

# EFFETTI GIURIDICI E PROCESSUALI DELLA CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ DAL REGIME DELLE IMPRESE

## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

*Artt. 2495 C.C. - OIC 5, OIC 30 - IRDCEC - Documento n. 11 - giugno 2011*

Dopo l'approvazione del bilancio finale di liquidazione, l'art. 2495 C.C. dispone che i liquidatori in carica procedano nella richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese.

Il via libera ai liquidatori per l'ultimo adempimento inerente alla cancellazione, dipende dall'approvazione del bilancio finale di liquidazione che può avvenire in modalità "tacita", al decorso di novanta giorni in assenza di reclami, ovvero in modalità "espressa", quando il socio rilascia, senza riserve, la relativa quietanza riferita all'ultima quota di riparto.

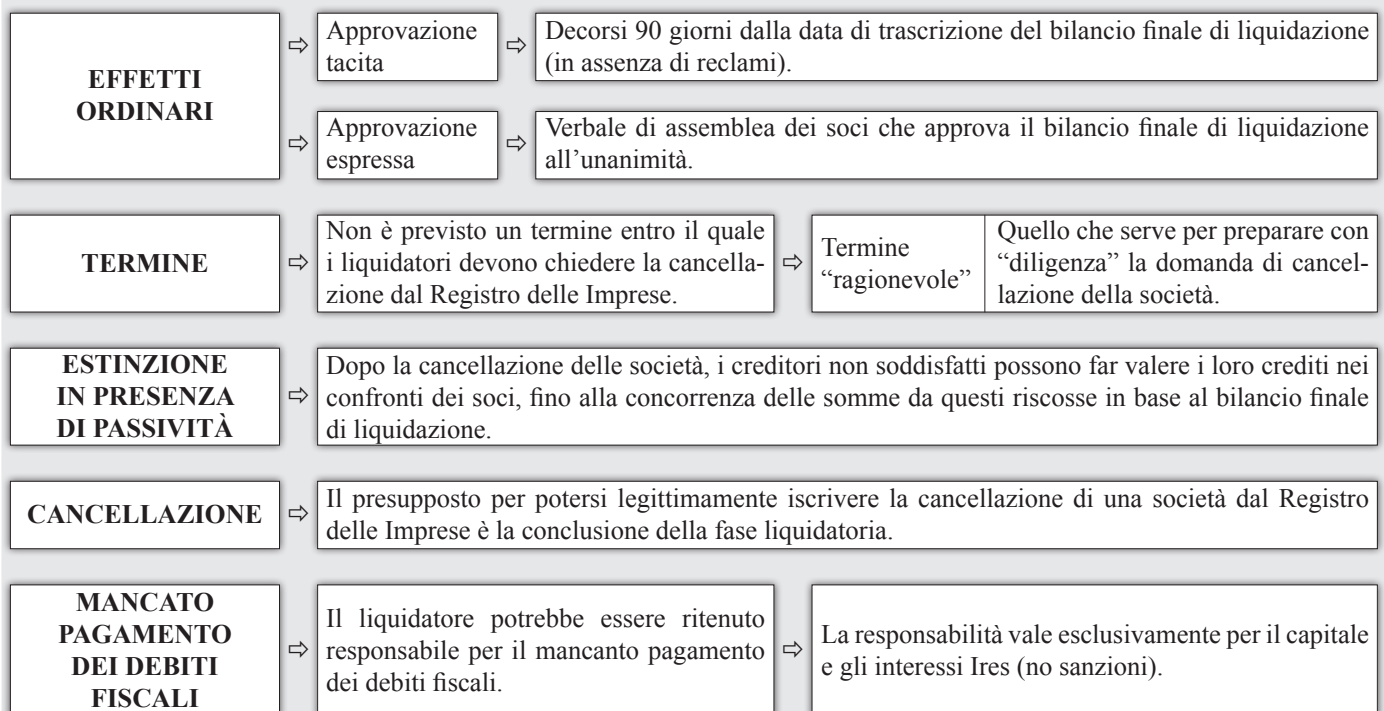
Per cui, dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, si verifica a pieno titolo l'estinzione dell'ente, e ciò indipendentemente dalla sussistenza o meno di creditori insoddisfatti, i quali possono rivolgersi unicamente nei confronti dei soci, ed eventualmente, dei liquidatori, sia pure con diversi limiti e a diverse condizioni.

