

Estinzione delle società: l'articolo 28 comma 4 Decreto legislativo n. 175/2014 non ha efficacia retroattiva

11 Dicembre 2019

Maurizio Villani, Lucia Morciano

Indice:

1. Il principio di diritto sull'irretroattività dell'articolo 28 Decreto legislativo n. 174/2015
2. La giurisprudenza di legittimità
3. La giurisprudenza di merito
4. Conclusioni

1. Il principio di diritto sull'irretroattività dell'articolo 28 Decreto legislativo n. 174/2015

Il **differimento quinquennale**, operante nei soli confronti dell'Amministrazione e degli altri enti creditori o di riscossione, con riguardo a tributi o contributi, degli **effetti dell'estinzione della società**, previsto dal Decreto Semplificazioni (articolo 28 Decreto legislativo n.175/2014), "*si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese ... sia presentata nella vigenza di detto decreto (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente)*". In altre parole, tale disposizione normativa **non ha effetto retroattivo** e, dunque, non si applica alle società che hanno richiesto la cancellazione prima del 13 dicembre 2014 (**Cass. n. 6743 del 2 Aprile 2015**).

Predetta sentenza, pronunciata dalla Corte di Cassazione, è la prima del filone giurisprudenziale maggioritario che ha sostenuto l'irretroattività del differimento quinquennale dell'estinzione delle società, previsto al comma 4 dall'articolo 28 citato.

2. La giurisprudenza di legittimità

Nella citata pronuncia (**Cass.n.6743/2015**) i giudici di legittimità hanno statuito **che l'articolo 28, comma 4, del Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva**. Ne consegue che il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'Amministrazione Finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'articolo codice civile, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto Decreto legislativo., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente.

In tale occasione, il Supremo Consesso ha messo in evidenza che *“La norma, pertanto (contrariamente a quanto talora sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale e non "procedurale", in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione: il caso in esame, cioè, è del tutto diverso da quello di interventi normativi che, a esempio, incidano sulla disciplina dei termini del processo tributario o prolunghino i termini di accertamento o introducano nuovi parametri di settore e che, per loro natura, possono applicarsi a fattispecie processuali o sostanziali precedenti”*.

La Corte di Cassazione ha chiaramente evidenziato la natura sostanziale della norma nella parte in cui essa va ad incidere direttamente sulla capacità giuridica della società cancellata dal Registro delle Imprese.

I giudici di legittimità hanno, altresì, sostenuto che la possibilità di disciplinare in maniera retroattiva gli effetti derivanti dall'estinzione delle società dipende dal contenuto precettivo della norma che la prevede; né l'articolo 28, né la relazione illustrativa al Decreto Legislativo, affrontano la questione dell'eventuale efficacia retroattiva della norma.

In tal senso si è espressa la Suprema Corte anche nella sentenza **n. 15648 del 24 luglio 2015** ribadendo *“la normativa sopravvenuta appena ricordata opera su un piano sostanziale e non "procedurale". Ne consegue che la stessa non autorizza ad attribuire effetti di sanatoria in relazione ad atti notificati a società già estinte per le quali la richiesta di cancellazione e l'estinzione siano intervenute anteriormente al 13 dicembre 2014”*(in senso conforme Cass.Civ.,18 settembre 2015 n. 18385; Cass.Civ. ordinanza 28 settembre 2016, n. 19142).

Sul punto, condividendo il principio ermeneutico della sentenza del 2015, si è pronunciata recentemente la **Suprema Corte, con ordinanza n. 20752/2017**, decretando l'irretroattività dell'articolo 28 comma 4 del Decreto legislativo n.174/2015 per le società cancellate prima del 13 dicembre 2014; più nel dettaglio, nella citata ordinanza si legge: *“l'articolo 28, comma 4, del Decreto legislativo. 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva. Ne consegue che il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'articolo 2495, comma 2, del codice civile., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese sia presentata nella vigenza della nuova disciplina”*.

In un'altra decisione, la n. **23029/2017**, i giudici di legittimità hanno sottolineato che *“..con riguardo all'effetto estintivo delle società (sia di persone che di capitali) derivante dalla cancellazione dal registro delle imprese in base alla riforma del diritto societario attuata dal Decreto Legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, occorre subito precisare che il "Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175, articolo 28, comma 4, in quanto recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa (neppure implicita) ne' efficacia retroattiva, sicchè il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'articolo 2495 codice civile , comma 2 - operante nei confronti soltanto dell'Amministrazione Finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi - si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto Decreto legislativo., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente" (Cass. sez. 5, 6743/15, 7923/16, 8140/16; sez. 6-5, 15648/15, 19142/16, 11100/17)”*.

3. La giurisprudenza di merito

Dello stesso avviso è anche la **giurisprudenza di merito degli ultimi anni, che ha condiviso il principio ermeneutico dell'irretroattività dell'articolo 28 comma 4 Decreto legislativo n.175/2014.**

In prima battuta si è espressa sull'interpretazione di suddetta normativa la **Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, con sentenza del 23.1.2015**, che ha affermato *“[...]la nuova norma (articolo 28, comma 4, del Decreto legislativo. n. 175/2014) che prevede il differimento di 5 anni degli effetti dell'estinzione delle società ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, sembrerebbe essere a carattere procedimentale, con il rischio di una applicazione retroattiva, quindi a soggetti cessati prima dell'entrata in vigore della stessa. Va però considerato che nell'ordinamento devono essere valorizzate quelle norme che possono essere definite “parasostanziali”, che intervengono sulla disciplina delle prove, come quella del Decreto legislativo. 175/2014. Questo tipo di norme, anche se disciplinano gli accertamenti, non possono ritenersi a carattere procedimentale e, quindi, non possono avere effetto retroattivo”*.

