
Gli effetti della cancellazione dal registro imprese

di [Angelo Buscema](#)

Publicato il 28 Giugno 2010

la cancellazione dal registro imprese cancella anche eventuali debiti della società?

Premessa

Ai sensi dell'art. 2495, c. 2, c.c., nel testo introdotto dall'art. 4 del D.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, ed entrato in vigore l'1 gennaio 2004, la cancellazione dal registro delle imprese produce estinzione della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti non ancora definiti. Il nuovo articolo 2495 del Codice prevede che resta *«ferma ... la estinzione della società dopo la cancellazione»* facendo dipendere la prima come effetto della seconda.

All'estinzione consegue la perdita tanto della capacità giuridica del soggetto estinto che della capacità processuale sia attiva sia passiva.

Prima della novella, l'orientamento maggioritario in giurisprudenza era dell'avviso che alla cancellazione dal registro delle imprese non seguisse automaticamente l'estinzione della società, qualora vi fossero ancora crediti insoddisfatti e rapporti non definiti. In pratica, le società anche se cancellate dal registro delle imprese, continuavano a sussistere per il tempo e nella misura necessaria alla definizione dei rapporti patrimoniali o processuali ancora pendenti. Solo con la liquidazione integrale dei rapporti patrimoniali e processuali attivi e passivi facenti capo alla società, quest'ultima poteva ritenersi effettivamente estinta. **Ne conseguiva che la società, anche dopo la cancellazione, conservava la legittimazione attiva e passiva in relazione ai suddetti rapporti, per cui poteva continuare ad agire o essere convenuta in giudizio.** Secondo il predetto indirizzo giurisprudenziale, infatti, l'atto formale di cancellazione di una società dal Registro delle imprese non era sufficiente a determinarne l'estinzione, ove non fossero esauriti tutti i rapporti giuridici a essa facenti capo ovvero non fossero definite tutte le controversie giudiziarie in corso con i terzi. Prima della citata riforma, la giurisprudenza della Corte era favorevole ad una lettura delle norme del Codice Civile orientata alla prosecuzione della capacità giuridica e della soggettività delle società commerciali anche dopo la cancellazione dal registro e dopo lo scioglimento e la successiva liquidazione del patrimonio sociale. Si trattava di un orientamento della giurisprudenza che garantiva i creditori con l'affermazione del permanere di una soggettività attenuata e di una limitata prosecuzione della capacità processuale della società la cui iscrizione era stata cancellata.

Intervento delle sezioni unite della Cassazione

Con la pronuncia 22 febbraio 2010, n. 4062 le SS.UU. della Corte di Cassazione statuiscano che:

1. La cancellazione dal Registro delle imprese produce l'effetto dell'estinzione irreversibile della società, pur in presenza di rapporti giuridici non ancora definiti o contestazioni giudiziali ancora aperte. Ciò con riferimento alla cancellazione di qualsiasi tipo di società (comprese le società di persone) e anche in ordine alle cancellazioni intervenute in epoca anteriore al 1° gennaio 2004 (data di entrata in vigore della nuova disciplina).
2. Con riferimento alle società di capitali e alle società cooperative, il legislatore della riforma – inserendo nel secondo comma dell'art. 2495 del codice civile l'inciso “*ferma restando l'estinzione della società*” – ha inteso sancire in via definitiva l'efficacia “costitutiva” della cancellazione di tali società dal Registro delle imprese.
3. In virtù del disposto dell'art. 2495 del codice civile, **devono considerarsi estinte, a prescindere dalla sussistenza, o meno, di rapporti giuridici ancora pendenti, anche le società cancellate anteriormente all'1 gennaio 2004. Gli effetti estintivi delle cancellazioni avvenute in data anteriore all'entrata in vigore della riforma non possono essere fatti risalire alla data dell'atto di cancellazione, ma devono essere fatti decorrere dalla data dell'1 gennaio 2004.**In altre parole, le società di capitali o cooperative, cancellate dal registro delle imprese prima dell'1 gennaio 2004, sono da considerarsi a tutti gli effetti estinte a partire da quella data.
4. La natura “costitutiva” dell'estinzione della società riconosciuta per legge, con la decorrenza sopra indicata, alla cancellazione delle società di capitali “comporta, anche per quelle di persone, che, a garanzia della parità di trattamento dei terzi creditori di entrambi i tipi di società, si abbia una vicenda estintiva analoga”. Più precisamente, alla cancellazione delle società di persone, pur non potendo essere attribuita efficacia “costitutiva” – la quale può essere riconosciuta esclusivamente all'iscrizione e alla cancellazione delle società di capitali e delle società cooperative – deve essere riconosciuta efficacia dichiarativa, rilevante ai fini dell'opponibilità degli atti iscritti ai terzi e, in particolare, ai creditori sociali che agiscano per il pagamento dei crediti rimasti insoddisfatti nella fase della liquidazione. In altri termini, in applicazione della regola generale contenuta nell'art. 2193 del codice civile, l'iscrizione nel Registro delle imprese della cancellazione di una società di persone determina il sorgere di una presunzione “assoluta” di conoscenza della stessa da parte dei creditori sociali insoddisfatti, i quali, non potendo opporre la loro incolpevole ignoranza dell'evento, non potranno più agire sul patrimonio della società, ma potranno far valere i loro crediti soltanto nei confronti dei singoli soci e dei liquidatori, ove il mancato pagamento sia dipeso da questi

