Sommario 6/2025

Editoriale 3

Approfondimenti dottrinali

Accertamento
- Perdite pregresse e accertamento tributario: la Cassazione riscrive la decorrenza del termine di decadenza" 4
- Società estinte: parola definitiva alle Sezioni Unite 8

Diritto penale tributario
- Il pagamento del debito tributario tra ravvedimento operoso e patteggiamento 12

Riscossione
- L'intimazione di pagamento 15

Pratica professionale e contenzioso

Ricorso e contenzioso tributario
- Ricorsi e appelli tributari: è fondamentale argomentare in maniera adeguata 19

Difesa penale
- Il riconoscimento dei costi nella determinazione dell'imposta evasa 22

Imposte e tasse

Altri tributi-TARES
- TARES e classificazione delle attività: rilevanza dei criteri oggettivi nella determinazione della tariffa 28

Imposte sui redditi
- Anticipazione TFR in busta paga e sanzioni 32

Fiscalità internazionale

Pianificazione fiscale internazionale
- La fiscalità del cash pooling: un prontuario per evitare contestazioni 36

Rubrica

Casi questioni e soluzioni
- Criteri di accesso al regime premiale ISA periodo d'imposta 2024 40

SOCIETÀ ESTINTE: PAROLA DEFINITIVA ALLE SEZIONI UNITE

Art. 2495 c.c. *- Art. 36 D.P.R. 602/1973 - Art. 28, c. 4 D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 - Sentenza SS.UU. 12.02.2025, n. 3625*

La sentenza delle Sezioni Unite 12.02.2025, n. 3625 rappresenta una svolta decisiva nella responsabilità dei soci di società di capitali ormai estinte. Per anni dottrina e giurisprudenza si sono divise tra l'art. 2495 c.c., che consente ai creditori di rivalersi sui soci fino alle somme distribuite in fase di liquidazione, e l'art. 36 D.P.R. 602/1973, che impone ai soci di rispondere dell'imposta "virtuale" maturata negli ultimi esercizi e in liquidazione. Con il suo intervento, la Corte ha chiarito che il semplice trasferimento del debito dalla società ai soci non può realizzarsi senza un atto impositivo notificato direttamente a ciascun socio. Inoltre, ha ribadito che, per 5 anni dopo la cancellazione dal Registro, la società mantiene capacità processuale esclusivamente per il tramite dell'ultimo liquidatore, e i soci potranno agire solo sollecitando o sostituendo quest'ultimo.

FATTI DI CAUSA ED INTERVENTO DELLE SS.UU.	⇨	Una società di capitali, già in liquidazione, viene cancellata dal Registro delle imprese mentre pende un giudizio promosso dall'Agenzia delle Entrate contro l'ente per recuperare maggiori imposte.	
	⇨	Dopo la cancellazione, l'Ufficio riassume il processo nei confronti degli ex soci, richiamando il «fenomeno successorio» ex art. 110 c.p.c. e sostenendo che la loro legittimazione passiva discende automaticamente dall'estinzione della società.	
	⇨	I soci eccepiscono l'assenza di interesse ad agire del Fisco e il proprio difetto di legittimazione perché non destinatari di somme in sede di liquidazione.	
	⇨	L'intervento del giudice tributario d'appello	⇨ La Commissione regionale rigetta le eccezioni in quanto reputa sufficiente la mera successione per attrarre i soci nel processo pendente sull'avviso notificato alla società.
	⇨	La conseguenza del *decisum* e il ricorso per Cassazione	⇨ I soci ricorrono per cassazione e la sezione semplice rimette gli atti alle Sezioni Unite per dirimere i contrasti giurisprudenziali.
QUESTIONI GIURIDICHE RIMESSE	⇨	Estensione dell'accertamento societario ai soci	⇨ La questione verte sul chiarimento secondo cui se, estinta la società, l'avviso già notificato all'ente possa valere, senza ulteriori atti, a fondare la responsabilità tributaria dei soci ai sensi dell'art. 2495 c.c. o dell'art. 36 D.P.R. 602/1973.
	⇨	Legittimazione processuale nel quinquennio dopo la cancellazione	⇨ La questione verte sul chiarimento secondo cui se, durante i 5 anni di "sopravvivenza" processuale previsti dall'art. 28, c. 4 D.Lgs. 175/2014, i soci possano sostituirsi all'ultimo liquidatore nell'impugnare o proseguire il giudizio relativo ai debiti dell'ente.
SOLUZIONI DELLE SEZIONI UNITE	⇨	Le sezioni unite forniscono chiarimenti specifici riguardante vai aspetti controversi stabilendo: - la necessità di un atto impositivo autonomo in quanto la responsabilità dei soci non può derivare "in automatico" dall'avviso emesso contro la società; - il ruolo esclusivo del liquidatore nel quinquennio, inteso quale unico soggetto legittimato a impugnare o proseguire le liti dell'ente; - la sussistenza di un onere probatorio a carico del Fisco riguardo alla dimostrazione della distribuzione di attivo o di somme ai soci: non è il socio a dover provare il contrario in fase di riscossione.	

