

La cancellazione della società a responsabilità limitata e la notifica successiva di atti impositivi

ANDREA CRENCA

SOMMARIO:1. Premessa. 2. Esistenza di un contenzioso tributario al momento della cancellazione; 3. Notifica, successivamente alla cancellazione, di atto impositivo valido ed efficace ex articolo 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014; 4. Notifica di atto impositivo decorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione. 5. Conclusioni

1. Premessa

La cancellazione di una società a responsabilità limitata dal Registro delle imprese comporta l'immediata estinzione del soggetto giuridico, una volta completato l'iter procedimentale previsto dal combinato disposto degli artt. 2495 e 2492 c.c.

Tuttavia, per impedire che la cancellazione di una società vanifichi eventuali pretese erariali, l'articolo 28, comma 4, del D.lgs. 21/11/2014, n. 175 (c.d. Decreto Semplificazioni), in vigore dal 13/12/2014, prevede un'importante deroga al principio dell'effetto costitutivo testé delineato. In base a tale norma, con lo scopo di garantire la validità degli atti di accertamento e di altri analoghi (meglio specificati più avanti), l'estinzione della società ha effetto trascorsi cinque anni dalla relativa richiesta presentata al Registro delle imprese.

Va precisato che il presente lavoro considera i debiti fiscali accertati in capo alla società, ragion per cui i creditori sociali non soddisfatti (fra cui può rientrare l'Agenzia delle Entrate) possono far valere i loro diritti nei confronti dei soci solo nei

limiti delle somme da questi eventualmente riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, come stabilito dall'articolo 2495, comma 3, c.c.

Per quanto, invece, può attenersi a un'autonoma colpa del liquidatore, va precisato che, in tal caso, si applica l'articolo 36 del D.P.R. 29/09/1973 n. 602, secondo cui tale responsabilità deve essere accertata, in via autonoma, con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. 29/09/1973, n. 600. Procedimento analogo, con notificazione *ad hoc* ai soci, ha luogo qualora il Fisco ritenga che, in fase di bilancio finale di liquidazione, siano state distribuite somme maggiori di quelle dichiarate (v. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza del 12/02/2025, n. 3625). Per completezza, segnalo che il D.P.R. 602/73 sarà abrogato, a decorrere dal 01/01/2027, in virtù della riorganizzazione che porterà all'entrata in vigore del nuovo Testo Unico della Riscossione.

Ciò premesso, occorre dunque prestare la massima attenzione a tre diverse fattispecie che possono presentarsi, distinguendo i seguenti casi:

- esistenza di un contenzioso tributario al momento della cancellazione;
- notifica, successivamente alla cancellazione, di atto impositivo, valido ed efficace ex articolo 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014;
- notifica di atto impositivo decorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione.

2. Esistenza di un contenzioso tributario al momento della cancellazione

In questa eventualità, l'effetto che produce la cancellazione nel processo tributario consiste nell'interruzione del processo medesimo: si tratta cioè di un fatto che comporta una stasi, poiché la società perde la capacità di stare in giudizio. Ciò si verifica in virtù dell'articolo 40, comma 1, lettera a), del D.lgs. 31/12/1992, n. 546, secondo cui il processo è interrotto per la cessazione della capacità di stare in giudizio della parte,

circostanza che si presenta in caso di cancellazione della società, concetto del resto analogo a quello espresso dall'articolo 299 c.p.c.

L'interruzione deve essere dichiarata dal giudice con ordinanza, ma l'evento produce effetti dal momento del deposito. Giacché i debiti tributari non si estinguono per effetto dell'estinzione, il contenzioso può essere riassunto nei confronti dei soci subentrati nei rapporti debitori, i quali rispondono solo nei limiti quantitativi di quanto eventualmente riscosso in fase di liquidazione, giacché l'articolo 2495 c.c., comma 3, limita il diritto patrimoniale dei creditori alle somme incassate.