Responsabilità dei soci

L'art. 2495, c. 2, c.c., dopo avere escluso la (ormai non più esistente) società dal novero dei soggetti nei cui confronti i creditori sociali possono rifarsi dopo che è avvenuta la cancellazione della stessa dal registro delle imprese, **individua due categorie verso cui essi vantano azione per il recupero dei loro crediti: i soci e i liquidatori**. La legge disciplina espressamente il caso che esistano ancora creditori sociali dopo la cancellazione della società dal

registro delle imprese. In questa ipotesi i creditori non possono più agire nei confronti della società, che ormai si è ormai estinta. I creditori sociali devono invece agire nei confronti dei soci. **Avvenuta l'estinzione, manca il soggetto titolare del rapporto giuridico dedotto in giudizio e la domanda dei creditori di essere soddisfatti va rigettata per mancanza di legittimazione passiva.**

L'art. 2495, c. 2, c.c. si riferisce agli ex "soci" della società estinta, dal momento che - con la cancellazione dal registro delle imprese - viene meno la società (e, con essa, i suoi soci).

La disposizione pone un limite quantitativo alle richieste che i creditori sociali possono avanzare nei confronti dei soci. Difatti i creditori possono pretendere solo le somme riscosse dai soci in base al bilancio finale di liquidazione(1). Ciascun socio risponde per tutto il debito nei confronti dei terzi. L'azione tipica in giudizio sarà dunque indirizzata contro tutti i soci chiedendo a ciascuno di essi di pagare per intero il debito. Il socio che ha pagato l'intero ha azione di regresso nei confronti degli altri soci per le quote di loro spettanza(2).

Responsabilità dei liquidatori

L'art. 2495, c. 2, c.c. prevede un secondo potenziale soggetto passivo dell'azione dei creditori sociali: si tratta dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da loro colpa. L'art. 2495, c. 2, c.c. fonda un'ipotesi di responsabilità professionale dei liquidatori. Questi hanno il compito di gestire la liquidazione della società e di garantire il soddisfacimento dei creditori (naturalmente nei limiti delle risorse disponibili).

L'art. 2495, c. 2, c.c. si compone di un elemento oggettivo (mancato pagamento) e di un elemento soggettivo (colpa dei liquidatori). Con riferimento all'elemento soggettivo, l'art. 2495, c. 2, c.c. menziona il requisito della colpa: occorre che il mancato pagamento sia dipeso da colpa dei liquidatori(3).

I liquidatori non risponderanno invece nel caso in cui il mancato pagamento non sia a essi imputabile né a titolo di colpa né a titolo di dolo.

L'azione nei confronti dei soci e quella nei confronti dei liquidatori sono cumulabili. Ogni azione, peraltro, presenta distinti presupposti(4) e quella nei confronti dei liquidatori può - in particolare - essere avviata solo in caso di loro colpa.