Sul punto torna utile sottolineare, in merito al rapporto tra il Fisco e le società estinte, le eventuali responsabilità dei soggetti coinvolti (amministratori, liquidatori e soci), in considerazione che le stesse, ai fini erariali, sono accertate dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 36, del D.P.R. 29.09.1973, n. 600, con atto notificato ai sensi dell'art. 60, del medesimo decreto sull'accertamento.

Ma, ciò che più interessa, è che tali responsabilità non possono essere collegate a un presupposto d'imposta o a un fatto relativo alla capacità contributiva, ma esclusivamente a un comportamento che configuri un "illecito proprio" degli organi societari (per esempio, la violazione delle disposizioni inerenti alla ripartizione dell'attivo).

L'analisi degli effetti e delle conseguenze derivanti dalla cancellazione di una società di capitali dal registro imprese saranno qui affrontati, ripercorrendo ed esaminando i molteplici orientamenti giurisprudenziali e dottrinali che, nel corso dell'ultimo decennio, hanno dato vita ad un intenso e vivace dibattito in materia.

### SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ

• Effetti ordinari

- L'art. 2495 C.C. disciplina la cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese e la loro estinzione, prevedendo in particolare che, "approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese" (art. 2495, c. 1, C.C.).
- L'iscrizione della società nel registro delle imprese ha efficacia costitutiva: con l'iscrizione nel registro la società acquista la personalità giuridica (art. 2331, c. 1, C.C.).
- Di converso la cancellazione della società dal registro delle imprese segna la sua estinzione. Ciò avviene all'esito del procedimento di liquidazione.
- Il momento in cui può dirsi cessato tale procedimento è l'approvazione del bilancio finale di liquidazione. Fino alla sua approvazione non sarà possibile procedere alla cancellazione della società dal registro delle imprese (salvo per il caso particolare dell'art. 2490, c. 6, C.C.: mancato deposito del bilancio per oltre 3 anni consecutivi).

|               |                       |  |
|---------------|-----------------------|--|
| CANCELLAZIONE | Approvazione tacita   | Decorso il termine di 90 giorni dalla data di trascrizione del bilancio finale di liquidazione, senza che siano stati proposti reclami, il documento si intende approvato e i liquidatori possono richiedere la cancellazione dal Registro delle Imprese, trascrivendo nel riquadro note del modello S3 la mancata opposizione ovvero allegando il certificato di non opposizione del Tribunale competente, oppure autocertificazione resa ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. 445/2000.   |
|               | Approvazione espressa | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Allegando il verbale di assemblea dei soci che approva il bilancio finale di liquidazione all'unanimità. Se vi sono somme da ripartire, nel verbale di assemblea i soci dovranno anche dare quietanza dei pagamenti e autorizzare il liquidatore a chiedere la cancellazione ovvero allegare copia delle diverse quietanze rilasciate dai soci ovvero autocertificazione resa ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. 445/2000.</li> <li>• L'ufficio del registro delle imprese competente è quello della provincia ove è ubicata la sede legale dell'impresa.</li> </ul> |

• Termine

- L'art. 2495, c. 1, C.C. non fissa il termine entro il quale i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.
- La norma va interpretata nel senso che i liquidatori devono chiedere la cancellazione entro un termine ragionevole.
- Il termine ragionevole è quello che serve per preparare, con la dovuta diligenza, la domanda di cancellazione della società.
- La richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese costituisce un dovere dei liquidatori.
- L'omessa richiesta costituisce un illecito sanzionabile che può comportare l'applicazione a essi di una sanzione amministrativa ai sensi dell'art. 2630, c. 1, C.C..

• Con riferimento alle modalità d'iscrizione della cancellazione della società, l'ufficio del registro delle imprese - preso atto della domanda presentata dai liquidatori (ai sensi dell'art. 2189, c. 1, C.C. "le iscrizioni nel registro sono eseguite su domanda sottoscritta dall'interessato") - provvederà a dichiarare la cancellazione della società dal registro.

• L'ufficio del registro agisce sulla base delle disposizioni che regolano il suo operato. In particolare "prima di procedere all'iscrizione, l'ufficio del registro deve accertare l'autenticità della sottoscrizione e il concorso delle condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione" (art. 2189, c. 2, C.C.).

- Il controllo sull'autenticità della sottoscrizione del liquidatore non presenta problemi particolari. Diverso discorso riguarda invece l'accertamento delle condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione.
- Le condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione della cancellazione della società dal registro delle imprese sono essenzialmente le seguenti:
  - .. l'approvazione del bilancio finale di liquidazione (art. 2495, c. 1, C.C.);
  - .. il quale però - a sua volta - presuppone il compimento della liquidazione (art. 2492, c. 1, C.C.).
- In assenza di queste condizioni, l'ufficio del registro non può procedere all'iscrizione della cancellazione. Se vi si procede egualmente, l'iscrizione è erronea, in quanto avvenuta in assenza dei presupposti di legge.

