



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese, con particolare riguardo alle società di persone

di Giuseppe De Girolamo

1. Introduzione – 2. Panorama giurisprudenziale – 3. Riflessi fiscali – 4. Conclusioni.

1. Introduzione.

L'art. 2495 c.c. rubricato "Cancellazione della società", nell'attuale versione a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6 recante "Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative", antepone al vecchio testo (del corrispondente originario art. 2456 c.c.), la proposizione «ferma restando l'estinzione della società»¹.

Con tale inciso il legislatore sembra aver voluto esprimere la volontà di stabilire che la cancellazione produce l'effetto costitutivo della estinzione irreversibile delle società di capitali e delle società cooperative anche in presenza di crediti non adempiuti e di rapporti obbligatori differenti non esauriti tra le parti.

Le modifiche introdotte all'art. 2495 c.c. sono intervenute in un contesto di acceso contrasto giurisprudenziale e dottrinario² causato dalla natura generalmente dichiarativa dell'iscrizione delle società nel registro delle imprese, eccezion fatta per le fattispecie esplicitamente disciplinate diversamente (società di capitali), per le quali la pubblicità nel registro delle imprese ha natura costitutiva.

Della questione degli effetti della cancellazione dal registro delle imprese sono state investite di recente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che con la sentenza n. 4062 del 22.02.2010³ sono intervenute con l'intento di risolvere il contrasto generato in seno alla Suprema Corte stessa.

¹ L'art. 2495 c.c. nella sua formulazione vigente recita: "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".

² Leggi, a tal proposito, CANCEDDA M., Notificazione di atti tributari riguardanti società cancellate dal registro delle imprese e riforma del diritto societario, in *Il Fisco*, 1/2009, 1, pp. 56 e ss.

Possiamo realmente dire che la sentenza citata, pur se pone un tassello fondamentale nella definizione del valore da dare alla pubblicità nel registro delle imprese per le società di capitali e per le società di persone, non dà margine ad ulteriori dubbi, quantomeno sul piano teorico, per queste ultime?

Una riflessione su tale aspetto richiede necessariamente l'analisi dell'evoluzione giurisprudenziale in materia.

2. Panorama giurisprudenziale.

In ordine agli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese due opposti orientamenti si sono scontrati nel corso degli anni in seno alla Suprema Corte di Cassazione.

Secondo una prima corrente di pensiero la cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese non ne determina automaticamente l'estinzione in pendenza di rapporti giuridici non definiti³.

Tale corrente di pensiero faceva leva essenzialmente sul tenore letterale dell'art. 2456 c.c. (ora art. 2495) nella sua vecchia formulazione, il quale si limitava a prevedere le azioni dei creditori insoddisfatti nei confronti di soci e liquidatori, senza statuire nulla in merito agli effetti della cancellazione dai pubblici registri delle imprese commerciali.

In tal senso si legge in Cassazione civile 15 gennaio 2007 n.646: "Come noto, l'atto formale di cancellazione della società del registro delle imprese ha solo funzione di pubblicità, ma non ne determina l'estinzione, ove non siano ancora esauriti tutti i rapporti giuridici facenti capo alla società stessa, a seguito della procedura di liquidazione (Cass. 2 marzo 2006, n. 4652).

Analogamente è assolutamente pacifico - in dottrina come in giurisprudenza - che lo scioglimento della società non ne comporta l'estinzione (Cass. 8 luglio 2004, n. 12553)".

A questo primo orientamento se ne è fin da subito contrapposto un altro secondo cui la cancellazione della società dal registro delle imprese ne produce l'estinzione ipso iure, anche in pendenza di rapporti non ancora risolti.

In Cassazione civile 12 dicembre 2008 n. 29242 si legge "Il disposto dell'art. 2495 c.c., nel testo introdotto dal D.Lgs. n. 6 del 2003, art. 4, prevede che la cancellazione della società dal registro delle imprese ne produce l'estinzione nonostante l'esistenza di crediti insoddisfatti, o di rapporti ancora non definiti"⁴.

³ In tal senso, ex plurimis, Cassazione civile 20.10.2008 n. 25472, Cassazione civile 10.10.2005 n. 19732 e Cassazione civile 15.02.2006 n. 3279.

⁴ In tal senso vedi anche Cassazione civile 15 ottobre 2008 n. 25192.