Il termine di prescrizione sarà in entrambi i casi quinquennale; all'azione del creditore contro i soci si applicherà infatti l'art. 2949 c.c. in tema di diritti che derivano da rapporti sociali; all'azione contro i liquidatori si applicherà il termine quinquennale in forza della natura extracontrattuale della responsabilità. Qualora poi il comportamento dei liquidatori dovesse integrare una fattispecie di reato si applicherà l'art. 2947, c. 3, c.c. con l'estensione del termine prescrizione. Il *dies a quo* decorrerà comunque e, in ogni caso, dall'iscrizione della cancellazione (Pietro Longhini, Gli effetti della cancellazione dal registro delle imprese sull'azione revocatoria ordinaria in diritto e pratica della società n. 16/2006 pag. 83).

Riflessi processuali

Alla luce del diritto vigente si verifica dunque l'estinzione della società, la quale ha effetti anche processuali, nel senso che non sono più legittime azioni intentate verso la società dopo la sua cancellazione dal registro delle imprese. Se un

creditore avvia un'azione contro la società cancellata(5), la domanda deve essere rigettata per mancanza di legittimazione passiva. I creditori sociali non possono più prendersela con la società, ma devono vedersela con gli *ex-soci*. Una volta cancellata la società dal registro delle imprese, essa è estinta

La cancellazione determina la perdita della capacità di stare in giudizio(6) e assurge a causa di interruzione(7) del giudizio per evento riferibile alla parte. Con la cancellazione dell'iscrizione al registro delle imprese la società si estingue, con conseguente interruzione del processo che la veda eventualmente coinvolta come attrice o convenuta, il quale andrà riassunto o proseguito nei termini di legge da o nei confronti dei singoli soci.

L'estinzione della società può avere delicati risvolti di natura processuale. La capacità processuale attiva della società viene meno con la sua cancellazione dal registro delle imprese ed essa non può più intentare processi. Il liquidatore (ormai *ex-liquidatore*) non può più agire in giudizio per la società.

Con riferimento alla capacità processuale passiva si rinviene nella legge la disposizione secondo cui “la domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società” (art. 2495, c. 2, frase 2, c.c.). Questa disposizione non concerne direttamente la capacità processuale, ma va letta unitamente al comma 2, frase 1, che attribuisce ai creditori sociali il diritto di far valere i loro crediti anche dopo l'estinzione della società. I creditori dovranno indirizzarsi ai soci (e non più alla società).

La disposizione speciale sulla notifica serve a favorire i creditori sociali, i quali - una volta estintasi la società e vantando un credito nei confronti dei soci – potrebbero essere in difficoltà nell'individuare i soci e, soprattutto, la loro residenza, dimora o domicilio. Inoltre vi può essere un numero elevato di soci e ciò potrebbe rendere complicata l'azione in giudizio nei confronti di tante persone. Per semplificare la posizione dei creditori sociali il legislatore prevede la possibilità di notificare presso l'ultima sede della società.

L'art. 2495, c. 2, frase 2, c.c. impone di distinguere in relazione al momento in cui avviene la notificazione.

Per il periodo di un anno può avvenire presso l'ultima sede della società. Decorso tale periodo occorre necessariamente rivolgere la notifica agli *ex-soci*.

Successione a titolo universale

Si verifica una successione dei soci nella posizione della società. Si può fare applicazione dell'art. 110 c.p.c. (successione a titolo universale), secondo cui “quando la parte viene meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto”. L'estinzione della società configura una “altra causa” e può essere equiparata a una successione a titolo universale (alla società subentrano i soci). Dal punto di vista delle modalità con cui si realizza la successione nel processo si possono ritenere applicabili gli artt. 299 ss. c.p.c. in tema di interruzione del processo per morte o perdita della capacità (l'art. 299 c.p.c. si occupa di quando questi eventi si verificano prima della costituzione in giudizio, mentre l'art. 300 c.p.c. di quando si verificano dopo la costituzione).

