
Cancellazione delle società dal registro delle imprese: effetti fiscali

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 24 Settembre 2011

Analisi delle problematiche relative ai crediti fiscali maturati da società che sono state cessate: a chi spetta il rimborso di tali crediti?

I rimborsi di imposta spettanti ad una società di capitali dopo la sua estinzione possono essere eseguiti nei confronti degli ex soci pro-quota così come avviene per le società di persone¹. La società infatti non perde il diritto al rimborso.

La cancellazione di un società dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione cd. irreversibile, ai sensi dell'art. 2495 c.c. attualmente in vigore a seguito dell'intervento legislativo operato col D.lgs 17 gennaio 2003, n.6 (che ha modificato l'art. 2456 c.c. e ne ha trasfuso il contenuto nell'art. 2495 c.).

Di conseguenza, non è più ipotizzabile l'applicabilità del disposto dell'art. 5 del D.M. 26.02.1992 che prevedeva che il rimborso Iva venisse eseguito nei confronti del rappresentante legale della società "in fase di estinzione".

LA NORMA

ART.2495 c.c.

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 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 risoluzione 77/E del 27 luglio 2011 dell'Agenzia delle entrate.

Gli effetti delle modifiche apportate dalla disciplina civilistica delle società estinte in ambito fiscale è il tema della risoluzione 77/E del 27 luglio scorso.

In particolare, la richiesta di consulenza esposta all'Agenzia delle entrate riguarda le modalità secondo cui devono effettuarsi i rimborsi d'imposta in favore di società cancellate dal registro delle imprese alla luce della recente riforma del diritto societario.

E' noto che la cancellazione della società dal registro delle imprese da parte del liquidatore, ai sensi dell'art. 2495 c.c., segue all' approvazione del bilancio finale di liquidazione. A questo punto, i creditori sociali non soddisfatti, sebbene la società sia estinta, possono fare valere i propri crediti nei confronti dei socio e, se responsabili, anche verso i liquidatori .

La soluzione interpretativa proposta dall'interpellante propone una lettura dell'art. 2495 c.c. contrastante con precedenti documenti di prassi dell'Agenzia (ris. 658/2007 e ris. 105/2009) sull'argomento.

L'istante prospetta, infatti, una soluzione nel senso che, non essendo più applicabile l'art. 5 del D.M. 26 febbraio 1992 (secondo cui i rimborsi IVA potevano essere liquidati direttamente al liquidatore della società - quale rappresentante legale)- alla luce della novella legislativa apportata con il d.lgs. 17.01.2003, n. 6 - i rimborsi spettanti alle società di capitali al momento della loro estinzione, devono seguire le regole applicate alle società di persone e, quindi, devono essere erogati agli ex soci della stessa società.

Il parere dell'Agenzia delle entrate

L'effetto innovativo dell'art. 2495 è ampiamente sottolineato dalla Corte di Cassazione in varie pronunce che la stessa risoluzione 77/E richiama: "Deve quindi affermarsi il seguente principio di diritto:

"L'art. 2495 c.c., comma 2, come modificato dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, art. 4, è norma innovativa e ultrattiva, che, in attuazione della legge di delega, disciplina gli effetti delle cancellazioni delle iscrizioni di società di capitali e cooperative intervenute anche precedentemente alla sua entrata in vigore (1 gennaio 2004), prevedendo a tale data la loro estinzione in conseguenza dell'indicata pubblicità e quella contestuale alle iscrizioni delle stesse cancellazioni per l'avvenire e riconoscendo, come in passato, le azioni dei creditori sociali nei confronti dei soci dopo l'entrata in vigore della norma, con le novità previste agli effetti processuali per le notifiche intrannuali delle citazioni, in applicazione degli artt. 10 e 11 preleggi e dell'art. 73 Cost., u.c. . Il citato articolo, incidendo nel sistema, impone una modifica del diverso e unanime pregresso orientamento della giurisprudenza di legittimità, fondato sulla natura all'epoca non costitutiva della iscrizione della cancellazione che, invece, dal 1 gennaio 2004 estingue le società di capitali nei sensi indicati".

La prassi ritenuta dall'istante superata rispetto alla vigente versione dell'art. 2495, richiama, spiega l'Amministrazione finanziaria, un primo orientamento giurisprudenziale della Corte di cassazione che attribuiva efficacia meramente dichiarativa alla cancellazione della società dal registro delle imprese². Secondo tale indirizzo la società, seppure estinta, finché non venivano esauriti tutti i rapporti giuridici che le facevano capo, manteneva la capacità processuale e, i suoi organi, la rappresentanza esattamente come prima della cancellazione. La Suprema Corte, con quattro recenti sentenze, ha però abbandonato e stravolto la propria posizione e ha affermato – anche con riguardo alle società di persone - il principio dell'estinzione “irreversibile” della società anche in presenza di rapporti ancora non definiti, riconoscendo alla cancellazione natura costitutiva.

Citiamo, ex multis, la sentenza n. 4060 del 22 febbraio 2010 delle SS. UU., nella quale la Corte Suprema affermava :

"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 e le cooperative, che con esse si estinguono, 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 con la loro estinzione contestuale alla pubblicità, che resta dichiarativa degli effetti da desumere dall'insieme delle norme pregresse e di quelle novellate che, per analogia juris determinano una interpretazione nuova della

disciplina pregressa.

