

DEBITI TRIBUTARI IN CAPO A SOCIETA' CANCELLATA

di Fabio Balestra

Premessa

L'art. 4 del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, ha interamente sostituito, a decorrere dal 1 gennaio 2004, il Capo VIII del titolo V del libro V del codice civile.

In particolare, l'art. 2456 del codice civile, che recava, per le società di capitali, una disciplina analoga a quella dell'art. 2312 (disciplina relativa alle società di persone) in tema di cancellazione della società dal registro delle imprese, è stato sostituito **dall'art. 2495** il quale dispone che:

"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".

Pertanto **nel passato l'art. 2456 C.C.** affermava che l'estinzione della società di determinava al completo esaurimento dei rapporti giuridici a prescindere dalla cancellazione del registro delle imprese. Da ciò derivava che l'Agenzia delle entrate poteva agire nei confronti della società cancellata qualora risultassero dovuti debiti tributari non soddisfatti prima della cancellazione (vedi R.M. n. 68/2007).

Oggi invece l'art. 2495 C.C. dispone invece che dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese i creditori sociali possono far valere i propri crediti unicamente:

- 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.

La **Corte di Cassazione, con la sentenza 22863 del 2011 del 3 novembre 2011** affronta la spinosa problematica relativa ai **debiti tributari relativi a società cancellata dal Registro delle imprese.**

Gli effetti definitivi della cancellazione

La Cassazione si era già pronunciata con le sentenze del 22 febbraio 2010 nn. 4060, 4061, 4062 le quali affermavano che **la cancellazione della società determina l'estinzione** della stessa indipendentemente dal fatto che fossero presenti debiti non soddisfatti. In tali sentenze si specificano due aspetti importanti:

- tale previsione trova applicazione **anche nel caso di cancellazioni anteriori al 1 gennaio 2004** (ante riforma);
- la regola si applica a **tutti i tipi di società** (anche di persone ex art. 2312 C.C.)

L'agenzia delle entrate con la R.M. n. 77/2011 dimostra di sposare l'interpretazione della Cassazione **escludendo la riviviscenza del soggetto societario sia che esso sia società di capitali che società di persone** (le precedenti R.M. n.120/2007 e 105/2009 si devono dunque ritenere superate).

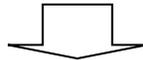


La problematica in questione ha riacquisito vigore quando il **D.L. n. 78/2010 all'art. 23 ha previsto un incremento delle verifiche fiscali sulle imprese "apri e chiudi"** e cioè su quelle imprese che chiudono entro un anno dalla loro apertura.

Ma ora occorre domandarsi **come il fisco deve comportarsi** per dare seguito al diritto di richiedere le somme dovute dai soggetti estinti.

E qui entra in gioco l'interessante pronuncia della **Cassazione** citata in premessa. In primo luogo i giudici di legittimità in linea con l'orientamento giurisprudenziale prima citato, sottolineano come la cancellazione dal Registro delle imprese comporta l'estinzione irreversibile della società anche se siano ancora presenti debiti insoddisfatti.

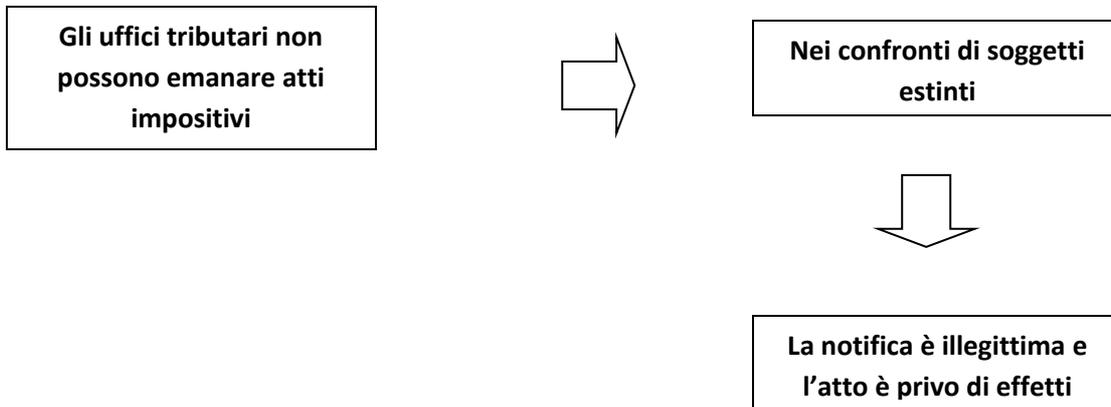
In secondo luogo affermano con chiarezza **che il provvedimento impositivo intestato ad una società cancellata deve ritenersi privo di effetti** proprio perché la società è estinta e non è ammessa riviviscenza del soggetto solo ai fini dell'assolvimento dell'obbligazione tributaria rimasta inadempita.



“la pretesa creditoria di cui alla cartella del fisco non poteva essere fatta valere contro il soggetto passivo (la società) comunque al momento già estinto ai sensi del nuovo articolo 2495 del codice civile”.

Conseguentemente la **cartella di pagamento** emessa nei confronti della società cancellata dal Registro imprese **non produce effetti**.

Infine i giudici stabiliscono che **il ricorso proposto dal liquidatore per conto della società cancellata è chiaramente inammissibile**, in quanto notificato in nome di un soggetto non esistente dal momento che il “liquidatore” non può più essere tale non avendo più potere di rappresentanza.