Riflessi procedimentali

A)La notifica degli atti deve avere come destinatari i singoli soci o i liquidatori :niente più accertamenti intestati alla società

L'effetto risultante dalla cancellazione della società dal registro delle imprese è la sua estinzione. Anche nel caso in cui vi siano creditori sociali insoddisfatti, la società viene meno e gli eventuali rapporti residui dovranno essere regolati direttamente fra i creditori sociali e i soci. L'estinzione della società comporta il venire meno del suo patrimonio separato, che viene suddiviso fra i soci e diventa di titolarità *pro quota* di ciascuno di essi. Il patrimonio sociale è ripartito in sede di liquidazione ed entra a far parte del patrimonio personale dei soci. Il patrimonio della società si confonde con il patrimonio personale dei soci. Entrambi questi patrimoni (ormai confusi e ridotti a unità) sono esposti alle azioni dei creditori personali dell'*ex-socio*.

In riferimento ad una cartella di pagamento notificata a società estinta a seguito di cancellazione sussiste l'inesistenza alla notifica dell'atto impositivo ex art. 160 c.p.c. (rientrando con tutta evidenza fra i vizi relativi alla persona che riceve l'atto), mentre è inammissibile l'eventuale ricorso proposto dalla società cancellata per mancanza di *legitimitatio ad causam* ex art. 100 c.p.c..

E' **inammissibile** la proposizione di un ricorso giurisdizionale da parte di una società cancellata dal registro delle imprese. A seguito dell'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 4062 del 2010, la **cancellazione** di una società dal Registro delle imprese sia per quanto riguarda le società di **persone**, sia per quelle di **capitali**, comporta che la notifica degli atti, ai fini della loro validità, debba avere come destinatari i singoli soci o i liquidatori, e non più la società. Se una società è estinta ha anche perso la capacità di stare in giudizio oltre ogni legittimazione processuale e sostanziale. La notifica di un atto impositivo effettuata nei confronti della società estinta è un atto "**inesistente**"(8), e non può essere sanato dalla proposizione del ricorso. Se, quindi, una società viene cancellata dal Registro delle imprese, e, in seguito, gli Uffici notificano un avviso di **accertamento** alla medesima, i singoli **soci** possono impugnare il predetto atto impositivo al fine di far valere l'inesistenza della notifica. Tuttavia, occorre precisare che, se ancora nei termini, gli uffici potranno provvedere all'annullamento in autotutela dell'atto intestato alla società non più esistente, per poi rinotificarlo intestato, questa volta, ai soggetti fiscalmente responsabili ex artt. 2312 e 2495 del c.c..

B) Il ruolo intestato alla società estinta non è più valido

Si ipotizzi il caso in cui si provveda a notificare l'accertamento ad una società e, successivamente, s'iscrivano a ruolo le somme contestate. Solo in seguito all'iscrizione a ruolo la società viene cancellata dal Registro delle imprese. L'Agente delle Riscossione, ai fini di una valida notifica della cartella di pagamento, deve agire nei confronti dei singoli soci, in quanto la società non risulta più esistente. Occorre quindi procedere con la formazione di una nuova partita di ruolo, intestato ai singoli soci debitori. Nel caso si tratti di una società di capitali, occorre scrivere a ruolo le somme dovute dai singoli soci, ma nei limiti degli importi da questi riscossi in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi, così come è disposto dall'art. 2495 del codice civile.

Note

1) Le somme ripartite fra i soci altro non sono che il patrimonio residuo della società, quello in relazione al quale si era limitata la responsabilità verso terzi. I soci rispondono anche con gli acconti di liquidazione che dovessero avere percepito durante il procedimento di liquidazione. Se ne sussistono i presupposti, i liquidatori possono pagare acconti. Se dopo la cancellazione della società emergono crediti di terzi, quanto percepito a titolo di acconto dai soci può essere chiesto in restituzione dai creditori sociali.

2) Il creditore insoddisfatto, salvo che intervenga il fallimento entro un anno dagli adempimenti pubblicitari, potrà agire solo nei confronti dei soci e dei liquidatori. In particolare i soci saranno tenuti a rispondere nei limiti di quanto ad essi pervenuto in base al bilancio finale di liquidazione: la responsabilità dei soci sarà solidale, per cui il creditore potrà agire per l'intero credito contro uno solo di essi, salvo il regresso pro quota di quest'ultimo (in ragione delle diverse misure di partecipazione al capitale) nei confronti degli altri soci. Il titolo in base al quale i soci sono tenuti al pagamento si fonda sulla successione delle posizioni passive dalla società ai soci.

