

La pretesa erariale nei confronti delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese



Nicola Daina

Dottore in Giurisprudenza (Università Cattolica del Sacro Cuore, Milano)

In quali forme, tempi e nei confronti di quali soggetti, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di esercitare l'azione di accertamento anche in seguito alla cancellazione della società dal registro delle imprese

1.

Premessa

La questione dell'estinzione della società di capitali in relazione ai debiti erariali viene qui intesa come le condizioni che consentono all'Amministrazione finanziaria di riscuotere il credito erariale pendente nei confronti di una società ormai cancellata dal registro delle imprese. Il problema si pone con riguardo ad eventuali cancellazioni palesemente "pretestuose", ossia finalizzate a evitare l'accertamento erariale. È dunque necessario comprendere se, in che forme, tempi e nei confronti di quali soggetti, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di esercitare l'azione di accertamento anche in seguito alla cancellazione della società dal registro delle imprese.

2.

Il quadro normativo

A partire dal momento della cancellazione, la società non è più esistente. Tale conclusione discende dalla formulazione dell'articolo 2495 comma 2 del Codice civile (di seguito c.c.), in vigore dal 1. gennaio 2004, a seguito della riforma del diritto societario. È vero, infatti, che "fermo restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi".

Nell'attuale formulazione del testo dell'articolo 2495 c.c. è stato inserito un inciso d'esordio (non presente nella previgente norma sulla cancellazione delle società, e cioè nell'articolo 2456 c.c.), secondo cui la cancellazione dal registro delle imprese comporta l'estinzione della società, ed ha quindi efficacia costitutiva e non meramente dichiarativa o presuntiva. Come si vedrà nel prosieguo, l'effetto costitutivo della cancellazione, nell'attuale formulazione della norma di cui ci stiamo occupando, è stato sin da subito riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità^[1].

Dunque, il creditore di una società di capitali qualora a seguito della cancellazione della società non abbia ancora soddisfatto il proprio diritto di credito può agire nei confronti dei soci nei limiti di quanto quest'ultimi hanno percepito in sede di liquidazione. Non solo, il legislatore ha altresì previsto una responsabilità personale del liquidatore se il mancato pagamento dei debiti della società sia dipeso da una sua specifica colpa. Con riguardo ai debiti di natura tributaria la società, ormai estinta, è sottoposta a una disciplina ancor più garantista a favore del creditore erariale. L'Amministrazione finanziaria, infatti, ha la facoltà di emettere il cosiddetto "atto di recupero" ex articolo 36 del Decreto del Presidente della Repubblica (di seguito D.P.R.) n. 602/1973^[2], che coinvolge tre diverse categorie di soggetti (liquidatori, soci, amministratori), ai quali può essere imputata una responsabilità personale in merito al pagamento della pretesa erariale gravante nei confronti della società.

Ai sensi dell'articolo 36, per il pagamento dei debiti erariali accertati nei confronti della società, sussiste:

- a) la responsabilità del liquidatore, a condizione che non provi di aver soddisfatto i crediti erariali anteriormente all'assegnazione dei beni ai soci, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari (comma 1);
- b) la responsabilità del socio, a condizione che, nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, abbia ricevuto danaro o altri beni sociali e nei limiti di quanto percepito (comma 2);
- c) la responsabilità dell'amministratore, a condizione che, negli ultimi due periodi di imposta precedenti alla liquidazione, abbia posto in essere operazioni di liquidazione ovvero abbia occultato attività sociali mediante omissioni nelle scritture contabili (comma 3).

Con riguardo alla portata applicativa dell'articolo 36 D.P.R. n. 602/1973 si constata che l'atto di recupero, sino alla riforma del 2014^[3], era riservato alle mere imposte sul reddito e non anche alle altre imposte quali, ad esempio, l'imposta sul valore aggiunto (IVA). Ciò in forza della previsione normativa contenuta nell'articolo 19 D.Lgs. n. 46/1999, che circoscriveva l'applicazione dell'articolo 36 alle sole imposte sui redditi^[4].