Pertanto ai sensi dell'art.2495 C.C. **l'unica possibile emanazione di atti impositivi per debiti sorti in capo a società estinte è:**

- nei confronti del **liquidatore** se il mancato soddisfacimento del debito dipende da sua colpa;
- nei confronti dei **soci** nei limiti di ciò che è stato assegnato sulla base del bilancio finale di liquidazione.

Occorre poi sottolineare che **ai fini IRES l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973** configura una responsabilità per i debiti non soddisfatti dalla società estinta a carico di questi soggetti e al ricorrere di precise condizioni.

*“**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 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*

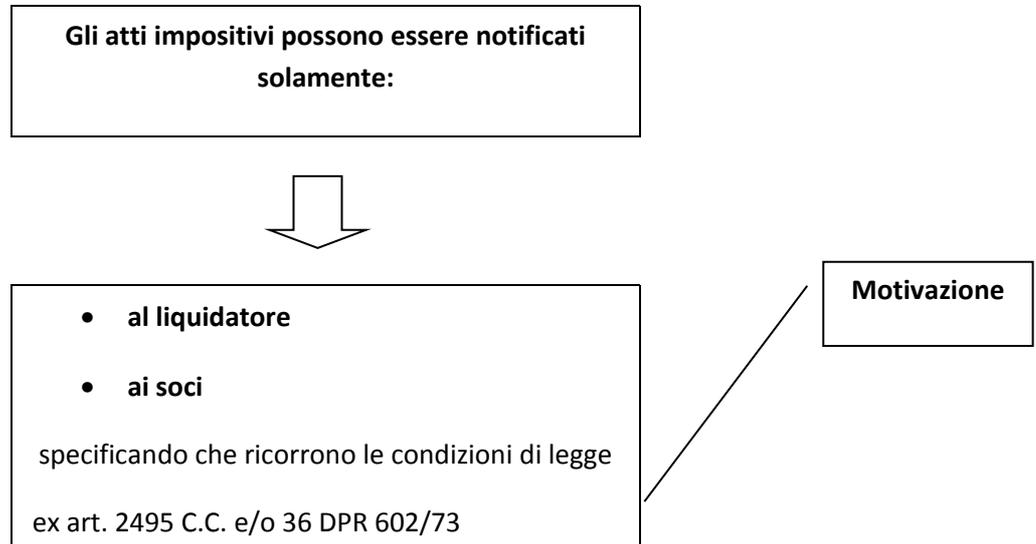
messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni 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 attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili...”

In sintesi la **responsabilità tributaria** è ascrivibile secondo il testo normativo sopra riportato a **3 soggetti**:

1. **I liquidatori** sono responsabili se non versano le imposte soddisfacendo crediti di ordine inferiore o se distribuiscono beni ai soci senza aver soddisfatto gli obblighi tributari.
2. **Gli amministratori** sono responsabili al pari dei liquidatori se questi non sono stati nominati o se hanno posto in essere “di fatto” attività di liquidazione nei due periodi d’imposta antecedenti la liquidazione (incluso l’occultamento di attività sociali)
3. **I soci** sono responsabili limitatamente a quanto hanno ricevuto in denaro o beni, nei due periodi d’imposta precedenti la liquidazione e durante la stessa.

Ne consegue che risulta di fondamentale importanza che **l’atto intestato a soci o liquidatori** riporti anche la presenza delle **condizioni di cui all’art. 2495 C.C. o art. 36 D.P.R. n. 602/73**.

E’ dunque da ritenersi essenziale che sia riportata negli atti **la motivazione** per la quale lo stesso è stato notificato al liquidatore o ai soci.



L'amministrazione deve infatti dimostrare ad esempio:

- che il mancato versamento dipenda da colpa del liquidatore;
- che i soci hanno percepito somme come da bilancio di liquidazione;
- che i soci hanno percepito denaro sotto una determinata forma nell'anno precedente la liquidazione...



Profili di responsabilità

Senza dubbio occorre che il **liquidatore** ponga molta attenzione ad effettuare riparti ai soci nel corso della liquidazione o provveda a coprire debiti di “ruolo inferiore” a quelli tributari poiché la **responsabilità** per il pagamento delle imposte non versate è in proprio ed **autonoma** rispetto a quella dei **soci**. Questi ultimi dal canto loro devono porre attenzione **a non “svuotare” la società** dei propri beni prima di porre in essere la formale liquidazione poiché anche in questo caso emergono forti responsabilità.

Esempi

- Si pensi all’assegnazione in capo ai soci di ingenti magazzini di merce o di beni strumentali;
- Si pensi alla presenza di una cospicua somma di denaro in capo ad una società immobiliare che ha ceduto l’ultimo immobile e alla ripartizione anticipata delle somme ai soci poco prima che sopraggiunga accertamento sul valore di cessione del fabbricato.

Si tiene infine a precisare che **le responsabilità** di liquidatori (o amministratori) e soci sono **autonome e indipendenti** e non sussiste nessun vincolo di preventiva escussione.

Dunque realizzandosi le condizioni di cui all’art. 2495 C.C. o quelle più ampie dell’art. 36 D.P.R. 602/73 i soggetti possono essere chiamati a rispondere di fronte all’amministrazione finanziaria.

21 novembre 2011

Fabio Balestra