3) Si ha colpa dei liquidatori tutte le volte che un loro comportamento non professionale o non diligente ha determinato il danno subito dai creditori sociali. Il caso tipico è quello in cui la vendita dei beni sociali avviene a prezzi troppo bassi rispetto al prezzo di mercato, con la conseguenza che rimangono poche risorse a disposizione per soddisfare i creditori. Un'altra ipotesi di colpa si può avere quando i liquidatori hanno distribuito incautamente acconti ai soci. La distribuzione è possibile solo laddove dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali (art. 2491, c. 2, c.c.). Il liquidatore che paga incautamente acconti in violazione di questa disposizione si rende responsabile nei confronti dei creditori, in quanto - in sostanza - produce l'effetto di privilegiare i soci a danno dei creditori. La contestazione di avere agito con colpa sarà possibile, in particolare, quando i liquidatori non hanno chiesto garanzie ai soci.

4) Per quanto concerne invece la responsabilità dei liquidatori, perché possa essere fondata un'azione contro di essi occorrono sia il presupposto oggettivo (mancato pagamento di un debito sociale) sia il presupposto soggettivo (comportamento colposo consistente nel mancato pagamento di un debito sociale). In particolare il fondamento della responsabilità dei liquidatori sarà la violazione dell'obbligo legale e statutario di diligente accertamento della posizione debitoria della società e di riparazione del residuo attivo fra i soci solo dopo l'estinzione di tutte le passività. I liquidatori avranno poi il diritto di rivalsa nei confronti dei soci per aver pagato un debito non proprio. Il creditore ben può agire simultaneamente e parallelamente - sussistendone le condizioni - nei confronti dei soci e dei liquidatori, non rilevando alcun *beneficium excussionis* né vincolo di solidarietà fra gli stessi essendo i titoli differenti; nel primo caso il contratto sociale, nel secondo caso la violazione di un diritto di credito di natura extracontrattuale.

5) L'unica eccezione espressa al principio per cui la cancellazione della iscrizione della società dal registro delle imprese ne determina l'estinzione si ha nel caso di declaratoria di fallimento. La legge fallimentare prevede infatti che *“gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo”* (art. 10, c. 1, l.fall.). Con la previsione della possibilità di fallimento delle società dopo la loro estinzione, i creditori sociali vengono tutelati in misura maggiore. È vero che essi, nell'ipotesi in cui non riescano a recuperare dai soci le somme loro dovute, non possono aggredire immediatamente la società (ormai non più esistente), ma i creditori possono almeno determinarne il fallimento. Con l'apertura del fallimento essi partecipano alla procedura fallimentare e possono cercare di ottenere soddisfazione.

6) Giova rilevare quanto segue sulle conseguenze processuali della perdita della capacità di stare in giudizio:

- E' inammissibile il ricorso per Cassazione proposto, e notificato, nei confronti di una società (es. per azioni) in persona del legale rappresentate, ove la società stessa risulti cancellata. Perciò, il ricorso deve essere proposto e notificato nei confronti dei soci della società cancellata.
- Ove prima della costituzione in appello sopravvenga la perdita della capacità di stare in giudizio della società per cancellazione, a cui è stata notificata l'impugnazione, il processo è automaticamente interrotto ai sensi dell'art. 299 c.p.c. applicabile anche in appello; il procuratore della medesima parte non è abilitato a costituirsi per rendere la dichiarazione di cui all'art. 300 c.p.c. atteso che detta perdita di capacità produce altresì l'estinzione del mandato, ancorché originariamente conferito per entrambi i gradi.

