

Società estinte: responsabilità di soci e liquidatori per i debiti tributari

Aggiornamento di Diritto Societario e Tributario

a cura del Dott. Stefano Marini - Commercialista in Arezzo e Parma

La cancellazione dal Registro Imprese della società determina la sua estinzione e, quale corollario, gli amministratori ed i liquidatori perdono i loro poteri rappresentativi e, quindi, non possono stare in giudizio se non nei limiti stabiliti dall'articolo 2495 del Codice Civile. Questo è il principio che deriva dall'ordinanza 21195/2010 della suprema Corte di Cassazione.

Una problematica molto rilevante, ancora non considerata appieno, soprattutto sotto il profilo delle conseguenze di carattere tributario, e che deriva dalla previsione dell'articolo 2495 del Codice Civile, come modificato dalla riforma del diritto societario. Peraltro, la stessa ordinanza 21195/2010 conferma che le disposizioni dell'articolo 2495 del Codice Civile operano retroattivamente "e dunque anche con riguardo alle cancellazioni intervenute in epoca anteriore alla sua entrata in vigore".

L'articolo 2495 del Codice Civile 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 riscossi in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi".

L'aspetto più rilevante di questa disposizione è quello che associa l'estinzione della società alla cancellazione dal registro delle imprese. In precedenza con il vecchio articolo 2456 del Codice Civile, questo effetto non si aveva, nel senso che era costantemente riconosciuto, sia in dottrina che in giurisprudenza, che l'estinzione della società si determinava al completo esaurirsi dei rapporti giuridici, a prescindere dalla cancellazione dal registro imprese. Anche sotto l'aspetto fiscale, era stato riconosciuto che la cancellazione della società non determinava l'estinzione della stessa, così che il fisco poteva agire, nei termini decadenziali, nei confronti di un soggetto "cancellato" ma non "estinto" (Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 68/E/2007).

La Cassazione si è pronunciata a sezioni unite con tre sentenze del 22 febbraio 2010 (4060, 4061 e 4062) oltre che con la citata risoluzione 21195/2010, sulla portata del nuovo articolo 2495 del Codice Civile, affermando che con la cancellazione dal registro Imprese si verifica l'estinzione della società, indipendentemente dall'esistenza di creditori, pubblici o privati, non soddisfatti. La cassazione ha statuito, inoltre, che si tratta di un principio generalizzato e che la previsione trova applicazione anche per le cancellazioni avvenute prima del 1° gennaio 2004.

La questione più rilevante che si pone sotto il profilo tributario è come il Fisco può agire nei confronti di un soggetto cancellato dal registro Imprese e, quindi, estinto.

La norma civilistica non interferisce in alcun modo con quella fiscale relativa ai termini decadenziali dell'azione di accertamento. L'amministrazione finanziaria è legittimata ad eseguire controlli ed accertamenti anche nei confronti di un soggetto estinto, nei termini ordinari (salvo l'ipotesi di raddoppio dei termini nel caso di fattispecie di rilevanza penale) del 31 dicembre del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, o del 5° anno successivo, in caso di omessa presentazione della dichiarazione.

La previsione dell'articolo 2495 del Codice Civile incide, invece, sull'azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria, nella fase di emanazione dell'atto impositivo. Nella sostanza il Fisco deve stabilire, alla luce della previsione civilistica, chi sia il soggetto nei cui confronti l'azione accertatrice deve essere proposta.

In presenza di una società cancellata e, quindi, estinta, non c'è dubbio che l'accertamento tributario non può essere eseguito nei confronti di un soggetto che non esiste più. In pratica gli atti di accertamento, i processi verbali di costatazione, i questionari, gli inviti, eccetera, non possono essere ne intestati ne notificati alla società estinta che non ha più titolo per stare in giudizio e quindi per esercitare il diritto costituzionale di difesa per la perdita dei poteri rappresentativi degli amministratori e dei liquidatori.

Gli atti dell'amministrazione finanziaria possono essere, invece, intestati e notificati ai soci e/o ai liquidatori, nei soli limiti dell'articolo 2495 del Codice Civile, cioè, nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme riscosse dagli stessi in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, dimostrando l'eventuale colpa da parte di questi, per quanto riguarda le somme non pagate all'erario.

L'avviso di accertamento emesso dall'amministrazione finanziaria dovrà necessariamente, in punto di motivazione, rappresentare che ricorrono le condizioni previste dall'articolo 2495 del codice civile e dall'articolo 36 del DPR 602/1973¹. Gli atti impositivi dovranno riportare nella motivazione, che i soci hanno ricevuto somme, in base al bilancio finale di liquidazione, oppure durante la liquidazione o nel biennio anteriore, se si tratta di

¹ **Art. 36. Del DPR 602/1973 - Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci.** 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 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 dell'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. La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'art. 39.

imposte sui redditi, fino a concorrenza di quelle richieste dall'amministrazione o che il credito vantato dall'erario è dipeso da colpa imputabile ai liquidatori.

Nell'ipotesi in cui, dopo la cancellazione e, quindi, l'estinzione della società, l'atto di accertamento venga intestato al soggetto estinto e notificato ai soci o ai liquidatori, non potrà che essere rilevata l'irritualità della pretesa, eccettuando il difetto di legittimazione passiva.

In definitiva, solo gli atti intestati e notificati ai soci o ai liquidatori che evidenziano nelle motivazioni la ricorrenza delle condizioni dell'articolo 2495 del Codice Civile e dell'articolo 36 del DPR 602/1973, possono essere ritenuti degli atti validi.