

Accertamento fiscale e società estinte

Prof. Thomas Tassani
Ordinario di Diritto Tributario
Università di Bologna

Profili generali

Estinzione società

- Cancellazione dal registro delle imprese (art. 2495 c.c. art. 2312 c.c.)
- Portata costitutiva della cancellazione per società di capitali e di persone registrate
- Anche in presenza di rapporti giuridici (attivi e passivi) non liquidati e quindi ancora pendenti
- Cass. SSUU 4060/1/2 del 2010 - 6070/1/2 del 2013

Cancellazione d'ufficio

- art. **2490 c.c., u.c.**, qualora per oltre tre anni consecutivi non venga depositato il bilancio di cui al presente articolo, la società è cancellata d'ufficio dal registro delle imprese con gli effetti previsti dall'art. 2495 c.c.
- **Trib. Roma Dec. 6466 del 29/8/2016**, rigetta il ricorso per la “cancellazione della cancellazione” presentato dai soci

Profili processuali

- Se l'estinzione della società cancellata dal registro intervenga in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo del processo
- disciplinato dagli **artt. 299** e segg. c.p.c., con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei confronti dei soci.

Cass. 15177/16

- In tema di giudizio di legittimità, è inammissibile il controricorso proposto da una società, originaria parte attrice, ormai cancellata dal registro delle imprese atteso che, da un lato, l'estinzione, intervenuta in pendenza di giudizio, determina la perdita della capacità processuale, l'interruzione del processo ex [art. 299](#) ss. c.p.c. e la successione dei soci ai sensi dell'[art. 110](#) c.p.c.
- dall'altro, la regola dell'ultrattività del mandato alla lite, pur consentendo la notifica del ricorso della controparte presso il difensore in appello della società estinta, non vale per la proposizione del ricorso per cassazione, che esige la procura speciale e deve, quindi, essere effettuata dai soci

In passato

- Prima della riforma diritto societario (1/1/2004)
- Solo presunta la estinzione della società con la cancellazione, necessario attendere effettiva regolazione di ogni rapporto pendente
- Ogni sopravvenienza (spt passiva) determinava la “rinascita” della società cancellata
- Oggi simile soluzione proponibile solo per società persone non registrate

Reversibilità della estinzione?

1. Se dichiarazione di fallimento entro un anno dalla cancellazione della società (art. 10 l.f.)
2. Se giudice registro ordina “cancellazione della cancellazione” ex art. 2191 c.c.

Nel sistema

- Possibile la situazione della società che deposita bilancio finale di liquidazione e si cancella dal registro imprese (così estinguendosi)
- In presenza di debiti non soddisfatti
- In presenza di crediti non realizzati o beni non liquidati

In termini fiscali

- Estinzione della società fa venire meno il soggetto passivo di imposta
- Non più debiti fiscali / non più un patrimonio societario da aggredire fiscalmente
- Art. 28, D.lgs. n. 175/2014: sopravvivenza fiscale delle società?

Estinzione delle società e
sopravvenienze attive

Sopravvenienze attive

- Si tratta di beni e diritti societari che non sono stati liquidati (ceduti, estinti) nè assegnati ai soci nel periodo liquidatorio
- Non vengono inseriti nel bilancio finale di liquidazione
- Omissione che può anche originare da comportamenti negligenti o colposi del liquidatore
- Si parla di “residui attivi” o “beni e diritti non liquidati”

Cass 15782/16

- In caso di cancellazione volontaria di una società dal registro delle imprese, effettuata in pendenza di un giudizio risarcitorio introdotto dalla società medesima
- si presume che quest'ultima abbia tacitamente rinunciato alla pretesa relativa al credito, ancorché incerto ed illiquido, per la cui determinazione il liquidatore non si sia attivato, preferendo concludere il procedimento estintivo della società
- tale presunzione comporta che non si determini alcun fenomeno successorio nella pretesa "sub iudice", sicché i soci della società estinta non sono legittimati ad impugnare la sentenza d'appello che abbia rigettato questa pretesa

Quali effetti giuridici?

- Quali effetti sul bene/diritto societario se il titolare è estinto e quindi venuto meno?
 1. Estinzione dello stesso diritto? (Cass. 6070/2013 - solo per mere pretese e crediti non liquidi)
 2. Successione in capo ai soci

Successione

- L'estinzione della società genera un fenomeno successorio, equiparabile a quello delle persone fisiche
- Gli ex soci divengono contitolari, in regime di comunione indivisa, dei beni e diritti non liquidati
- Si realizza quindi un effetto traslativo società-soci, quale conseguenza legale della cancellazione/estinzione della società

Effetti fiscali

- Imposte sui redditi ed Iva
- Destinazione a finalità estranee beni impresa (artt. 85, 86 Tuir, 2 Dpr 633/73)
- Sorge un debito di imposta societario nel momento della estinzione del soggetto
- Chi risponde per tale debito?