### CANCELLAZIONE DELLA CANCELLAZIONE

- Il presupposto di fatto per potersi legittimamente iscrivere la cancellazione di una società dal registro delle imprese è dunque che la fase liquidatoria sia “compiuta”.
- È possibile ravvisare un interesse all'emenda dell'iscrizione della cancellazione di una società dal registro delle imprese qualora non vi sia corrispondenza tra la dichiarazione di cessazione dell'attività sociale, in cui si compendia la domanda di cancellazione, e l'effettivo assetto gestionale della società, per non avere l'impresa sociale realmente esaurito la procedura liquidatoria.
- In tal senso, il Tribunale di Genova con la sentenza del 6.06.2013 ha ritenuto accoglibile il ricorso diretto alla cancellazione dal registro delle imprese dell'iscrizione della cancellazione di una società in presenza di un piano di riparto e di un bilancio finale di liquidazione dei quali emergeva la testuale conferma che la fase liquidatoria non era ancora esaurita per non essersi proceduto alla riscossione dei crediti iscritti a bilancio e per il silenzio serbato su un contenzioso giudiziario radicato nei confronti della società un mese prima della cancellazione della stessa, di cui era immediatamente agevole per chiunque avvedersi dell'annosità e della gravosità quanto a gestione difensiva).
- Di converso per il Tribunale di Milano (sent. del 20.11.2013) la cancellazione dal registro delle imprese, in quanto fattispecie complessa, costituita da un'insieme di attività in sequenza (accertamento della causa di scioglimento, nomina del liquidatore, redazione del bilancio finale), risulta impossibile e contra legem, qualora l'attività liquidatoria non sia realizzata nelle sue varie articolazioni.
- Ciò che non risulta nel caso di specie è il procedimento endosocietario poiché la liquidazione della società era stata affidata ad un ente (quale il trust) che avrebbe provveduto in tal senso in un periodo successivo rispetto al momento della presentazione ed approvazione del bilancio finale di liquidazione. Infine, il Tribunale di Milano precisa che la rilevabilità d'ufficio relativa alla cancellazione della cancellazione dal registro delle imprese può avvenire solo a condizione che sia stato instaurato un regolare contraddittorio tra tutti coloro che ai fini della legge, in relazione a tale oggetto, possono essere considerati come portatori di interessi rilevanti.
- La cancellazione della cancellazione avviene “d'ufficio” come indica la rubrica dell'art. 2191 C.C. Bisogna però che qualcuno solleciti il giudice del registro.
- L'iniziativa può partire dal liquidatore oppure dai soci oppure dai creditori sociali.
- Quale conseguenza della cancellazione della cancellazione la società viene re-iscritta nel registro delle imprese (e torna a vivere per il tempo necessario a liquidare i beni che non erano stati liquidati).

### AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 2495 C.C.

- L'art. 2495 C.C. si applica indistintamente alla S.p.a., alla S.a.p.a. e alla S.r.l., dal momento che la norma è collocata nel capo che disciplina lo scioglimento e la liquidazione delle società di capitali.
- L'art. 2495 C.C. non trova invece applicazione diretta alle società di persone. Per tali società sono infatti dettate delle disposizioni particolari che, proprio per il loro carattere di specialità, prevalgono rispetto all'art. 2495 C.C.
- La norma di riferimento è l'art. 2312 C.C. che regola la cancellazione della società nella S.n.c..
- Nella S.a.s. rileva invece l'art. 2324 C.C.
- Dire che l'art. 2495 C.C. regola la cancellazione delle sole società di capitali non significa peraltro escludere in modo categorico un'applicazione analogica/integrativa di parte dell'art. 2495 C.C. alle società di persone. Tale applicazione sarà possibile per quei passaggi dell'art. 2495 c.c. in relazione ai quali le norme sulle società di persone non dispongono in modo specifico. In questo senso si è espressa la Corte di cassazione con la sentenza n. 25192 del 2008, per la quale l'art. 2495, c. 2, C.C., nell'affermare il principio che - con la cancellazione della società dal registro delle imprese - la società si estingue, pone una regola generale dell'ordinamento giuridico, valevole anche per le società di persone.

**ESTINZIONE IN PRESENZA DI PASSIVITÀ**

- L'art. 2495, c. 2, C.C. prevede 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”.
- La disposizione civilistica sancisce dunque l'estinzione della società. Anche nel caso in cui vi siano creditori sociali insoddisfatti, la società viene meno e i rapporti residui dovranno essere regolati direttamente fra i creditori e i soci.