APPROFONDIMENTI

FONDAMENTI NORMATIVI DELLA RESPONSABILITÀ DEI SOCI

LE REGOLE CIVILISTICHE

Il sistema giuridico italiano prevede due fonti principali per la responsabilità dei soci dopo lo scioglimento. La prima di queste norme è rappresentata dall'art. 2495 c.c., il quale consente ai creditori di rivalersi "fino alle somme riscosse" in sede di liquidazione. In sostanza, base all'art. 2495 c.c. "*Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società*".

LA DISCIPLINA DELLA RISCOSSIONE E IL SUO SUPPORTO

La seconda norma che si riferisce alla responsabilità dei soci attiene al disposto dell'art. 36 D.P.R. 602/1973: norma in base alla quale è possibile estendere il recupero dell'imposta sulle somme incassate negli ultimi 2 esercizi e nella fase di liquidazione.

LA PRESA DI POSIZIONE DELLE SEZIONI UNITE

Le Sezioni Unite hanno evidenziato che queste norme coesistono ma non si sovrappongono nel meccanismo procedurale: l'accertamento nei confronti della società estinta resta distinto dall'atto impositivo rivolto ai singoli soci.

Solo quest'ultimo legittima l'iscrizione a ruolo e la successiva esecuzione patrimoniale e in assenza di un atto autonomo, ogni tentativo di recupero forzoso sui soci è viziato da nullità, poiché mancherebbe il presupposto impositivo imprescindibile in base al principio del contraddittorio e della garanzia della difesa.

AVVISO DI ACCERTAMENTO INDIVIDUALE E PRESUPPOSTO

Il fulcro della sentenza in commento risiede nel riconoscimento del valore giuridico dell'avviso di accertamento individuale. In pratica, per trasferire la pretesa tributaria ai soci, l'Amministrazione Finanziaria deve notificare loro un atto specifico, completo di motivazioni e calcoli delle somme percepite.

LA RATIO DEL DECISUM

Questo approccio tutela il principio del giusto processo, obbligando il Fisco a fornire piena chiarezza sulle ragioni del proprio operato e a consentire ai soci di esercitare il contraddittorio su dati certi.

Tale conclusione si allinea ai principi di ragionevolezza e proporzionalità sanciti dalla Corte costituzionale in tema di doveri informativi dell'Amministrazione.

CAPACITÀ PROCESSUALE DELLA SOCIETÀ ESTINTA: SPUNTI DI RIFLESSIONE

Secondo l'art. 28, c. 4 D.Lgs. 175/2014, la società mantiene capacità giuridica e processuale per 5 anni dalla cancellazione dal Registro delle Imprese, esercitata in via esclusiva dall'ultimo liquidatore. Questa finzione legale garantisce la chiusura delle pendenze fiscali e contributive, ma pone una sfida operativa: se il liquidatore non impugna gli atti sfavorevoli, i soci restano temporaneamente privi di legittimazione per difendersi.

Le Sezioni Unite sottolineano come, trascorso il quinquennio, i soci possano finalmente subentrare e insinuare le proprie doglianze sugli accertamenti notificati all'ente. Nell'intervallo, l'inerzia del liquidatore può trasformarsi in un ostacolo insormontabile.