Assodato, dunque, che l'estinzione ha un effetto costitutivo immediato, i debiti tributari si trasferiscono ai soci a titolo di successione e trova applicazione l'articolo 110 c.p.c., per il quale, quando la parte viene meno, il processo è proseguito dal successore universale. Questa ripresa non comporta la costituzione di un nuovo rapporto, perché a detto successore non spettano poteri diversi ed egli non può quindi proporre nuove domande. Ciò che in questa sede preme molto sottolineare è il profilo della legittimazione: il liquidatore perde la capacità di stare in giudizio per conto della società, contrariamente alla fattispecie ex articolo 28, comma 4, del D.lgs. n. 175/2014, di cui parlerò più avanti. E' significativa, a questo proposito, l'Ordinanza della Corte di Cassazione n. 13386 depositata il 17/05/2019, con la quale è stato dichiarato inammissibile il ricorso tributario proposto dal liquidatore, in nome di una S.r.l. ormai cancellata, giacché egli non conservava alcun potere di rappresentanza.

Dal punto di vista procedurale, per la riassunzione, è necessario, ai sensi dell'articolo 43 del D.lgs. 546/1992, presentare, entro il termine perentorio di sei mesi dalla data in cui è stata dichiarata l'interruzione, un'istanza di trattazione, indirizzata al Presidente della Sezione avanti la quale pende il processo. L'atto deve far presente l'accaduta estinzione della società, la successione dei soci e l'intendimento di proseguire la causa. Per completezza, segnalo che il D.Lgs. 546/1992 verrà

sostituito, a partire dal 01/01/2027, dal Testo Unico della Giustizia Tributaria.

Se vi sono più successori della società, la ripresa può essere chiesta anche da uno solo di essi; al riguardo, però, va precisato che, in seguito, una volta riattivato il processo, si verificherà l'esigenza di integrazione del contraddittorio nei confronti di tutte le parti, trattandosi di un caso di litisconsorzio necessario previsto dall'articolo 102, comma 1, del c.p.c. Infatti, secondo la Corte di Cassazione (si veda, per esempio, l' Ordinanza n. 6772 del 13 marzo 2024), qualora un creditore decida di agire per un debito della società estinta, sorge un litisconsorzio di natura processuale tra i soci, in quanto la decisione non può che pronunciarsi in confronto di più parti. In altri termini, nel momento in cui anche uno solo dei soci agisca o sia convenuto in giudizio, si impone il coinvolgimento degli altri per assicurare l'unità della sentenza.

3. Notifica, successivamente alla cancellazione, di atto impositivo, valido ed efficace ex articolo 28, comma 4, del D.lgs. n. 175/2014;

Ho prima accennato al fatto che, onde impedire che l'estinzione di una società vanifichi le pretese erariali, la normativa tributaria, per effetto del citato articolo 28, comma 4, del D.lgs. n. 175/2014, prevede un'importante deroga al principio dell'effetto costitutivo della cancellazione: è consentito continuare a notificare validamente atti di accertamento, liquidazione, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, fino a cinque anni dalla richiesta di cancellazione presentata al Registro delle imprese; si è parlato, a questo proposito, di "reviviscenza fiscale".

Il ricorso contro questi atti va proposto dal liquidatore, che mantiene la legittimazione per i descritti cinque anni; è quindi evidente la notevole differenza con la situazione analizzata prima, cioè quella in cui esisteva già un contenzioso tributario al momento della cancellazione.

Un aspetto importante riguarda il destinatario della notifica dell'atto impositivo, argomento delicato proprio perché la società è giuridicamente cancellata e la norma più volte menzionata nulla specifica. A tale riguardo, sia la giurisprudenza (v. da ultimo, Corte di Cassazione, Ordinanza del 22.01.2026 n. 1455) che l'Agenzia delle Entrate (v. Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, pagina 51) asseriscono che la notifica è validamente compiuta presso l'ultima sede che risultava al momento della cancellazione.