Dal punto di vista dei creditori sociali si tratta di una circostanza pericolosa: il patrimonio sociale che è ripartito in sede di liquidazione “sparisce” per entrare a far parte del patrimonio personale dei soci. Entrambi questi patrimoni (ormai confusi e ridotti a unità) sono esposti alle azioni dei creditori personali dell'ex socio. Ne consegue che i creditori sociali rimasti insoddisfatti all'esito della liquidazione che non agiscono prontamente nei confronti dei soci rischiano di rimanere definitivamente insoddisfatti.

**MANCATO PAGAMENTO DEI DEBITI FISCALI**

• **Responsabilità del liquidatore**

- Il liquidatore potrebbe essere ritenuto responsabile per il mancato pagamento dei debiti fiscali.
- Per i debiti tributari prevedibili vale esclusivamente per il capitale e gli interessi Ires e non anche per le sanzioni Ires, ovvero per il capitale e le sanzioni IVA e Irap (fra tante C.T. Prov. Milano 26.10.2011, n. 327/0572011).

• Secondo la dottrina civilistica, si tratta di una responsabilità aquiliana non collegata a un presupposto d'imposta o a un fatto relativo alla capacità contributiva, ma esclusivamente a un comportamento che configuri un “illecito proprio” degli organi societari (per esempio, la violazione delle disposizioni inerenti alla ripartizione dell'attivo).

• Gli uffici fiscali potranno quindi far valere le proprie ragioni di credito, basate sulle norme codicistiche, alla stregua di un qualunque altro creditore sociale e citando in giudizio il liquidatore dinanzi al giudice ordinario.

• **Imposta sul reddito delle persone giuridiche (Ires)**

- La norma pone a carico di amministratori, liquidatori e soci dei soggetti passivi dell'IRES specifiche responsabilità derivanti dal mancato assolvimento delle imposte sui redditi da parte dell'ente rappresentato, al fine di tutelare le esigenze di effettiva realizzazione del credito erariale.
- È onere dell'Erario dimostrare tale responsabilità con un atto motivato, oltre a dover provare la certezza ed esigibilità dei crediti dei quali ne richiede il pagamento in via sussidiaria al liquidatore (Cass. 13.07.2012, n. 11968).
- La Dre Lombardia con una nota operativa del 17.10.2012 ha sottolineato che la responsabilità deve essere accertata con atto autonomo rispetto all'avviso di accertamento emesso per la società di capitali. In tale atto devono emergere i presupposti di fatto e di diritto dai quali, a parere dell'ufficio, scaturiscono gli estremi della responsabilità in questione. Da un punto di vista procedurale è previsto che l'ufficio, in presenza di rischi di mancata soddisfazione delle pretese, dovrà valutare l'esistenza di: un debito definitivamente accertato; procedimenti di liquidazione; un'utilizzazione di attività sociali per finalità diverse; atti di occultamento delle attività sociali nel biennio antecedente; assegnazioni ai soci; beni patrimoniali in capo al liquidatore o ai soci, in grado di soddisfare il credito erariale.

• **Soci o amministratori**

- A seconda delle specifiche condizioni che si vengono a creare, possono essere chiamati alla cassa da parte dell'Amministrazione finanziaria anche i soci o gli ex amministratori. Il Fisco, come pure ogni altro debitore, potrà avvalersi della regola generale che prevede la responsabilità individuale dei singoli soci nei limiti di quanto a essi assegnato sulla base del bilancio finale di liquidazione.

• L'art. 36 D.P.R. 602/1973 estende poi le responsabilità previste per i liquidatori e i soci, anche agli amministratori in carica al momento dello scioglimento della società oltre che a quelli che hanno compiuto operazioni di liquidazione od occultato attività sociali nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione della società. Analizza singolarmente i casi in cui il Fisco possa invocare la responsabilità di ciascuna delle tre categorie di soggetti, sempre con riferimento ai debiti IRES delle società di capitali estinte.

• Perché sussista la responsabilità, è necessario almeno che i **ruoli relativi alle imposte accertate in capo alla società** siano posti in riscossione anche provvisoria, e che vi sia stata la certezza circa il mancato pagamento del debito erariale.