Per le società di persone, come la loro iscrizione nel registro delle imprese ha natura dichiarativa, anche la fine della loro legittimazione e capacità è soggetta a pubblicità della stessa natura, desumendosi l'estinzione di esse dagli effetti della novella dell'art. 2495 c.c., sull'intero titolo 5^o del Libro quinto del codice civile dopo la riforma parziale di esso, ed è evento sostanziale che la cancellazione rende opponibile ai terzi (art. 2193 c.c.) negli stessi limiti temporali indicati per la perdita della personalità delle società oggetto di riforma. L'enunciato principio relativo agli effetti della cancellazione dell'iscrizione del registro dell'impresa delle società garantisce una soluzione unitaria al problema degli effetti della iscrizione della cancellazione di tutti i tipi di società o imprese collettive ed è coerente anche con la L. Fall., art. 10 novellata, facendo comunque decorrere dalla data della iscrizione della cancellazione stessa, l'anno per la dichiarazione di fallimento ed evitando incertezze su tale punto”.

Il documento dell’Agenzia delle Entrate, affronta, nello specifico, due problematiche: la prima, riguarda la gestione delle sopravvenienze attive eventualmente emerse dall’estinzione della società, l’altra l’esecuzione dei rimborsi. La chiave interpretativa adottata con riferimento alla prima problematica illustrata è affidata alla dottrina in quanto mai affrontata da normativa e giurisprudenza.

Anche in questo caso si sovrappongono varie posizioni che propongono ora la nomina di un curatore speciale per la conclusione delle operazioni non completate ritenendo che la situazione creata con l’estinzione sia analoga all’istituto dell’eredità giacente; ora, considerando che la cancellazione sia avvenuta in assenza delle condizioni richieste dalla legge, che venga attribuito al giudice del registro il potere di “cancellare” la cancellazione; infine, che l’estinzione determini il costituirsi di una comunione di beni mobili e immobili tra ex soci con titolarità delle attività in proporzione alle quote risultanti dalla liquidazione.

L’Agenzia delle entrate condivide l’ultima delle interpretazioni sintetizzate e, nella risoluzione in rassegna, afferma che tra gli ex soci si instaura un rapporto di comunione (art. 1100 c.c.) paragonabile a quello tra eredi, in forza del quale, gli elementi patrimoniali attivi non compresi nel bilancio di liquidazione devono essere attribuiti proporzionalmente agli stessi.

Analoghi principi, prosegue la risoluzione, sono applicabili all’ambito dei rimborsi la cui titolarità può essere riconosciuta, sulla base delle considerazioni svolte, agli ex soci in proporzione alle rispettive

quote.

L'art. 5 del D.M. 26 febbraio 2006, come premesso dall'interpellante, non può più trovare applicazione alla luce della nuova normativa e dell'interpretazione data dalla Corte di Cassazione.

Se prima era possibile eseguire il rimborso nei confronti del liquidatore, quale rappresentante della società in fase di estinzione ma- sempre che il credito fosse stato iscritto nel bilancio finale di liquidazione regolarmente depositato nella cancelleria del tribunale, adesso – causa l'estinzione “irreversibile” della società, in considerazione dell'efficacia costitutiva della cancellazione dal registro delle imprese - non è più ipotizzabile l'esistenza di un rappresentante nei cui confronti eseguire il rimborso.

La risoluzione fornisce un suggerimento pratico, già indicato nella circolare n. 255 del 2000 e tuttora valido, specifica cioè che la delega per la riscossione ad un unico socio non costituisce la regola ma che, nei casi di società di capitali costituite da numerosi soci, è opportuna. In tali casi potrebbe essere delegato all'incasso lo stesso ex liquidatore facendone pervenire anticipatamente comunicazione all'Agenzia delle entrate.

24 settembre 2011

Cinzia Bondì

NOTE

1 Con riferimento alle società di persone, la Corte di cassazione ha riconosciuto effetto espansivo all'art. 2495 malgrado la natura dichiarativa – e non costitutiva – riconosciuta alla cancellazione dal registro delle imprese. Cfr. Cass. SS.UU. n. 4060/2010: “La citata pronuncia del 2008 n. (25192) deve invece condividersi per la parte in cui afferma che, se per le società con personalità giuridica si riconosce dalla nuova norma la erroneità del pregresso indirizzo giurisprudenziale prevalente, nel sistema è logico riconoscere al novellato art. 2495 c.c., un effetto espansivo che impone un ripensamento della pregressa giurisprudenza anche per le società commerciali di persone, in adesione ad una lettura costituzionale

della norma. Le società in nome collettivo e in accomandita semplice non hanno personalità giuridica ma solo una limitata capacità per singoli atti di impresa e, con la cancellazione della loro iscrizione dal registro, come si estingue per l'art. 2495 c.c., la misura massima di detta capacità, cioè la personalità delle società che di essa sono dotate, deve logicamente presumersi che venga meno anche detta ridotta capacità delle società di persone, rendendola opponibile ai terzi con una pubblicità solo dichiarativa della fine della vita di essa, della stessa natura cioè di quella della loro iscrizione nel registro a decorrere dal 1 gennaio 2004 e per l'avvenire, come sopra già precisato”.

2 Cfr. Cass. SS. UU. n. 4060/2010: "secondo un indirizzo giurisprudenziale di questa Corte, l'atto formale di cancellazione di una società dal registro delle imprese, così come il suo scioglimento, con l'instaurazione della fase di liquidazione, non determina l'estinzione della società ove non siano esauriti tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo a seguito della procedura di liquidazione, ovvero non siano definite tutte le controversie giudiziarie in corso con i terzi, e non determina, conseguentemente, in relazione a detti rapporti rimasti in sospeso e non definiti la perdita della legittimazione processuale della società e un mutamento nella rappresentanza sostanziale e processuale della stessa, che permane in capo ai medesimi organi che la rappresentavano prima della cancellazione (Cass. 15 gennaio 2007 n. 646, 23 maggio 2006 n. 12114, 12 giugno 2000 n. 7972, 2 aprile 1999 n. 3221)".