Ancora, in Cassazione civile 28 agosto 2006 n. 18618: "La cancellazione della società dal registro delle imprese non ne determina, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, l'estinzione che si verifica soltanto quando siano stati liquidati tutti i rapporti giuridici che ad essa facevano capo. Tale conclusione, tuttavia, non si giustifica più dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, sulla riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative.

Infatti, il nuovo testo dell'art. 2495 c.c., comma 2, antepone al vecchio testo, che prevede le azioni dei creditori insoddisfatti nei confronti di soci e liquidatori, la proposizione "ferma restando l'estinzione della società". In tal modo il legislatore della riforma ha chiaramente manifestato la volontà di stabilire che la cancellazione produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo non definiti. Tale volontà è implicitamente confermata dalla previsione che i creditori insoddisfatti possono, entro un anno dalla cancellazione, notificare presso l'ultima sede della società la domanda proposta nei confronti di soci e liquidatori; si tratta di una agevolazione che riproduce esattamente quella prevista dall'art. 303 c.p.c., comma 2, per la notifica della riassunzione agli eredi della parte defunta⁵.

Come accennato nell'introduzione di queste brevi note, del tema sono state investite di recente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 4062 del 22.02.2010, dopo aver fatto menzione dei due contrastanti orientamenti esistenti in materia, dei quali si è poc'anzi detto, analizzano il valore da attribuire alla pubblicità nel registro delle imprese, concludendo per la necessità di attribuire alla cancellazione lo stesso valore dell'iscrizione.

Un corollario che la Corte fa discendere da tale ragionamento è che per le società di capitali così come l'iscrizione ha natura costitutiva, anche la cancellazione ha la medesima natura, per cui così come esse vengono in essere con l'iscrizione nel registro delle imprese, anche la loro cancellazione ne determina automaticamente l'estinzione dal panorama giuridico e la cessazione di ogni funzione sociale.

La Corte precisa anche che la necessità di attribuire una data certa alla nascita, così come all'estinzione, delle società in genere trova origine nell'esigenza di tutela dei terzi, in particolare dei creditori sociali, che devono avere conoscenza con esattezza delle vicende societarie, delle quali a tal fine se ne fa pubblicità nel registro delle imprese.

⁵ In senso conforme, Cass. civile 13.11.2009 n. 24037; Cass. civ. 18.09.2007 n. 19347; Cass. civ. 15.10.2008 n. 25192.

Alla stessa esigenza di certezza soggiace la necessità di fissare un dies a quo ai fini della decorrenza degli effetti di cui all'art. 10 del R.D. 267/1942⁶ (Legge Fallimentare).

Tale esigenza, secondo le Sezioni Unite, vale sia per le società di capitali sia per quelle di persone, onde evitare disparità di trattamento tra i relativi creditori sociali, per cui anche per le società personali è necessario stabilire un momento certo in cui la società viene ad esistenza o cessa di operare.

Senonchè la riforma attuata dal D.Lgs. n.6/2003 e la conseguente modifica dell'art. 2495 c.c. riguarderebbe solo le società di capitali, essendo l'ambito operativo del D.Lgs. limitato a quest'ultime e alle società cooperative, per cui si porrebbe un problema di vuoto normativo esistente per le società di persone, che le Sezioni Unite ritengono di superare mediante il ricorso all'analogia iuris, cioè applicando per analogia lo stesso ragionamento compiuto per le società di capitali.

Si legge, infatti, nella sentenza citata: "La natura costitutiva riconosciuta per legge a decorrere dall'1 gennaio 2004, degli effetti delle cancellazioni già iscritte e di quelle future per le società di capitali 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 fine della vita di queste contestuale alla pubblicità, che resta dichiarativa degli effetti da desumere dall'insieme delle norme pregresse e di quelle novellate, che, per analogia iuris determinano una interpretazione nuova della disciplina pregressa delle società di persone. Per queste ultime, come la loro iscrizione nel registro delle imprese ha natura dichiarativa, anche la fine della loro legittimazione e soggettività è soggetta a pubblicità della stessa natura, desumendosi l'estinzione di esse dagli effetti della novella dell'art. 2495 c.c., sull'intero titolo V del Libro quinto del codice civile dopo la riforma parziale di esso, ed è l'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"⁷.

Applicando alle società di persone lo stesso ragionamento delle società di capitali e mosso dall'esigenza di certezza delle vicende sociali, la Corte arriva ad attribuire anche alla cancellazione dal registro delle imprese delle società di persone lo stesso valore che ha la loro iscrizione.

