
I debiti fiscali delle società cessate

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 7 Giugno 2011

il Fisco può presentare il conto a società ormai estinte? A chi (soci, amministratori, liquidatori), e con quali limiti, deve manifestare le proprie pretese?

Premessa

La liquidazione delle società costituisce indubbiamente una “procedura” complessa, sia per quanto concerne i numerosi e delicati adempimenti posti a carico dei liquidatori, sia per i rapporti giuridici che, per effetto della stessa, vengono ad instaurarsi tra i medesimi liquidatori, gli amministratori, ed i soci. Sono innumerevoli i casi di contenziosi di difficoltosa risoluzione che coinvolgono i liquidatori di società, trascinandoli in annose “querelle”, anche laddove questi abbiano operato scrupolosamente ed in piena buona fede. Ma l'oggetto del presente contributo verte su una fase che, pur strettamente correlata alla liquidazione, è cronologicamente successiva alla stessa: ci interessa infatti esaminare cosa accada, una volta che una società sia stata cancellata dal registro imprese tenuto presso la camera di commercio territorialmente competente.

Per meglio dire, lo scopo che qui ci si prefigge, è quello di far luce sulle situazioni giuridiche che possono venirsi a creare posteriormente all'atto che sancisce l'esaurirsi della liquidazione: quanto precede con particolare e specifico riferimento al manifestarsi di pretese erariali nei confronti della società.

Le disposizioni civilistiche di riferimento

Ritengo occorra anzi tutto mettere a fuoco la normativa civilistica di riferimento, cominciando ad analizzare due articoli del codice civile, e precisamente :

-l'articolo 2312, con riferimento alle società “personali”;

-l'articolo 2495, con riferimento alle società di capitali .

Premesso che entrambi gli articoli richiamati riguardano la “**Cancellazione della società**”, essi rimarcano tuttavia, come è ovvio, differenze e specificità tipiche delle diverse “famiglie” societarie cui si riferiscono.

L'articolo 2312 del codice civile riferito, lo ribadisco, alle società “personali”, testualmente recita: “**Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, e, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi**”.

L'articolo 2495 del codice civile, inerente, invece, le società di capitali, così si esprime: “**Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori 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...”.

Come si potrà vedere, ho sottolineato le parti che si differenziano, onde facilitare la riflessione sulle due disposizioni del codice civile : in particolare, ritengo fondamentale a questo punto dedicarmi all'analisi del “percorso” seguito dall'interpretazione giurisprudenziale offerta dalla Suprema Corte in merito; interpretazione che ha seguito, nel corso del tempo, le modifiche apportate al codice civile dalla riforma del diritto societario del 2004.

Le interpretazioni giurisprudenziali: come è diminuita, sino ad annullarsi, la “distanza” tra “cancellazione” ed “estinzione” di una società .

Come si avrà modo di comprendere, seguendo l'analisi che mi appresto ad eseguire, l'orientamento della giurisprudenza prevalente in merito alla coincidenza o meno tra cancellazione dal registro imprese ed estinzione di una società, è radicalmente mutato nel tempo. In particolare, il “punto di non ritorno”, come vedremo, è stato rappresentato dall'entrata in vigore della riforma del diritto societario, che ha inciso decisamente sul testo del codice civile allora vigente, trasformandolo sensibilmente.

La giurisprudenza dominante ante-riforma

L'articolo 2456 del codice civile, nella versione antecedente la riforma societaria che ha condotto all'attuale testo del codice civile, prevedeva che l'estinzione della società fosse subordinata al “...completo esaurirsi dei rapporti giuridici, a prescindere dalla cancellazione dal registro imprese” .

A tale disposizione si è uniformata la Corte di Cassazione, a più riprese , ribadendo la prosecuzione “della capacità giuridica e della soggettività delle società commerciali, anche dopo la cancellazione ...e dopo il loro scioglimento e la successiva liquidazione del patrimonio sociale. Tale orientamento garantiva soprattutto i creditori, con l'affermazione del permanere di una soggettività₃ attenuata e di una limitata prosecuzione della capacità processuale della società, la cui iscrizione era stata cancellata” .