Ove non sia stato materialmente possibile eseguire la notifica perché la sede è chiusa o non più esistente, si applica l'articolo 145, comma 1, ultima parte, del c.p.c., secondo cui la notificazione può pure essere effettuata alla persona fisica che rappresenta la società, ovvero al liquidatore. Sul tema si è soffermata opportunamente Maria Palma Iaccarino, nell'articolo "La criticità della *perpetuatio* implicita nei poteri degli *ex* liquidatori delle società cancellate ma fiscalmente "vive", in virtù della *fictio iuris* imposta dall'art. 28, comma 4, D.lgs. n. 175/2014", in Rivista Telematica di Diritto Tributario (Pacini Giuridica) del 18/02/2025, che ha rilevato le difficoltà che si potrebbero incontrare nel notificare l'atto al liquidatore, che, nel frattempo, potrebbe essere non più reperibile o addirittura defunto. In questo scenario, è consigliabile che la società mantenga attiva la propria casella PEC per tutti i cinque anni, per scongiurare l'eventualità che un avviso di accertamento diventi definitivo, in quanto non impugnato.

In sostanza, come confermato dalla giurisprudenza (si veda, *ex multis*, l'Ordinanza della Corte di Cassazione Civile Ordinaria, Sezione 5, n. 1455, pubblicata il 22/01/2026), l'articolo 28 viene interpretato nel senso che il liquidatore conserva tutti i poteri di rappresentanza della società, sul piano sostanziale e processuale, con la conseguenza che egli può opporsi alle pretese tributarie, mentre gli *ex* soci non sono legittimati in tal senso.

4. Notifica di atto impositivo decorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione, viene.

Un'altra eventualità concerne la notifica dell'avviso di accertamento qualora l'articolo 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 non sia applicabile, giacché sono trascorsi i cinque anni. Prescindendo in questa sede dai possibili profili di prescrizione e di nullità di un simile atto, in questa situazione la società è cancellata totalmente anche dal punto di vista tributario, con la conseguenza che, siccome non esiste più un soggetto sociale, i rapporti, in linea di principio, vengono trasferiti ai soci, giacché, a seguito dell'estinzione della società, si determina un fenomeno di tipo successorio: perciò, i soci subentrano nelle medesime obbligazioni della società, come, del resto, avevano stabilito le ormai famose sentenze della Corte di Cassazione nn. 6070, 6071 e 6072 del 12/03/2013.

Sul punto è intervenuta efficacemente l'Ordinanza del 09/01/2024, n. 753, della Quinta Sezione Civile della Corte medesima, dalla quale si desume, a parere dello scrivente, che, laddove non sia applicabile il succitato articolo 28, sono da considerarsi valide le notificazioni di atti impositivi relativi a una società cancellata, se notificati, dopo l'estinzione, agli ex soci, o anche solo a qualcuno di essi. La Corte ha peraltro stabilito che la notifica può essere anche effettuata in modo collettivo presso l'ultimo domicilio della società, riallacciandosi quindi all'articolo 65, comma 4, del D.P.R. 29/09/1973 n. 600, che tratta degli eredi del contribuente. Già in tempi meno recenti la Corte di Cassazione si era espressa in termini analoghi con l'Ordinanza n. 12953 del 23 maggio 2017.

Secondo la Corte sono dunque efficaci le notificazioni di atti impositivi intestati alla società estinta se notificati anche solo a taluno degli ex soci, poiché, a seguito della cancellazione della società essi subentrano nelle medesime obbligazioni inadempite della società e pertanto ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione.

5. Conclusioni.

In definitiva, prospettandosi la cancellazione di una società a responsabilità limitata (o, più in generale, di una società di capitali), andrà tenuto ben presente quanto esposto. Con particolare riferimento alla possibilità che l'Agenzia delle Entrate notifichi atti impositivi ex articolo 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014, suggerisco di adottare adeguati accorgimenti, dei quali il più importante è il mantenimento dell'operatività della casella sociale PEC per i cinque anni successivi alla richiesta di cancellazione al Registro delle imprese, allo scopo di evitare il rischio di definitività, cioè la circostanza che l'avviso di accertamento diventi conclusivo per mancata impugnazione. In tale eventualità, peraltro, i soci potranno discutere gli eventuali vizi dell'atto solo in un momento successivo, cioè quando l'Ufficio emetterà un provvedimento finalizzato alla riscossione o una cartella esattoriale direttamente a loro nome (rischio di riscossione successiva), pur sempre nei limiti di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione. È anche raccomandabile, ancorché di ardua realizzazione pratica, che l'ultimo liquidatore mantenga la propria reperibilità e disponibilità per tutto il periodo indicato, onde mantenere viva la possibilità di impugnazione.