⁶ L'art. 10 così recita: "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.

In caso di impresa individuale o di cancellazione di ufficio degli imprenditori collettivi, è fatta salva la facoltà per il creditore o per il pubblico ministero di dimostrare il momento dell'effettiva cessazione dell'attività da cui decorre il termine del primo comma".

⁷ Cass. sez. UU. 22.02.2010 n.4062.

3. Riflessi fiscali.

Tutto quanto sopraddetto sugli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese ha ripercussioni inesorabilmente anche sull'operato dell'Amministrazione finanziaria, ma con riflessi parzialmente diversi per le società di persone rispetto a quelle di capitali.

Alla luce dell'attuale panorama normativo e giurisprudenziale possiamo ritenere, con ragionevole certezza, che per le società di capitali la cancellazione dal registro delle imprese ne determina l'estinzione anche qualora vi siano rapporti, di un qualunque genere, non definiti, per cui l'Amministrazione finanziaria, in ipotesi di presunti crediti nei confronti di una società di capitali ormai cancellata dal registro delle imprese e dunque estinta, non può agire nei confronti della società stessa.

L'Amministrazione potrà agire, ai sensi dell'art. 2495 c.c., nei confronti dei soci, nei limiti delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se vi è colpa.

In assenza di somme distribuite ai soci e di responsabilità dei liquidatori, l'Amministrazione finanziaria non avrà alcuno strumento a disposizione per far valere i propri diritti creditorii, risultando irrimediabilmente lesa.

Ciò si ripercuote inesorabilmente anche sulla notifica degli avvisi di accertamento e degli atti in generale, che non può essere fatta più al soggetto che rappresentava la società prima della sua estinzione, in quanto non permane più un organo sociale abilitato a ricevere tali documenti; tutt'al più qualora avvenga nel primo anno dopo la cancellazione, può essere effettuata presso la sede sociale, ai sensi dell'art. 2495 c.c. ultimo periodo.

Un'eventuale notifica effettuata in senso difforme dovrà essere sicuramente considerata nulla, con tutte le conseguenze di legge⁸.

Più delicato è il discorso per le società di persone. Sebbene, infatti, le Sezioni Unite abbiano ritenuto di applicare per analogia lo stesso ragionamento fatto per le società di capitali, e dunque ritenere che la cancellazione dal registro delle imprese abbia lo stesso valore della iscrizione, gli effetti a cui si giunge potrebbero essere in alcuni casi diversi.

Abbiamo già chiarito che la pubblicità nel registro delle imprese ha valore costitutivo per le società di capitali, per cui la società nasce con la sua iscrizione e si estingue con la cancellazione; per le società di persone, invece, la pubblicità ha natura dichiarativa, e tale natura va attribuita sia alla sua iscrizione sia alla sua cancellazione.

⁸ Leggi sul tema CISSELLO A. - GASPARRINO F., Estinzione delle società e notifica degli atti impositivi, in *il Fisco*, 12/2010, 2, pp. 1902 e ss.

Applicando, dunque, la stessa logica, cioè attribuendo la medesima natura della iscrizione alla cancellazione dal registro delle imprese, si potrebbe giungere a risultati opposti per le società di persone rispetto a quelle di capitali, in quanto riconoscere la natura dichiarativa della pubblicità nel registro delle imprese vuol dire che quest'ultima non fa altro che rendere opponibile ai terzi un fatto già esistente, ma non determina il fatto stesso, a differenza della pubblicità con valore costitutivo.

Ciò ha come effetto che qualora la società di persone sia di fatto nata in un momento anteriore alla sua iscrizione nel registro delle imprese, è a tale momento che bisogna retrodatare di fatto l'attività della società stessa, così come qualora la società si sia già estinta in un momento anteriore a quello di cancellazione dal registro delle imprese, non si può non tenere conto di questo dato.

L'Amministrazione finanziaria, dunque, nel caso di società di persone, non potrà attenersi unicamente alla verifica della cancellazione della società dal registro delle imprese, ma dovrà valutare in concreto se le condizioni per l'estinzione della società dal panorama giuridico esistono e se sono eventualmente pregresse.

Alla luce di tali considerazioni dovrà valutare come procedere all'emissione degli avvisi di accertamento ed alla loro notifica.

