Cancellazione di società con pendenze tributarie: chi paga con il nuovo accertamento esecutivo?

di Cosimo Turrisi

Pubblicato il 8 Novembre 2011

Una problematica che rischia di riguardare i liquidatori e gli ex amministratori di società che hanno cessato la propria attività: in caso di accertamento contro la società estinta saranno i liquidatori e gli ex amministratori a subire le norme sull'accertamento esecutivo?

Disciplina normativa, prassi di riferimento e giurisprudenza

L'articolo 2495 del codice civile, così come modificato dal D.lgs 17 gennaio 2003, n. 6, recita il seguente testo:

> *"1 Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. 2 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".*

Tale disposizione normativa, in combinato con la prassi interpretativa dell'Agenzia delle Entrate e con gli orientamenti della Corte di Cassazione, regolamenta gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese.

In passato, la Suprema Corte riteneva che la cancellazione della società avesse efficacia meramente dichiarativa, non determinando estinzione della società laddove non fossero esauriti tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo, con la conseguente permanenza della capacità processuale della società e della rappresentanza degli organi che la rappresentavano prima della cancellazione.

L'Agenzia condivideva tale orientamento con le risoluzioni del 1 giugno 2007 n. 120 e del 21 aprile 2009 n. 105.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La Corte di Cassazione a sezioni unite, di recente 1, ha, invece, attribuito **natura costitutiva alla cancellazione della società dal registro delle imprese, anche in presenza di rapporti non definiti, nonchè nel caso di società di persone** (pur permanendo in questo caso la natura dichiarativa della cancellazione).

Il termine di decorrenza degli effetti della cancellazione è stato individuato a partire dal momento di entrata in vigore del D.lgs n.6/2003 (1° gennaio 2004).

La risoluzione del 27/07/2011 n. 77 dell' Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa - riconsiderando i pareri espressi con le precedenti risoluzioni, ha esaminato il trattamento tributario delle sopravvenienze attive che possono emergere a seguito dell'estinzione della società, così come a seguito dell'esecuzione dei rimborsi d'imposta.

L'interpretazione data prevede che gli elementi patrimoniali attivi non compresi nel bilancio di liquidazione in quanto non conoscibili a quella data, devono essere attribuiti proporzionalmente ai soci, tra i quali si instaura un rapporto di comunione ordinaria ai sensi dell'art. 1100 c.c., simile, in linea generale, a quello degli eredi.

In riferimento, invece, ai rimborsi d'imposta, l'art. 5 del D.M. 26 febbraio 1992 stabilisce che il rimborso IVA spettante alla società cancellata dal registro delle imprese può essere eseguito al liquidatore "nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione" se il credito di imposta sia stato evidenziato nel bilancio finale di liquidazione, depositato nella cancelleria del tribunale. Applicando i principi enunciati, come avviene per le società di persone, può essere riconosciuta anche direttamente ai soci la titolarità del diritto al rimborso, pro quota, delle imposte.

In relazione ai soci di società di persone cessate, il conferimento di una delega ad un solo socio per la riscossione del rimborso non costituisce un obbligo, bensì una mera facoltà, circolare n. 255 del 2000, estensibile alle società. di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, previa comunicazione della predetta delega al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Responsabilità per i debiti tributari esecutivi.

La sussistenza di un rapporto tributario non definito, tenuto conto di quanto detto e della dottrina di riferimento, non può fare riferimento alla società cancellata ed estinta a fini civilistici e, quindi, fiscali.

L'Agenzia delle Entrate non dovrebbe, quindi, emanare e notificare atti impositivi intestati alla società estinta, o attivare la responsabilità del relativo patrimonio, ma potrebbe solo attivare, verificandosi le condizioni previste, la responsabilità di soci e liquidatori.

La cancellazione della società di capitali dal Registro delle imprese comporta, secondo la Cassazione, l'estinzione della medesima e la conseguente, eventuale, illegittimità di ogni azione amministrativa intrapresa nei confronti della società (con radicale nullità di atti in questo modo eventualmente emanati).

I soci ed i liquidatori potrebbero, comunque, essere chiamati a rispondere delle imposte non versate, ai sensi dell'art.2495, c.c. per:

1. responsabilità individuale dei singoli soci, nei limiti di ciò che è stato assegnato in base al bilancio finale di liquidazione;

2. responsabilità dei liquidatori, laddove il mancato soddisfacimento del debito è dipeso da colpa di questi ultimi.

L'Agenzia delle Entrate, in tali casi, dovrebbe contestare il debito nei confronti dei soci o dei liquidatori, attraverso l'emanazione di atti impositivi, nei quali siano dimostrati i presupposti per l'attivazione della responsabilità in esame.

In ogni caso, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe rivalersi nei confronti dei soci, amministratori e liquidatori, invocando la disposizione di cui all'art. 36, DPR n.602/73 che recita: "I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

della 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 o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari.

Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di 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".

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 attivita' sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

La responsabilità di cui ai commi precedenti e' 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.

Rispetto a quella civilistica la responsabilità di cui all'art. 36, DPR n.602/73:

- comprende anche i due periodi di imposta anteriori alla fase di liquidazione, per determinare la responsabilità dei soci e valutare le assegnazioni fatte a questi ultimi;
- prevede espressamente una responsabilità degli amministratori per i due anni precedenti la liquidazione;
- prevede una responsabilità per fatto proprio (quindi - è da ritenere - senza diritto di rivalsa) e di tipo oggettivo per i liquidatori, a differenza di quella civilistica che richiede, invece, la prova dell'elemento soggettivo della colpa.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La disposizione presuppone che gli atti impositivi formati e notificati alla società, solo nel momento della riscossione possano coinvolgere gli ulteriori soggetti indicati, con una procedura che prevede la notifica di uno specifico atto impositivo. Parte della dottrina ritiene che l'art. 36 in questione sia stato, almeno in parte ed implicitamente, abrogato dall'art. 2495, c.c..

La situazione si complica con l'art. 29, c. 1, del decreto legge 31 maggio 2010 n. 78, convertito con Legge 30 luglio 2010 n. 122, e successive modificazioni che ha introdotto importanti e sostanziali novità nel procedimento di riscossione degli importi contenuti negli atti di accertamento emessi dal 1° ottobre 2011 ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, relativi ai periodi d'imposta 2007 e successivi.

La norma ha attribuito, infatti, efficacia di titolo esecutivo agli avvisi di accertamento ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni.

Le disposizioni in argomento sono finalizzate ad accelerare il processo di riscossione delle somme dovute a seguito dell'attività di accertamento, attraverso l'eliminazione dell' adempimento costituito dalla notifica della cartella di pagamento.

Non ottemperare o non opporsi per tempo alle debenze tributarie comporta, quindi, oggi, il rischio concreto di un procedimento esecutivo nei confronti di liquidatori, amministratori o soci, a prescindere da qualsiasi merito tributario vagliabile in sede di contenzioso tributario.

8 novembre 2011

Cosimo Turrisi

1 Cassazione SS.UU. 22 febbraio 2010, n 4060;Cassazione SS.UU. 22 febbraio 2010, n 4061, Cassazione SS. UU. 22 febbraio 2010, n. 4062; Cassazion SS.UU. 9 aprile 2010, n. 8426.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D