In sostanza, **la giurisprudenza anteriore alla riforma del diritto societario (...e pertanto con riferimento alle società poste in liquidazione entro il 31.12.2003...), era costante nel sostenere la non coincidenza tra la cancellazione dal registro imprese, da una parte₄, e l'estinzione vera e propria di una società, dall'altra.** Citando un'ulteriore sentenza della Suprema Corte , “...la cancellazione della società dal registro delle imprese non determina la sua estinzione, qualora siano ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali. Ne deriva che legittimamente l'amministrazione finanziaria, in relazione ad un rapporto tributario passibile di accertamento, fa valere la pretesa fiscale direttamente nei confronti della società e notifica l'avviso di accertamento al soggetto che la rappresentava prima della formale cancellazione, permanendo in quest'ultimo, per i rapporti non definiti o rimasti in sospeso, la relativa rappresentanza sostanziale e processuale”.

Citando la sentenza di cui ho appena riportato uno stralcio, ho voluto, tra l'altro, dare ai Lettori una sorta di “antipasto” del tema che costituisce oggetto del presente contributo: tornerò tuttavia più diffusamente e specificamente sul tema delle pretese fiscali a carico di società cessate nel prosieguo della presente trattazione.

Per il momento, quel che mi premeva sottolineare era la tendenza interpretativa offerta dalla giurisprudenza esistente prima della riforma del diritto societario, che è entrata in vigore, lo ricordo, con l'inizio dell'anno 2004. In definitiva, **qualora in seno ad una società posta in liquidazione, e successivamente cancellata dal registro imprese, emergessero rapporti di credito o debito, ovvero contenziosi, non del tutto risolti, si riteneva vi fosse una prosecuzione della capacità giuridica e della soggettività, anche processuale, della società stessa: ciò comportava, evidentemente, che i creditori sociali insoddisfatti avrebbero potuto rivalersi direttamente nei confronti della società.**

Si evidenzia come, alla luce dell'interpretazione appena descritta, la cancellazione dal registro imprese costituisse atto avente un'efficacia meramente dichiarativa, con funzioni di pubblicità legale... Quanto precede, manifestamente, determinava unicamente una presunzione di estinzione della società oggetto di cancellazione: presunzione, in quanto tale, suscettibile di prova contraria...

L'orientamento giurisprudenziale tra l'avvio della riforma del diritto societario e le recenti pronunce della Cassazione

A seguito della riforma del diritto societario, il codice civile è pervenuto alla stesura odierna, ed in particolare, agli articoli 2312 e 2495 poc'anzi illustrati, riferiti entrambi alla cancellazione delle società, ma il primo con riferimento alle società personali, mentre il secondo a quelle di capitali.

Mentre per il primo dei due articoli non sono ravvisabili sostanziali novità rispetto al passato, il secondo è quello che evidenzia aspetti effettivamente innovativi: riprendendo il secondo paragrafo del presente contributo, noteremo infatti che detto articolo prevede espressamente che, a seguito dell'avvenuta cancellazione dal registro imprese, **“...ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione della società, i creditori 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 di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi”**.

E' pertanto evidente che la riforma del diritto societario assume l'estinzione quale effetto direttamente riconducibile alla cancellazione dell'impresa dal relativo registro, tenuto dalla camera di commercio territorialmente competente. La Suprema Corte ha seguito e pienamente recepito il dettato civilistico del nuovo articolo 2495, con particolare riferimento a tre recenti sentenze, emesse a sezioni unite. Le predette sentenze, nell'affermare che con la cancellazione dal registro imprese si verifica a pieno titolo l'estinzione, e ciò indipendentemente dalla sussistenza o meno di creditori insoddisfatti (siano essi pubblici o privati), hanno ulteriormente statuito la retroattività dell'efficacia della disposizione alle cancellazioni avvenute in data anteriore all'01.01.2004.

Semberebbe tra l'altro affermata l'estensione alle società di persone, delle conclusioni raggiunte dal dettato civilistico più volte richiamato, formulato specificatamente per le società di capitali: quanto precede, in verità, non traspare in maniera univoca dalle pronunce enunciate.

Ritengo tuttavia possa essere desumibile, ad esempio, dalla sentenza n.4062 del 22.02.2010 della Cassazione, emessa a sezioni unite, della quale cito un brano: “La natura costitutiva riconosciuta per legge, a decorrere dal 1 gennaio 2004, degli effetti delle cancellazioni già iscritte e di quelle future per le società di capitali che con esse si estinguono, comporta, anche per quelle di persone, che ... si abbia una vicenda estintiva analoga con la fine della vita di queste

contestuale alla pubblicità...”