- E' legittimato alla proposizione dell'appello soltanto che è stato parte nel processo di primo grado nel quale è stata pronunciata la sentenza impugnata, anche in mancanza di costituzione. Pertanto, sono legittimate le parti che hanno instaurato originariamente il rapporto processuale nonché le parti intervenute successivamente. Qualora la parte venga a mancare a seguito di eventi che determinano una successione nei rapporti facenti capo alla stessa (i.e. la morte o la perdita della capacità di stare in giudizio) è legittimato alla proposizione dell'appello colui che in tali rapporti succede a titolo universale (i.e. soci della società cancellata).
- La perdita della capacità di stare in giudizio (i.e. cancellazione, dichiarazione di fallimento del contribuente; interdizione; dichiarazione di assenza; inabilitazione; amministrazione straordinaria; liquidazione coatta amministrativa; radiazione dall'albo del soggetto che può stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori; conseguimento della maggiore età da parte del minore costituito in giudizio per mezzo di un tutore) riguarda una delle parti o il suo legale rappresentante (si pensi alla chiusura del fallimento per compiuto riparto finale dell'attivo che comporta l'estinzione dei poteri rappresentativi del curatore)

7) Giova rilevare quanto segue in tema di interruzione nel processo tributario. L'istituto dell'interruzione (arresto o paralisi del processo) da porre in collegamento con il diritto alla difesa, ha la funzione di attuare l'effettiva realizzazione del contraddittorio tra le parti; in particolare, vuole tutelare l'interesse della parte colpita dall'evento. L'interruzione del processo, che rimane pendente, ha la funzione di realizzare il contraddittorio tra le parti. Essa vuole tutelare l'interesse della parte colpita dall'evento, con la conseguenza che difetta d'interesse l'altra parte a dolersi dell'irrituale continuazione del processo. Le cause di interruzione si possono far rientrare tra gli incidenti con effetti «sospensivi» del processo: tali eventi sono eventuali e provocano un arresto del processo, il quale deve essere riassunto a pena di estinzione. **Si può osservare che l'effetto interruttivo si verifica automaticamente e istantaneamente in conseguenza della cancellazione che riguarda la parte che sta in giudizio.** L'interruzione automatica preclude ogni ulteriore attività processuale, che se compiuta è causa di nullità degli atti successivi e della sentenza, con la conseguenza che la nullità (non inesistenza), che vizi la sentenza di appello, potrà essere dedotta e provata per la prima volta nel giudizio di legittimità e che nel caso di accoglimento del ricorso la sentenza dovrà essere cassata con rinvio ad altro giudice di pari grado, nella fase stessa in cui si trovava il processo alla data dell'evento interruttivo. La sentenza pronunciata in un giudizio proseguito nonostante l'automatica interruzione è nulla e non inesistente, con la conseguenza che è suscettibile di passare in cosa giudicata se non tempestivamente impugnata. L'interruzione è dichiarata dal presidente con decreto o dal collegio con ordinanza a seconda della fase del processo in cui si è verificato l'evento interruttivo. Avverso il decreto presidenziale d'interruzione è ammesso reclamo ai sensi dell'art. 28 del d.lgs 546/92 mentre per impugnare l'ordinanza occorre aspettare la sentenza finale. Il processo deve essere riassunto (da successore se si è verificata l'estinzione della persona giuridica per cancellazione) entro sei mesi da quando è stata dichiarata dal giudice l'interruzione del processo (Cassazione sez. I sentenza n. 12760 del 18/10/2001). La riassunzione deve avvenire con apposito atto di trattazione rivolto al presidente di sezione della CT a pena di estinzione e non con apposito atto notificato alle controparti. Il termine per la riassunzione decorre dal momento della dichiarazione giurisdizionale dell'interruzione, effettuata con decreto o con ordinanza e non da un momento anteriore. Se non si ottempera agli obblighi della riassunzione nel termine perentorio statuito il processo si estingue. L'estinzione del processo interrotto è rilevabile anche d'ufficio ma solo nel grado di giudizio in cui si verifica; se il processo prosegue perché l'estinzione non è rilevata la sentenza emanata è valida e l'estinzione non può essere eccepita in sede di gravame. L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto, reclamabile ai sensi dell'art. 28 del D.lgs 5456/92, o dal collegio con sentenza.

8) La cancellazione dal registro delle imprese di una società di capitali comporta l'estinzione irreversibile della società stessa anche nei confronti di debiti tributari successivamente sopravvenuti (Sent. n. 5, 1 febbraio 2010, ud. 23 novembre 2009, della CTR. di Torino, Sez. XXX).