QUESTIONI RIMESSE ALLE SEZIONI UNITE: ESTENSIONE AUTOMATICA DELL'ACCERTAMENTO AI SOCI

Una delle questioni più controverse sottoposte alle Sezioni Unite riguardava l'efficacia automatica dell'avviso di accertamento originario, notificato alla società prima della cancellazione, nei confronti dei singoli soci. In altre parole, si chiedeva se la responsabilità tributaria trasferita per effetto dell'art. 2495 c.c. e dell'art. 36 D.P.R. 602/1973 potesse prescindere dalla notifica di un atto impositivo autonomo, inglobando in un unico procedimento l'esito dell'accertamento societario. Tale profilo toccava il cuore del principio del contraddittorio: se l'avviso originario fosse stato considerato sufficiente, i soci non avrebbero avuto modo di discutere importi e ragioni specifiche delle somme attribuite, venendo privati di una tutela difensiva individuale. Le Sezioni Unite hanno chiarito che la mera successione passiva non elimina l'esigenza di un atto dedicato, salvaguardando così il diritto di ciascun socio a contestare puntualmente le cifre e le motivazioni poste alla base del debito tributario.

LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE E RUOLO DEL LIQUIDATORE

Un secondo nodo sottoposto al vaglio delle Sezioni Unite concerneva la durata e l'estensione della capacità processuale della società estinta, in virtù dell'art. 28, c. 4 D.Lgs. 175/2014, e il potere sostitutivo dei soci rispetto all'ultimo liquidatore. La disciplina prevede un "limbo" quinquennale

in cui la società mantiene la personalità giuridica, ma solo il liquidatore può agire o difendersi. La questione sollevata era se, trascorso questo termine, i soci potessero intervenire d'ufficio per colmare eventuali inerzie del liquidatore o se fosse necessario un intervento legislativo ad hoc. Le Sezioni Unite hanno confermato la sacralità del periodo transitorio, rimettendo ai soci reali la responsabilità di monitorare l'operato del liquidatore e di promuovere tempestive azioni, senza riconoscere loro un'automatica legittimazione sostitutiva finché permanga la capacità processuale dell'ente.

SOLUZIONI FORNITE DALLE SEZIONI UNITE

Per dirimere questi dubbi, le Sezioni Unite hanno adottato soluzioni concrete.

ATTO IMPOSITIVO INDIVIDUALE

Nessuna iscrizione a ruolo o pignoramento sui soci può ver luogo senza un proprio avviso di accertamento, completo di motivazioni e calcoli relativi agli importi pretesi dal Fisco.

TUTELA DEL CONTRADDITTORIO

I soci, qualora chiamati in causa, devono poter impugnare le singole voci di debito, contestando in via autonoma cifre e ragioni di fatto e di diritto e per tali ragioni devono avere piena contezza e diritto al contraddittorio.

RAFFORZAMENTO DEL RUOLO DEL LIQUIDATORE

Entro 5 anni, spetta esclusivamente al liquidatore promuovere o resistere nel giudizio tributario, mentre i soci devono vigilare e sollecitarne l'intervento.

ESERCIZIO EVENTUALE DI SOSTITUZIONE

Qualora il liquidatore resta inattivo, il socio può chiedere al giudice l'ammissione in sostituzione, in modo da non perdere i termini.

In pratica il socio può chiedere di sostituire il liquidatore inerte ogni volta che c'è un atto sfavorevole notificato alla società (ad esempio: avviso di accertamento, cartella, sentenza di primo grado) il liquidatore non lo ha tempestivamente impugnato entro i termini di legge.

Più in dettaglio il socio può intervenire sostitutivamente, presentando, entro lo stesso termine, un atto di impugnazione o una memoria difensiva con cui rammenti al giudice la mancata iniziativa del liquidatore e contestualmente richieda di essere ammesso in sostituzione del liquidatore ai sensi degli artt. 110 c.p.c. (successione nel processo) e 28, c. 4 D.Lgs. 175/2014.

In sostanza, finché dura la capacità processuale della società, il socio può "prendere il posto" del liquidatore inattivo, a patto di:

1. agire entro i termini di impugnazione;
2. documentare l'inerzia del liquidatore (ad es. assenza di appello o memoria entro i 60 giorni);
3. proporre un atto difensivo completo (eccezioni di legittimazione, motivi di merito, prova delle somme incassate).