3. **La responsabilità del socio, dell'amministratore e del liquidatore**

Dal mero dettato normativo emerge chiaramente che l'articolo 36 D.P.R. n. 602/1973 non prevede alcuna forma di responsabilità oggettiva nei confronti dei suddetti soggetti per i debiti erariali della società. Invero, tale responsabilità sorge solamente al verificarsi di determinate condizioni, che devono essere espressamente esaminate nell'atto di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate. L'articolo 36, al comma 5, prevede infatti che *"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"*.



Secondo la previsione normativa, dunque, devono essere espressamente indicate nell'atto impositivo le ragioni per le quali si estende al socio o all'amministratore o al liquidatore la responsabilità per i debiti erariali della società estinta. Così si è espressa, a più riprese, la Suprema Corte, statuendo che *"una volta cancellata la società, la responsabilità di soci e liquidatori non è automatica, in quanto l'Erario deve dimostrare la presenza delle condizioni che possono far ritenere responsabili i soci o i liquidatori"*[5].

Come visto, la responsabilità nei confronti del socio sorge solo se egli ha ricevuto, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, danaro o altri beni sociali in assegnazione o ha avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il periodo della liquidazione.

Innanzitutto, l'Agenzia delle Entrate è chiamata a verificare i documenti contabili della società, accertando se durante la liquidazione o nei due anni antecedenti sono stati distribuiti beni o somme di denaro agli allora soci. In tal caso, l'Agenzia delle Entrate, adempiendo all'obbligo di motivazione imposto dalla norma in esame, dovrà precisare nell'atto di recupero quali beni o quali somme sono state percepite dall'allora socio in spregio ai crediti erariali[6].

Analoghe valutazioni sono da farsi per l'accertamento della responsabilità dell'amministratore, il quale, ai sensi del terzo comma dell'articolo 36 D.P.R. n. 602/1973, è chiamato ad adempiere l'obbligazione tributaria gravante nei confronti

della società qualora, in spregio ai crediti erariali, abbia posto in essere operazioni di liquidazione ovvero abbia occultato attività sociali mediante omissioni nelle scritture contabili.

Diversa, invece, è l'ipotesi di responsabilità del liquidatore della società estinta. È condivisa la teoria secondo cui i liquidatori assumendo una responsabilità per fatto proprio, non sono obbligati al pagamento del tributo dovuto dalla società, ma al pagamento di un'equivalente somma, in ragione della scelta di destinare gli attivi risultanti dalla liquidazione ai soci, o ad altri creditori, in luogo del soddisfacimento dei crediti tributari[7]. Tale responsabilità parrebbe quindi assumere una natura sanzionatoria che sorge al verificarsi di una precisa condotta illecita del liquidatore. Particolare importanza è assunta dall'effettiva esistenza del debito tributario, quale presupposto logico fattuale alla configurazione della responsabilità del liquidatore. È vero, infatti, che il liquidatore diviene responsabile solamente quando, trovandosi di fronte alla pretesa erariale, liquida l'attivo a favore dei soci o di altri creditori, proprio in spregio al credito erariale. Dunque è necessario che al momento della liquidazione vi sia una consapevolezza da parte del liquidatore circa l'esistenza del debito fiscale, attraverso una formale iniziativa dell'Agenzia. Diversamente, mancherebbe quella specifica condotta, rappresentata dalla scelta del liquidatore di preferire i soci o altri creditori in luogo dell'erario, necessaria a configurare la fattispecie astratta prevista dall'articolo 36 D.P.R. n. 602/1973. In questi termini si è espressa la Corte di Cassazione, secondo cui *"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 [...]"*[8].

Preme infine rilevare che il legislatore ha recentemente modificato la norma in esame, introducendo un'inversione dell'onere della prova a sfavore del liquidatore. Invero, a seguito di tale riforma, è il liquidatore che per escludere una sua responsabilità ha l'onere di provare *"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"*[9]. In sostanza, la prova che il liquidatore potrà assolvere, verosimilmente già in sede di contraddittorio preventivo, sarà costituita dall'esibizione del bilancio di liquidazione dal quale dovranno necessariamente risultare i pagamenti effettuati ed i beneficiari.

Riassumendo, i presupposti per la configurazione della responsabilità del liquidatore sono: l'esistenza della pretesa erariale della società, l'esistenza di un attivo da liquidare e il mancato pagamento del debito erariale in favore dei soci o di altri creditori.