4. Conclusioni.

Alla luce di quanto sopra detto possiamo iniziare a trarre alcune conclusioni che non pretendono di essere esaustive ma vogliono solo offrire alcuni spunti di riflessione sul tema che stiamo affrontando in queste brevi note.

Il ragionamento condotto dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 4062 del 22.02.2010 se sembra fugare ogni dubbio in merito al valore da attribuire alla cancellazione dal registro delle imprese per le società di capitali, non sembrerebbe fare la stessa cosa per le società di persone, in quanto necessariamente diverso è il valore da attribuire alla pubblicità per i due tipi di società. Sembrerebbe, dunque, che se da un lato le Sezioni Unite della Corte sottolineano la necessità di non creare disparità di trattamento tra creditori di società di capitali e creditori di società di persone, in quanto per entrambe deve vigere un'esigenza di certezza delle vicende sociali, dall'altro lato non possono negare la diversità di valore da attribuire alla pubblicità nel registro delle imprese per le società di capitali e per quelle di persone, con effetti parzialmente diversi di fatto.

In tal senso, peraltro, sembra pronunciarsi la Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza 09.04.2010 n.8426, in cui sembra affermarsi il principio in base al quale conservando per le società di persone la pubblicità nel registro delle imprese natura dichiarativa, questo anche dopo la novella societaria del 2003, la cancellazione dal registro delle imprese non è da sola sufficiente a determinarne l'estinzione in assenza delle condizioni richieste dalla legge, per cui ben potrebbe un giudice ordinare la cancellazione dal registro delle imprese, con presunzione di continuazione di attività da parte della società di persone⁹.

⁹ In Cass. Sez. UU. n. 8426/2010 possiamo leggere infatti: ".....la novella della riforma del 2003 non ha modificato la residua disciplina della pubblicità nel registro delle imprese, incidendo nel sistema solo con la configurazione di un effetto analogo per le società commerciali di persone sulla loro limitata soggettività, che non esclude la natura comunque dichiarativa della iscrizione nel registro delle imprese come forma di pubblicità che, come afferma la relazione al codice civile, non può essere costitutiva se non per espressa disposizione di legge (art. 2193 c.c.). Dichiarativa è da ritenere quindi anche la cancellazione disposta ai sensi dell'art. 2191 c.c., dal giudice del registro di cui all'art. 2188 c.c., con decreto reclamabile al tribunale, della "iscrizione" di vicende societarie "avvenuta senza che esistano le condizioni richieste dalla legge".

[.....] Il rilievo di regola solo dichiarativo della pubblicità comporta che la iscrizione del decreto di cui all'art. 2191 c.c., determina solo la opponibilità ai terzi della insussistenza delle condizioni che avevano dato luogo alla cancellazione della società alla data in cui questa era stata iscritta e di conseguenza la stessa cancellazione della estinzione societaria, per non essersi questa in effetti verificata, con la conseguente presunzione della continuazione della esistenza in vita della società e la corretta deduzione della Corte d'appello che ha negato di potere ritenere cessata l'attività d'impresa la quale per l'iscrizione del decreto del giudice del registro doveva presumersi continuata, con conseguente onere della prova di chi aveva interesse a riaffermare la fine dell'impresa collettiva della mancanza di qualsiasi attività d'impresa di questa, da oltre un anno dalla istanza di fallimento".

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BRUZZONE M., Per le Sezioni Unite la cancellazione estingue tutte le società, in *Corriere Tributario*, 16/2010, pp. 1295 e ss.;

CAMPOBASSO G.F., *Diritto commerciale*, Utet, Torino, ultima edizione;

CANCEDDA M., Notificazione di atti tributari riguardanti società cancellate dal registro delle imprese e riforma del diritto societario, in *Il Fisco*, 1/2009, 1, pp. 56 e ss.;

CISSELLO A. - GASPARRINO F., Estinzione delle società e notifica degli atti impositivi, in *il Fisco*, 12/2010, 2, pp. 1902 e ss.;

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, CEDAM, 2009;

FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, Utet, Torino, ultima edizione;

GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, ESI, 2009;

NEGRI G., Spa e Snc si estinguono con la cancellazione, in *ISole24Ore*, 24 febbraio 2010, p.39;

SELICATO G., I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese, in *Rassegna Tributaria*, 3/2010, pp. 868 e ss.;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario* (Vol. 1), UTET, 2011;

TRABUCCHI A., *Istituzioni di diritto civile*, CEDAM, ult. edizione.