Va da ultimo evidenziato il contenuto dell'ordinanza n°21195 del 13.10.2010 della Corte di Cassazione, che, oltre a ribadire quanto già affermato dalle citate sentenze del febbraio 2010, ha altresì evidenziato l'inammissibilità del ricorso presentato dal liquidatore di una società, già cancellata dal registro imprese alla data di proposizione del ricorso.

Quanto precede “...atteso che l'estinzione della società determina l'inesistenza del soggetto preponente, la cessazione dell'incarico del liquidatore, e la perdita dei suoi poteri rappresentativi...”.

A quali soggetti, e con quali limiti, può rivolgersi la pretesa erariale verso una società estinta?

Alla luce degli articoli 2312 e 2495 del codice civile, abbiamo visto come **l'azione di rivalsa da parte di creditori insoddisfatti, siano essi privati, ovvero pubblici (come è, appunto, l'amministrazione finanziaria), possa rivolgersi unicamente nei confronti dei soci, ed eventualmente, dei liquidatori**, sia pure con diversi limiti ed a diverse condizioni. Evidentemente, pertanto, **dalle azioni di recupero poste in essere dai creditori insoddisfatti, ivi compreso il Fisco, sono escluse le società, una volta che le stesse siano state cancellate dal registro imprese, con la conseguente contestuale estinzione, e perdita di ogni soggettività giuridica e capacità processuale.**

Limiti e condizioni posti dalla normativa civilistica

Abbiamo visto come, sostanzialmente, i limiti che incontra l'azione di un creditore insoddisfatto, e quindi anche quella del Fisco, sono dati dalle **“somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione”**, **nel caso dei soci di società di capitali**, mentre non è ravvisabile alcuna limitazione quantitativa precisamente determinata per la responsabilità dei soci di società personali.

Non ritengo sia il caso di entrare nel merito dell'azione esperibile da un creditore nei confronti del liquidatore, laddove si ipotizzi un'ipotesi di “colpa” ascrivibile allo stesso nello svolgimento del proprio mandato: si entrerebbe infatti in un ambito che “sfugge” al contesto oggetto del presente contributo.

Un aspetto assai rilevante, è invece costituito dal fatto che **il credito erariale, per poter essere fatto valere alla luce del disposto delle disposizioni civilistiche in esame, deve risultare esistente alla data di estinzione. In altre parole è necessario che il credito erariale sia “maturato” alla data di estinzione della società**; quanto precede, prescindendo dal fatto che la materiale manifestazione della pretesa (attraverso la notifica ai soci o al liquidatore di un avviso di accertamento o di un processo verbale di constatazione) avvenga in un momento successivo, sia pure nel termine di decadenza dell'azione accertatrice ordinariamente stabilita entro il termine del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi .

Limiti e condizioni posti dalla normativa fiscale

Come ben sappiamo, parallelamente alle disposizioni civilistiche, nascono e proliferano una “selva” di normative aventi rilevanza fiscale, le quali sovente si intrecciano generando “perversi intrighi” difficilmente decifrabili. Gli Estensori della riforma del diritto societario non hanno valutato, nella predisposizione delle nuove disposizioni, il persistere di una **specifico norma in merito, rappresentata dall'articolo 36 del d.p.r. n. 602/73**: il decreto appena citato costituisce, a far data dalla sua stesura, il fulcro della disciplina in materia di “riscossione delle imposte

sul reddito”.

Come avremo modo di vedere durante la presente analisi, l'elenco dei soggetti verso i quali può indirizzarsi l'azione di “recupero crediti” del Fisco comprende, oltre ai liquidatori ed ai soci, anche gli amministratori ; variano inoltre i casi e le condizioni perchè l'azione suddetta possa essere esperita validamente. Ritengo preventivamente necessario enunciare almeno le parti dell'articolo 36 del d.p.r. n. 602/73 di maggior rilievo pratico ai fini della presente trattazione, che testualmente recitano: **“I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività di liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, rispondono in proprio del pagamento delle imposte, se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci...senza avere prima soddisfatto i crediti tributari...”**.

La norma citata prosegue evidenziando la limitazione attribuibile alla responsabilità dei soci **“I soci ... 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 ... nel limite del valore dei beni stessi...”**.