4. **La giurisprudenza della Corte di Cassazione con riguardo al rapporto sostanziale e a quello processuale**

Con riguardo all'orientamento della giurisprudenza di legittimità in merito alla portata della cancellazione della società dal registro delle imprese, non si può non segnalare lo storico *revirement* ad opera delle sentenze delle Sezioni Unite del 22 febbraio 2010, n. 4060, 4061 e 4062, con cui la Suprema Corte ha stabilito che la cancellazione dal registro delle imprese delle società ne determina l'estinzione anche in caso di creditori insoddisfatti.

Come già anticipato, tale conclusione discende dalla formulazione dell'articolo 2495, secondo comma c.c., secondo cui la cancellazione dal registro delle imprese comporta l'estinzione della società, ed ha quindi efficacia costitutiva e non meramente dichiarativa o presuntiva.

Dunque, secondo questo primo orientamento della Suprema Corte, la società una volta cancellata dal registro delle imprese non può essere chiamata a rispondere di alcun debito (nemmeno qualora si tratti di debiti erariali). Con specifico riferimento alla materia tributaria, ne consegue che un atto impositivo emesso nei confronti di una società inesistente, perché cancellata dal registro delle imprese, è radicalmente nullo^[10]. Rimane salva ovviamente la facoltà dell'Erario di attivare le azioni previste dall'articolo 2495 c.c. e dall'articolo 36 D.P.R. n. 602/1973 nei confronti dei soci, degli amministratori e dei liquidatori^[11].

La Suprema Corte, anche nel 2012, ha ritenuto che *"non si può dubitare del fatto che la cancellazione dal registro delle imprese produca l'estinzione della società anche in presenza di debiti insoddisfatti o rapporti non definiti [...]"*^[12].

Tuttavia le Sezioni Unite, con le sentenze del 12 marzo 2013, n. 6070, 6071, 6072, hanno precisato che l'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese darebbe luogo a un fenomeno successorio, non a titolo particolare, ma di natura universale, ampliando la responsabilità dei soci entro i limiti della quota di partecipazione. La Cassazione, quindi, ha travolto il principio di responsabilità dei soci (e in particolare dei liquidatori), introducendo un più ampio e indefinito concetto successorio che vedrebbe il socio quale *"erede"* universale dei debiti erariali della società.



Sul versante processuale è stata avallata l'applicabilità dell'istituto della successione nel processo ex articolo 110 del codice di procedura civile (di seguito c.p.c.), ritenendo quindi realizzabile il subentro dei soci nella posizione processuale della società^[13]. Quindi, se l'estinzione della società cancellata dal registro interviene in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo del processo, disciplinato dall'articolo 299 c.p.c., con possibile e successiva prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei confronti dei soci^[14].

È infatti vero che nel processo tributario, grazie al richiamo delle disposizioni del codice di procedura civile contenuto nell'articolo 1, comma 2 D.Lgs. n. 546/1992, la disciplina della successione ex articolo 110 c.p.c. è integralmente applicabile.



Diversa è l'ipotesi in cui l'avviso di accertamento non sia stato ancora impugnato al momento della cancellazione della società e non sia ancora scaduto il termine per impugnare. In questo caso sussisterebbe un vero e proprio onere all'impugnazione in capo ai soci, i quali, così facendo, eviterebbero la definizione della pretesa nei confronti della società e di conseguenza impedirebbero all'Agenzia delle Entrate di disporre del titolo giuridico necessario per agire nei loro confronti (ex articolo 36 D.P.R. n. 602/1973).

Per contro, si rileva che di fronte ad un avviso di accertamento intestato e notificato ad una società ormai estinta (e quindi non più esistente) si porrebbe un problema riguardo alla legittimazione ad impugnare. Il ricorso, invero, può essere legittimamente proposto in via esclusiva dal soggetto al quale l'atto è stato consegnato, purché eccipisca in via assolutamente pregiudiziale il proprio difetto di legittimazione, deducendo l'intervenuta estinzione della società. In tal caso, il giudice tributario accoglierebbe il ricorso, rilevando il difetto di legittimazione e dando atto dell'intervenuta estinzione della società. Così ha statuito la Suprema Corte in una recente pronuncia, dove ha cassato la sentenza con cui il giudice di merito aveva accolto l'impugnazione proposta dal liquidatore della società estinta^[15].