Precisamente, il citato Decreto Semplificazioni, modificando l'articolo 36 del D.P.R.n.602/1973, ha traslato a carico del liquidatore l'onere di provare di aver dato priorità, in sede di liquidazione, al soddisfacimento dei crediti tributari oppure di aver soddisfatto crediti di ordine superiore; di converso, tale onere nella “vecchia” formulazione dell'articolo 36 era posto a carico dell'Ente creditore.

Alla luce di tanto, il Decreto legislativo citato, quindi, **ha prodotto un'inversione dell'onere della prova, incidendo su un aspetto che va oltre i profili procedurali dell'accertamento e, pertanto, non può produrre effetti anche per il passato.**

La decisione della C.T.P. Emilia-Romagna è stata la prima pronuncia giurisprudenziale in materia;

tale sentenza ha trovato subito positivo riscontro nella successiva pronuncia della **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia** che con sentenza del **5 febbraio 2014** ha stabilito: *“Va rilevato, ancora, sempre sul piano normativo, che, nelle more del giudizio, è entrato in vigore il Decreto legislativo. 21 novembre 2014, n. 175 [...] Si tratta, a giudizio di codesto giudicante, di una norma non già di natura interpretativa, ma in grado di modificare ed innovare, con effetti costitutivi, l'ordinamento giuridico, con il corollario che, la stessa, non può che disporre per l'avvenire, alla stregua del principio generale espresso dall'articolo 11, comma 1, delle disposizioni sulla legge in generale”*.

I giudici di primo grado, concludono correttamente: *“Di conseguenza, lo **jus superveniens**, a cui va attribuita natura sostanziale, non può incidere sul regime che presiede le società già cancellate dal registro delle imprese, né sui rapporti giuridici già esauriti, come quello investito dalla presente controversia: non pare revocabile in dubbio, pertanto, che il citato comma 4 dell'articolo 28 non possa avere prodotto la reviviscenza di una società in guisa da sterilizzare gli effetti di un evento estintivo già prodotti”*.

Pertanto, è di tutta evidenza che vi sono dei problemi sostanziali sottesi all'applicazione retroattiva della norma, e cioè **l'impossibilità di creare ex post, tramite una norma sopravvenuta, una “reviviscenza fittizia”, ai soli fini fiscali, di una persona giuridica in realtà cancellata ed estinta**.

Sul punto, la **CTP di Catania**, con sentenza n. **11123 del 28 ottobre 2016**, Sez. XIV, si è posta in linea con l'orientamento giurisprudenziale e dottrinale che esclude la natura procedimentale e, in particolare, l'efficacia retroattiva dell'articolo 28, comma 4 cit., con ciò indirettamente confermando che **la norma potrà legittimamente applicarsi solo nei confronti di quelle società che abbiano fatto richiesta di cancellazione dal registro delle imprese a partire dalla data del 13 dicembre 2014**(in senso conforme CTP Bergamo n.62/02/17).

Inoltre, la **CTP Brescia**, con sentenza n.837/2016 ha precisato che **tale novella legislativa non ha efficacia retroattiva**, atteso che l'articolo 11 delle Preleggi che dispone che *“la legge non può disporre che per l'avvenire”* e dell'articolo 3, comma 1 dello Statuto del contribuente, il quale prevede che *“le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo salvi i casi d'interpretazione autentica”* (Cass.S.U. n.4060/2010 e Cass. n.6743/2015).

In ultimo, tale orientamento giurisprudenziale inerente l'irretroattività dell'articolo 28 citato, è stato ribadito recentemente dalla **CTR Lazio nella sentenza n.1167/2019**.

In tale decisione, i giudici di seconde cure hanno affermato **che l'estinzione ritardata di una società, che ai fini fiscali si allunga a cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese, non può avere effetto per il passato**. Difatti, non si tratta di una norma che rechi una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi o delle procedure di accertamento o di riscossione e non ha valenza interpretativa; **per cui la sua efficacia è limitata ai casi in cui la società sia cancellata con richiesta successiva al 13/12/2014 (data di entrata in vigore della disposizione normativa)**.

Sulla base dell'orientamento giurisprudenziale suesposto che **esclude** la natura procedimentale e, in particolare, **l'efficacia retroattiva dell'articolo 28, comma 4** (ossia l'estensione dell'efficacia degli atti di accertamento trascorsi cinque anni dalla cancellazione del Registro delle imprese), con ciò confermando che la norma potrà legittimamente applicarsi solo nei confronti di quelle società che abbiano fatto richiesta di cancellazione dal registro delle imprese a partire dalla data del 13 dicembre 2014.

4. Conclusioni

Alla luce di tale iter argomentativo della giurisprudenza di legittimità e di merito, si conclude che non è possibile applicare retroattivamente l'articolo 28 comma 4 del Decreto legislativo n.174/2015, che prevede l'estinzione della società dopo 5 anni dalla cancellazione dal registro delle imprese per quanto riguarda i crediti erariali.

Orbene, tale efficacia si riferisce alle società cancellate con richiesta successiva al 13/12/2014.

TAG: società, fallimento della società, imprese

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.