La norma procede quindi con l'esame della posizione degli amministratori: **“Le responsabilità previste ... 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...”**.

Ed infine conclude indicando chi deve accertare le responsabilità evidenziate, e come va formalizzato l'atto conseguente: **“La responsabilità ... è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'articolo 60 del d.p.r. 29.09.73, n. 600”**.

Riassumendo, quindi, **la norma prevede tre categorie di soggetti che possono essere chiamati in causa dal Fisco:**

- a) i liquidatori;**
- b) gli amministratori;**
- c) i soci.**

-La responsabilità dei liquidatori e degli amministratori emerge quando, in presenza di attività di liquidazione, le stesse siano state distolte per fini diversi dal pagamento delle imposte dovute e determinate: tale responsabilità si appalesa indipendentemente dalla presenza di elementi di colpa o dolo ascrivibili soggettivamente, ma al semplice verificarsi delle fattispecie appena descritte .

-Esiste poi la responsabilità dei soci, che non ha natura “sussidiaria” rispetto a quella dei liquidatori e degli amministratori , dal momento che non sussiste in capo all'amministrazione finanziaria alcun obbligo di preventiva escussione da eseguirsi verso liquidatori ed amministratori, essendo sufficiente l'infruttuosa azione esecutiva verso la compagine societaria. **La responsabilità dei soci emerge, a condizione che gli stessi abbiano percepito dagli amministratori danaro, o ricevuto beni, nei due anni antecedenti la liquidazione, ovvero abbiano ricevuto beni sociali dai liquidatori, nella fase della liquidazione societaria.**

La stessa responsabilità trova un limite quantitativo nel valore “normale” dei beni ricevuti dai soci, da riferire al momento in cui si è avuta l'assegnazione degli stessi...

Aspetti da monitorare per approntare una più efficace difesa dei contribuenti

Alla luce dell'analisi effettuata è palesemente errata la convinzione di essere al riparo dalle pretese dell'amministrazione, per il semplice fatto dell'avvenuta estinzione della società, nella quale si sia ricoperta la qualifica di socio, ovvero liquidatore, od amministratore!

Nella piena consapevolezza di poter essere, a tale titolo, destinatari di atti impositivi emessi dall'amministrazione finanziaria, occorre premunirsi, prestando particolare attenzione alla peculiarità delle fattispecie che possono presentarsi in questi casi.

Anzi tutto dobbiamo premettere che, **come da un lato l'amministrazione non può emettere atti impositivi nei confronti di compagini societarie estinte, dall'altro queste ultime non hanno alcun titolo per opporsi agli atti medesimi** : a tale conclusione si perviene da un'attenta lettura del disposto di cui all'articolo 2495 del codice civile, e dall'interpretazione che di esso è stata data dalla giurisprudenza di legittimità (si veda, da ultimo la già citata ordinanza n°21195/2010 della Cassazione).

A questo punto **occorre definire**:

a) quali siano i soggetti nei cui confronti vadano emessi gli atti impositivi;

b) chi abbia capacità processuale, o comunque, titolo per opporsi validamente agli atti emessi dall'amministrazione finanziaria.

In risposta alla prima domanda che ci siamo posti, è evidente come una società cancellata ed estinta non possa essere destinataria di atti emanati dall'amministrazione, siano essi atti impositivi o di natura meramente procedimentale e preparatoria (processi verbali di constatazione, inviti, questionari).

Gli atti emessi dall'amministrazione dovranno essere indirizzati ai soci, ovvero ai liquidatori, o, ancora, agli amministratori, ove esistano le condizioni espressamente determinate dall'articolo 2495 del codice civile e/o dall'articolo 36 del d.p.r. n. 602/ 73.

Gli atti impositivi così indirizzati dovranno, inoltre, essere dotati di un “supporto motivazionale” del tutto particolare, e pertinente la specifica casistica operativa oggetto del presente contributo.