28 giugno 2010

Angelo Buscema

ALLEGATO

Sent. n. 5 dell'1 febbraio 2010 della C.t.r. di Torino, Sez. XXX

Svolgimento del processo - Con il P.V.C. redatto dalla G.F. di Biella in data 7 aprile 2005, relativamente all'anno d'imposta 2002, veniva contestato alla E. S.r.l., esercente l'attività di commercio all'ingrosso di tessuti, la totale assenza delle scritture contabili obbligatorie e lo svolgimento di una ulteriore attività d'impresa, diversa dall'oggetto dichiarato, assolutamente prevalente rispetto all'attività dichiarata ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 633/72.

Dall'analisi della documentazione acquisita nel corso della verifica e dall'esame di alcuni files rinvenuti nella memoria di un personal computer riconducibile all'attività d'impresa, i verbalizzanti procedevano a riquantificare i costi ed i ricavi della società.

L'ufficio invitava, quindi, il rappresentante legale della società a produrre la documentazione fiscale in suo possesso inerente l'annualità in contestazione.

Dall'esame di detta documentazione rilevava che:

- 1) le spese di produzione per merci e servizi e quelle inerenti gli oneri finanziari addotte ad integrazione dei costi previsti dai militari verificatori, oltre ad essere state documentate in gran parte con fatture prodotte in fotocopia, non coincidevano con quelle dichiarate nel Mod. Unico 2003;
- 2) non era possibile controllare le scritture contabili per verificare l'inserimento di tali costi;
- 3) in sede di verifica non erano stati dichiarati ulteriori costi, oltre quelli riscontrati dalla G.F., per cui tale documentazione non poteva essere tenuta in considerazione, anche perché non era stata indicata nel dettaglio la composizione delle rimanenze iniziali di magazzino;
- 4) gli oneri finanziari dichiarati nel Mod. U60 riguardanti perdite su crediti non erano stati provati;
- 5) non risultava provata l'avvenuta duplicazione della fatt. n. 49 bis per cui costituiva ricavo;
- 6) i beni ammortizzabili inseriti in dichiarazione e non trovati in azienda dovevano presumersi venduti.

L'Ufficio, constatata l'impossibilità di ricostruire il reddito d'impresa sulla base della redditività media del settore a causa della pluralità di attività esercitate, determinava il reddito d'impresa sulla base dei dati emergenti dal P.V.C., e dall'esame della documentazione presentata, ai sensi dell'art. 39, comma 2, D.P.R. 600/73, accertando un reddito IRPEG di Euro 861.002,00 così distinto:

- a) maggiori ricavi per vendite e prestazioni rispetto a quanto dichiarato per Euro 25.938;
- b) maggiori ricavi per cessioni di immobilizzazioni materiali per Euro 10.356;
- c) variazioni delle rimanenze iniziali non giustificate per Euro 218.044;
- d) minori, costi accertati per la produzione di servizi per Euro 28.188;
- e) minori costi accertati per la produzione di merci per Euro 223.380;
- f) oneri finanziari non provati e quindi non riconosciuti;
- g) oneri straordinari non provati e quindi non riconosciuti.

Determinava, infine, ai fini IRAP un valore della produzione di Euro 860.166.

Accertava, quindi, una maggior IRPEG di Euro 309.961 ed una maggior IRAP di Euro 36.492, oltre sanzioni per omessa conservazione dei libri obbligatori e per infedele dichiarazione per Euro 347.485.

Le violazioni in materia di IVA risultano sanate avendo aderito al condono ex art. 9 legge 289/2002.

Con il ricorso introduttivo la società eccepiva la nullità dell'avviso di accertamento per avvenuta cancellazione della società E. S.r.l. Dal registro delle imprese.

La società risultava cancellata in data 3 dicembre 2004, il verbale risultava elevato in data 7 aprile 2006 e l'avviso di accertamento risultava notificato in data 3 gennaio 2006.

Osservava che l'avvenuta cancellazione della società aveva valore costitutivo e alla stessa cancellazione conseguiva l'estinzione irreversibile della società.

L'avviso risultava quindi nullo per aver svolto il potere di accertamento nei confronti di un soggetto estinto senza aver previamente contestato il procedimento di cancellazione.

