva altresì che «Tale interpretazione trova conferma nella formulazione dello stesso art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014, nel quale il termine quinquennale è stato individuato – si legge ancora nella citata relazione governativa – avuto riguardo ai termini di cui agli articoli 43, comma 2, del d.P.R. n. 600/73 e 57, comma 2, del d.P.R. n. 633/1972 che disciplinano, rispettivamente, i termini per l'accertamento in ipotesi di omessa dichiarazione II.DD. o IVA».

⁵¹ Cfr. punto 4.1 della sentenza, ove si rileva la particolarità dei fini e dei presupposti delle obbligazioni tributarie (sentenza n. 291 del 1997), che si giustificano con la «garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato» (sentenza n. 281 del 2011), cui è volto il credito tributario».

⁵² Con riguardo al rapporto tra interesse fiscale e situazioni costituzionalmente tutelate, cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

4. Notazioni conclusive

La sentenza della Consulta non ha certamente risolto i principali aspetti controversi che scaturiscono dall'applicazione concreta della norma.

Un primo rilevante problema che nasce dalla possibilità di notificare atti alla società estinta nel quinquennio successivo alla cancellazione dal registro delle imprese è costituito dal luogo della notifica.

Secondo i principi di carattere generale, per effetto del rinvio disposto dagli artt. 60 del d.P.R. n. 600/1973 e 26 del d.P.R. 602/1973, trova applicazione l'art. 145 c.p.c., per cui la notifica può avvenire, alternativamente, o presso la sede legale della società o presso il domicilio fiscale del contribuente.⁵³

Tuttavia, accade frequentemente che dopo la cancellazione della società non vi sia più una sede legale e nemmeno un ufficio.

Il medesimo problema si evidenzia ove l'atto venga notificato presso il domicilio dell'ultimo legale rappresentante, stante che questi è ormai privato dei poteri di rappresentanza, per cui potrebbe disinteressarsi della notifica di ogni atto intestato al soggetto estinto.

Emerge il concreto rischio che venga applicata con preoccupante frequenza la procedura di notifica ai sensi dell'art. 60, comma 1, lett. e) per i c.d. irreperibili assoluti, con palese violazione del concreto diritto di difesa costituzionalmente tutelato.⁵⁴

Altra, e non meno rilevante, problematica lasciata irrisolta dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175/2014 è quella di individuare chi abbia la legittimazione processuale a rappresentare la società ormai estinta.

Segnatamente, ove si sostenga che l'art. 28 del d.lgs. 175/2014 prevede l'irrelevanza fiscale della cancellazione della società dal registro delle imprese con riferimento a determinati atti, si dovrebbe necessariamente ammettere che la società è in grado di operare con riguardo a quegli stessi atti e, pertanto, che essa soltanto è dotata di legittimazione attiva tramite i suoi organi; organi, però, ormai dissolti.

⁵³ CARINCI, *L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci*, cit., 2847. La notifica degli atti al legale rappresentante è possibile solo ove questi risieda nel Comune di domicilio fiscale della società (Cass. 24 luglio 2012 n. 13016; Cass. 30 maggio 2012 n. 8637).

⁵⁴ L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 19 febbraio 2015 n. 6, § 13.4, ha specificato che la società, prima della cancellazione, può avvalersi dell'elezione di domicilio contemplata dall'art. 60, co. 1 lett. d) del d.P.R. 600/73.

Con la conseguenza di considerare inammissibili gli atti introduttivi del giudizio proposti in proprio dagli ex liquidatori, amministratori o soci, che, tuttavia, possono avere l'interesse ad impugnare l'atto.⁵⁵

Anche in questo caso emerge la concreta violazione del diritto di difesa ai sensi dell'art. 24 Cost.

⁵⁵ In ogni caso, se può sostenersi che liquidatori, amministratori e soci non abbiano titolo per ricorrere in proprio; tuttavia, essi sono certamente titolari del diritto d'intervento ex art. 14 d.lgs. n. 546/1992.