Ad ogni modo, qualora il giudice rilevi l'inammissibilità del ricorso non si verifica l'inoppugnabilità dell'atto impugnato, in quanto, essendo intestato e notificato alla società estinta, è giuridicamente nullo.

5. La novella normativa ex articolo 28, comma 4 D.Lgs. n. 175/2014

Il legislatore con l'articolo 28, comma 4 D.Lgs. n. 175/2014, entrato in vigore il 13 dicembre 2014, ha stabilito che *"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 dal Registro delle imprese"*.

In altri termini, la società cancellata dal registro delle imprese, ovvero estinta alla stregua della nuova formulazione di cui all'articolo 2495 c.c., rimane comunque in vita per cinque anni dalla domanda di cancellazione, in relazione agli "atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi".

La norma in esame rappresenta, quindi, una deroga al regime generale, consentendo all'Agenzia delle Entrate di esperire un'autonoma azione contro la società cessata anche dopo la sua formale estinzione, entro però un limite temporale di cinque anni. Dunque, in relazione alla pretesa erariale, la società cancellata dal registro delle imprese non perde la soggettività e la capacità processuale sino a cinque anni dalla richiesta di cancellazione. Da ciò si deduce che l'avviso di accertamento, contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal registro delle imprese, sarà emesso nei confronti della società e notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale, in quanto, a tal fine, l'effetto dell'estinzione si produrrà solamente trascorsi cinque anni dalla data della cancellazione.

La società, ad ogni modo, per evitare spiacevoli inconvenienti (tra cui la definizione dell'avviso di accertamento per omessa impugnazione) potrà avvalersi della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che la riguardano, così come previsto dall'articolo 60 D.P.R. n. 600/1973.

6. Prime interpretazioni

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulla portata applicativa della nuova norma, approfondendo soprattutto gli aspetti riguardanti l'eventuale notificazione degli atti di accertamento. In particolare, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 31/E del 2014, ha affermato che la norma ha efficacia retroattiva, quindi varrebbe tanto per le società già cancellate dal registro delle imprese alla data di entrata in vigore, quanto per le attività di controllo riguardanti periodi precedenti a detta data, fermo restando il rispetto dei termini di prescrizione e decadenza. Nella circolare l'Agenzia ha precisato che "trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento".

Secondo tale impostazione, quindi, la novella normativa entra in vigore con l'articolo 28, comma 4 D.Lgs. n. 175/2014, si applicherebbe anche agli atti oggetto di contenzioso impugnati prima del 13 dicembre 2014. Di parere nettamente difforme è stata la Suprema Corte, la quale, pronunciandosi sulla questione, ha statuito che l'Agenzia delle Entrate ha facoltà di accertare la pretesa erariale nei confronti di società cessate, solo nel caso in cui l'istanza di cancellazione sia pervenuta dopo la data del 13 dicembre 2014, ovvero la data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 175/2014^[16].

Nella sentenza si legge che "occorre perciò concludere che il D.Lgs. n. 175 del 2014, articolo 28, comma 4, recante disposizioni di natura

substantiale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese, non ha efficacia retroattiva e, pertanto, il differimento quinquennale (operante nei soli confronti 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'art. 2495 c.c., comma 2, si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (richiesta che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente)".

È di tutta evidenza, quindi, che la Cassazione, con la decisione n. 6743/2015, ha scelto un orientamento che si discosta da quanto precisato dall'Agenzia nella suddetta circolare.

Secondo la Suprema Corte, infatti, la disposizione in esame non ha una natura procedurale, ma ha carattere costitutivo e in quanto tale non può essere applicata retroattivamente^[17]. La motivazione poggia su alcuni riferimenti normativi, quali: (i) l'articolo 11 delle preleggi, secondo cui la legge dispone per l'avvenire e non ha effetto retroattivo e (ii) l'articolo 3, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente per cui le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, salvi i casi di interpretazione autentica.