Dopo la cancellazione i creditori non soddisfatti potevano far valere le loro pretese esclusivamente ai sensi dell'art. 2495 cod. civ..

Altro motivo di nullità dell'avviso veniva individuata nell'omessa considerazione del periodo d'imposta per la società in liquidazione.

Il potere di accertamento era indissolubilmente legato alla dichiarazione di periodo e non poteva cumulare più periodi d'imposta.

L'atto impugnato conteneva un generico rinvio all'art. 39 del D.P.R. 600/73 che non consentiva di individuare il procedimento di accertamento adottato.

Inoltre, l'atto impugnato era nullo per motivazione inesistente in quanto mancavano le ragioni giuridiche ed i presupposti di fatto posti a base della maggiore pretesa impositiva.

Nel merito contestava tutte le riprese a tassazione operate dall'Ufficio allegando copiosa documentazione.

Si costituiva l'Ufficio respingendo integralmente le doglianze di parte.

La commissione adita ha ritenuto fondato il ricorso in quanto l'avvenuta cancellazione della società ha valore costitutivo ed alla stessa cancellazione consegue l'estinzione della società, dal momento che non risulta esservi stata alcuna contestazione della cancellazione da parte del creditore titolare della pretesa fiscale.

Appella l'Ufficio osservando che la società, pur essendo stata cancellata dal registro delle imprese il 3.12.2004, era stata posta in liquidazione il 24/1/2002 per cui, ai sensi dell'art. 218 delle disposizioni per l'attuazione del codice civile, sono applicabili le disposizioni recate dal previgente 2456, comma 2, il quale prevedeva che la cancellazione di una società dal registro delle imprese non ne determinava l'estinzione finché non fosse compiuta l'effettiva liquidazione di tutti i rapporti giuridici pendenti.

Nel merito ripropone tutte le eccezioni riportate nelle controdeduzioni in risposta al ricorso introduttivo.

Si costituisce la società eccependo l'inammissibilità dell'appello per inesistenza e/o nullità della notificazione di una sola copia dell'appello a fronte di due parti costituite e per violazione degli artt. 52 e 53 del D.Lgs. 546/92.

Ulteriore eccezione di inammissibilità viene eccepita in relazione al merito in quanto viene fatto un mero richiamo alle controdeduzioni del primo grado.

Ritiene l'appello infondato in relazione alla pretesa applicazione della norma previgente in materia di estinzione della società a seguito di cancellazione dal registro delle imprese.

Nel merito ripropone sotto forma di appello incidentale tutte le argomentazioni già svolte nel ricorso introduttivo.

Motivi della decisione - La sentenza impugnata è immune da censure ed è pienamente condivisa da questo Collegio.

Preliminarmente vengono respinte tutte le eccezioni di inammissibilità dell'appello principale proposte da parte appellata per i motivi che seguono:

a) inesistenza e/o nullità della notificazione di una sola copia dell'appello. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 9859 del 1997, hanno stabilito il principio secondo il quale la notificazione dell'atto di impugnazione a più parti presso un unico procuratore, eseguita mediante consegna di una sola copia o di un numero di copie inferiore rispetto alle parti cui l'atto è destinato, non è inesistente, ma nulla.

Tale vizio può essere sanato, con efficacia ex tunc, con la costituzione in giudizio di tutte le parti cui l'impugnazione è diretta, com'è avvenuto nel caso di specie.

b) mancata autorizzazione ai sensi dell'art. 52 D.Lgs. 546/92.

Risulta agli atti che la proposizione del ricorso in appello è stata autorizzata con nota prot. n. (...) del 4/5/2009 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale del Piemonte.

c) mancato deposito presso la segreteria dalla C.T.P. della copia dell'appello.

Anche detta incombenza risulta assolta come documentato dalla ricevuta n. 21/09 del 8/5/2009.

d) mancanza dei motivi specifici dell'impugnazione.

L'appello contiene una richiesta ben precisa di riforma della sentenza impugnata sulla base di una specifica doglianza di erroneità in fatto ed in diritto e non un rinvio tout court alle difese approntate in primo grado.