**CONTENZIOSO  
TRIBUTARIO IN CORSO**

- **Processo estinto**
  - Nell'ipotesi in cui la società venga cancellata dal Registro delle imprese, in pendenza di un processo tributario, essendo la fattispecie paragonabile al decesso di una persona fisica senza eredi, il **processo** deve ritenersi **estinto** per cessazione della materia del contendere.
  - A questo punto, a prescindere dalla tipologia di atto impugnato dalla società estinta (sia questo un accertamento o una cartella di pagamento), il Fisco dovrebbe notificare apposito atto dimostrando la sussistenza della responsabilità fiscale del socio o del liquidatore.
  - Se la società viene cancellata nelle more del contenzioso, il socio, da un lato, non può essere paragonato ad un erede, quindi non vi è alcun fenomeno di successione universale, dall'altro, risponde nei limiti dell'art. 2495 C.C., ed è entro tali limiti che può verificarsi la successione nel processo. È quindi necessario che l'Amministrazione finanziaria, affinché il processo instaurato dalla società successivamente estinta contro l'atto a lei notificato continui, dimostri il presupposto per la successione del socio nel processo, costituito come detto dall'aver riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione (Cass. n. 7676/2012).
- **Ambito fiscale**
  - Il processo non è un processo di accertamento ma di impugnazione, il cui oggetto è costituito dalla domanda di annullamento dell'atto.
  - Non è possibile sostenere, come fatto, che l'azione proposta dalla società avverso un suo atto possa proseguire nei confronti dei soci, posto che il presupposto per la loro responsabilità fiscale è del tutto diverso, essendo legata all'art. 2495 C.C. o all'art. 36 del D.P.R. 602/1973. Inoltre, può non esserci coincidenza tra debito della società e somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione e ciò fa emergere ancor di più la traballanza di questa tesi.
  - Occorrerebbe allora che i soci riassumano il processo, in quanto, se si opta per la tesi della successione, non può che verificarsi l'interruzione, essendo la situazione paragonata al caso dell'erede.
  - Il problema deve essere per forza di cose risolto a livello legislativo: solo in questo modo potrà determinarsi in che maniera la responsabilità può essere azionata nei confronti di soci e liquidatori, che cosa succede se la cancellazione avviene nelle more del processo e a quali termini l'azione del Fisco deve sottostare.

**RISVOLTI DI NATURA  
PROCESSUALE**

- La cancellazione della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio (con la sola eccezione della fictio iuris contemplata dall'art. 10 L.F.).
- Pertanto, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. c.p.c., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c.; qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso (Corte di Cass., 11.10.2013, n. 23157).

## SOPRAVVENIENZE ATTIVE

- Mentre nel caso dei debiti sociali rimasti insoluti esistono norme di legge che, come si è sopra visto, consentono di stabilirne la sorte al momento della cancellazione della società dal registro delle imprese, la legge tace in ordine alle conseguenze della cancellazione per i crediti sociali ed i residui attivi non liquidati.
  - In questo caso occorre distinguere, da un lato, le mere pretese e i crediti controversi (non liquidi ed esigibili), dall'altro, i residui attivi non conosciuti al momento della cancellazione.
- Nel caso di mere pretese e crediti controversi si dovrebbe presumere che la scelta della società di cancellarsi dal registro senza tener conto di una pendenza non ancora definita, ma della quale il liquidatore aveva (o si può ragionevolmente presumere che avesse) contezza, sia da intendere come una manifestazione di volontà di rinunciare a quella pretesa.
  - In altre parole, si presume che il liquidatore abbia privilegiato una più rapida conclusione del procedimento estintivo piuttosto che svolgere ulteriori attività volte ad azionare pretese, far accertare un credito, renderlo liquido ed esigibile.

## ART. 10 L.F.

- Il legislatore con la novella dell'art. 10 L.F., intervenuta con il D.Lgs. n. 5/2006, recependo le indicazioni della Corte Costituzionale ed eliminando ogni incertezza interpretativa ha espressamente sancito che “gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo”.
  - Pacifico, pertanto, secondo l'attuale formulazione dell'art. 10 L.F., che il termine annuale decorre a partire dalla data di cancellazione dal registro, senza differenza da imprese individuali o collettive e, con riferimento a tali ultime, senza distinzione tra società di capitali o di persone.
- Con la previsione della possibilità di fallimento delle società dopo la loro estinzione, i creditori sociali vengono tutelati in misura maggiore. È vero che essi, nell'ipotesi in cui non riescano a recuperare dai soci le somme loro dovute, non possono aggredire immediatamente la società (ormai non più esistente), ma i creditori possono almeno determinarne il fallimento. Con l'apertura del fallimento essi partecipano alla procedura fallimentare e possono cercare di ottenere soddisfazione.