Come è noto, **ogni atto impositivo deve essere “ordinariamente” motivato, in base ad apposite norme di legge** , distinte sulla base dei tributi cui si riferiscono gli atti relativi ; precisamente si fa riferimento alle seguenti disposizioni:

- articolo 42 del d.p.r. n. 600/73 (imposte dirette) ;
- articolo 56 del d.p.r. n. 633/72 (iva);
- articolo 52 del d.p.r. n. 131/86 (imposta di registro);
- articolo 16 del d.p.r. n. 472/97 (provvedimenti di irrogazione sanzioni)

Ferma restando la “motivazione” che deve essere “ordinariamente” parte costituente di ogni atto impositivo, alla luce delle norme richiamate poc'anzi, nel caso di atti destinati ed indirizzati a soci, ovvero a liquidatori od amministratori di società cancellate e conseguentemente estinte, occorre un “supplemento motivazionale” particolare.

Detto “supplemento motivazionale” consiste nella presenza accertata delle condizioni previste dall'articolo 2495 del codice civile e dall'articolo 36 del d.p.r. n. 602/73, quali necessarie per delineare la responsabilità, in capo a soci, liquidatori od amministratori, per imposte pertinenti la società ormai estinta. L'atto impositivo dovrà pertanto illustrare, nella sua motivazione, che i soci hanno percepito danaro in base al bilancio finale di liquidazione, ovvero nel corso della liquidazione, o nel biennio antecedente; ovvero, ancora, la motivazione dovrà evidenziare che la mancata soddisfazione delle pretese erariali, in presenza di attività di liquidazione, è dipesa dalla condotta colpevolmente assunta dai liquidatori.

Venendo invece al secondo quesito, quello circa l'identificazione dei soggetti aventi titolo per opporsi agli atti emanati dall'amministrazione, vado ad evidenziare quanto segue :

- **con riferimento agli atti indirizzati ed emessi nei confronti di soci, liquidatori od amministratori di una società estinta, questi potranno validamente difendersi, esaminando il ricorrere o meno delle condizioni previste dall'articolo 2495 del codice civile e dall'articolo 36 citato in precedenza;**

- **liquidatori ed amministratori non potranno, al contrario, “stare in giudizio e non potranno, quindi, nemmeno rilasciare procura alle liti, se si tratta di un contenzioso sorto prima dell'estinzione della società” : ciò in quanto, una volta estinta la società, vengono meno i poteri di rappresentanza a suo tempo attribuiti a liquidatori ed amministratori** (ordinanza n. 21195/2010 Cassazione);

- **qualora, ancora, successivamente all'estinzione di una società, un atto impositivo veda come destinatario della pretesa il soggetto societario estinto, ma venga notificato ai liquidatori (o ai soci),** prosegue l'Autore citato nella nota appena evidenziata, **“non potrà che essere rilevata l'irritualità della pretesa. Infatti l'atto di accertamento non può essere intestato ad un soggetto che non esiste. Quindi, i soggetti a cui risulta notificato l'atto impositivo potranno eccepire il difetto di legittimazione passiva, in considerazione della estinzione della società.”**

Ne consegue che **potranno dirsi emessi validamente soltanto gli atti emessi nei confronti di soci, liquidatori od amministratori di una società già estinta, ed esclusivamente in presenza dei requisiti previsti dagli articolo 2495 del codice civile e 36 del d.p.r. n°602/73.**

7 giugno 2011

Giuseppe Pagani

1 Dario Deotto: ”Spa e Srl estinte : il fisco chiede il conto ai soci” - in “Il Sole 24 Ore” del 06.12.2010

2 Cass. Civ. 15.01.2007, n. 646; 23.05.2006, n. 12114; 20.10.2003, n.15691; 18.08.2003, n.12078; 04.10.2009, n.11021.

3 Matteo Magri, “”L'estinzione della società dipende dalla pubblicità sul registro imprese”, in www.personaedanno.it.

4 Cassazione, sentenza n. 14147/2003.

5 Decreti Legislativi nn. 5 e 6 del 17.01.2003, in attuazione della Legge n. 366 del 03.10.2001, entrambi in vigore a decorrere dall'01.01.2004.

6 Cassazione SS.UU., sentenze nn. 4060,4061 e 4062 del 22.02.2010.

7 Articolo 43 del d.p.r. N°600/73 -"Termine per l'accertamento".

8 Valeria Russo "La responsabilità copre gli omessi versamenti Ires", in "Il Sole 24 Ore" del 06.12.2010.

9 Giuseppe Pagani, "La motivazione per relationem degli atti impositivi", in "il fisco" n. 34/2010.

10 Dario Deotto "Se l'ufficio procede le condizioni vanno motivate", in "il Sole 24 Ore" del 06.12.2010.