In considerazione di questa norma, sorgono comunque alcune perplessità, in specie sulla costituzionalità della norma stessa, tesa a rendere ancora in vita, esclusivamente per la notifica di atti fiscali, una società civilisticamente non più esistente. Non è irragionevole rilevare, infatti, una disparità di trattamento tra gli enti creditori indicati nella disposizione (aventi titolo a richiedere tributi) e tutti gli altri creditori sociali. Tenuto altresì conto che l'articolo 1 della Legge delega n. 23/2014 richiede espressamente il rispetto dell'articolo 3 della Costituzione della Repubblica italiana (ove, come è noto, è sancito il principio di eguaglianza), da cui deriverebbe il divieto di introdurre una disciplina degli effetti estintivi differenziata a seconda della natura dei creditori.

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.retenews24.it/rtn24/wp-content/uploads/2015/03/soldi.jpg> [05.10.2015]

<http://www.forexinfo.it/IMG/arton26275.jpg> [05.10.2015]

<http://www.cisaluniversita.org/sito/images/stories/cassazione-agenzialegale.jpg> [05.10.2015]

<http://www.bagattivalsecchivaredo.it/foto/grandi/amministratore-di-sistema.jpg> [05.10.2015]

[1] Tra tutte, si veda la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 22 febbraio 2010, n. 4062, in cui si statuisce che "l'art. 2495, comma 2, c.c., come modificato dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, art. 4 [...], disciplina gli effetti delle cancellazioni delle iscrizioni di società di capitali (...), prevedendo a tale data la loro estinzione, in conseguenza dell'indicata pubblicità". Secondo tale pronuncia, dunque, la cancellazione dal registro delle imprese comporta l'immediata e definitiva estinzione della società.

[2] Ex articolo 36 D.P.R. n. 602/1973: "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 a 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. 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. I soci o associati, che hanno 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, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si

presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato, salva la prova contraria. Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili. 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. 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. Si applica il primo comma dell'articolo 39".

[3] Articolo 28, comma 7 del Decreto Legislativo (di seguito D.Lgs.) n. 175/2014.

[4] Anche la Corte di Cassazione si era espressa sul punto, escludendo che l'articolo 36 D.P.R. n. 602/1973 fosse applicabile al di fuori del campo delle imposte sui redditi (si veda Cass., sez. V, 13 luglio 2012, n. 11968).

[5] Cass., sez. V, 11 maggio 2012, n. 7327.

[6] Cass., sez. V, 21 aprile 2008, n. 10276.

[7] Ciò trova conferma dalla riforma dell'articolo 36 D.P.R. n. 602/1973, compiuta dal legislatore mediante l'articolo 28, quinto comma D.Lgs. n. 175/2014. Secondo la nuova versione del primo comma dell'articolo 36, "la responsabilità del liquidatore è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti".

[8] Cass., sez. VI, 8 gennaio 2014, n. 179.

[9] Primo comma dell'articolo 36 D.P.R. n. 602/1973, così modificato dall'articolo 28, quinto comma D.Lgs. n. 175/2014.

[10] Cass., sez. V, 3 novembre 2011, n. 22863; Cass., sez. V, 10 novembre 2010, n. 22830.

[11] Anche la giurisprudenza di merito ha affermato che "è nullo l'avviso di accertamento notificato al socio ex liquidatore, in «qualità di ultimo legale rappresentante», di società cancellata dal registro delle imprese. L'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere notificato al socio in qualità di avente titolo alla partecipe percezione, in via solidale con tutta la compagine sociale, delle somme rinvenienti dall'approvazione del bilancio finale di liquidazione e del relativo piano di riparto" (Comm. trib. prov. di Milano, sez. III, 14 marzo 2011, n. 94).

[12] Cass., sez. V, 13 luglio 2012, n. 11968.

[13] Cass., sez. V, 16 maggio 2012, n. 7676.

[14] Cass., sez. V, 15 gennaio 2014, n. 664.

[15] Cass., sez. V, 8 ottobre 2014, n. 21188.

[16] Cass., sez. V, 2 aprile 2015, n. 6743.

[17] Invero, la Cassazione precisa 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, ad 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" (Cass., sez. V, 2 aprile 2015, n. 6743).