Effetti fiscali

- Reddito di partecipazione in capo ai soci in base al quantum ricevuto
- Vi è infatti una “percezione” di utili, anche se non con un formale atto di assegnazione

Imposte sui trasferimenti

- Imposta di registro, ipo-catastale richiedono la presenza di un atto
- Assegnazione di beni ai soci è atto assoggettato ad imposta
- L'effetto legale della successione invece no

Elusione

- Se si tratta di beni che per il principio di alternatività Iva- registro non andrebbero tassati con imposta proporzionale, non vi è problema
- Altrimenti, possibile elusione
- Es. beni esclusi iva (terreni non edificabili), acquistati da privati, che derogano al principio di alternatività (art. 10, 8bis e 8ter Dpr 633/72)

Atti successivi

- I beni una volta trasferiti per successione agli ex soci sono nella sfera giuridica di questi
- Eventuali atti traslativi o di gestione non potranno considerarsi di impresa, in quanto riferibili alla persona fisica

Atti ricognitivi

- Per i beni immobili, per assicurare la continuità delle trascrizioni, opportuna la redazione di un atto “ricognitivo”
- In quanto mera ricognizione, imposta fissa registro ed ipo-catastale
- No effetti traslativi; se effetti di divisione art. 3
Tariffa Dpr 131/86 (1%)

Crediti di imposta

- Si trasmettono ai soci, come altre situazioni attive
- Opportuna la indicazione nel bilancio finale liquidazione, che però non ha valenza costitutiva
- In grado cioè di trasmettersi comunque ai soci ed azionabili nei modi di legge

segue

- CTR Liguria n. 718/16 (legittimazione ad azionare il diritto non è in capo all'ex liquidatore ma solo in capo agli ex soci)
- CTP Treviso 252/16 (rimborso anche se credito esposto bilancio ma non assegnato ai soci)
- CTR Milano n. 4189/16 (dichiarazione Iva è sufficiente anche senza indicazione in bilancio - *ma caso di società esonerata ex lege dal bilancio finale di liquidazione*)

CTP Treviso 119/17

- Credito imposta Srl esposto nell'ultima dichiarazione del 2008 dalla società
- Dicembre 2007 cancellata la società
- AE respinge istanza di rimborso
- Soci presentano istanza di rimborso nel 2013

A. Si tratta di credito non liquido e rinunciato?

B. Successione soci-società?

C. Termini di decadenza o prescrizione?

Sopravvenienze passive e accertamento fiscale

Sopravvenienze passive

- Debiti fiscali della società cancellata dal registro delle imprese
- Non assolti dalla società
- Accertati in un momento successivo alla estinzione

Accertamento

- Nel sistema pre riforma societaria, l'accertamento di tali debiti determinava non estinzione del soggetto
- in quanto evidenziava una passività non liquidata
- l'AF poteva quindi correttamente intestare tali atti alla società e notificarli al (ultimo) liquidatore quale rappresentante legale

Caso

- Srl in liquidazione, nel gennaio anno X GdF compie indagini (accesso)
- Nel febbraio anno X il liquidatore assegna beni residui ai soci e cancella la Srl dal registro delle imprese
- Al termine delle indagini e delle valutazioni AE, in agosto, emerge un debito Ires di 100.000 Euro in capo alla Srl cancellata
- AE Emana un avviso di accertamento *intestato* alla Srl e lo *notifica* al liquidatore, quale legale rappresentante, presso la sede della società

Dopo la riforma 2003

- Simile prassi non è stata più considerata legittima
- Intestazione di un avviso accertamento ad un soggetto estinto è da considerarsi radicalmente nulla o inesistente (Cass. 2195/2010)
- Vizio non sanabile (g. merito unanime)
- Problema iniziale di come impugnare tale atto da parte del (non più) liquidatore

D.lgs. 175/2014

- Decreto attuazione delega in materia di “semplificazioni fiscali”
- Art. 28 prevede che “ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti” tributari l’estinzione della società 2495 c.c. “ha effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione r.i.”

L'accertamento fiscale
dopo il “decreto
semplificazioni”

Quali effetti del d.lgs. 175/14?

- La società cancellata è estinta giuridicamente
- Anche fiscalmente, dal pdv sostanziale (non vi è un soggetto di imposta, nè un patrimonio societario)
- La “sopravvivenza” ha effetti solo procedurali, per la validità degli atti che possono continuare ad essere intestati e notificati alla società benchè estinta

Problemi

- Norma incostituzionale per violazione della delega?
- Norma irragionevole perchè non coerente con il sistema?
- Norma operativamente problematica (vedi oltre)

Accertamento per società estinte - oggi

- Se notificato entro 5 anni dalla richiesta di cancellazione
- AE intesta atto impositivo alla società estinta e lo notifica
- Atto valido e pienamente efficace per effetto della nuova norma

Aspetti operativi

1. Luogo di notifica, quale?

- Sede società (non esiste più)
- Ultima sede società
- Elezione di domicilio nel comune prima della estinzione (circ. 6/15)
- Irreperibilità art. 60, lett e) Dpr 600/73 (deposito e affissione presso casa comunale)

Aspetti operativi

- Chi può impugnare l'avviso alla società?
- Organi sociali non più esistenti, così come i soci
- Secondo AE è l'ex liquidatore che manterrebbe una rappresentanza solo a questi fini limitati

Ex liquidatore

- Problemi concreti:
 - chi può revocare o sostituire il liquidatore?
 - chi paga le spese del liquidatore?
 - ha anche poteri per adesione, acquiescenza, mediazione, conciliazione?

Accertamento definitivo

- Dopo che l'accertamento è divenuto definitivo (perchè non impugnato o per sentenza p.g.)
- Come può l'AE procedere alla riscossione coattiva? Su quale patrimonio?
- Infatti il patrimonio societario non c'è più e, se c'era, è stato distribuito agli ex soci

Segue

- AE deve quindi azionare la responsabilità individuale di ex soci, liquidatori, amministratori
- Quindi con la nuova disciplina il procedimento per il recupero del tributo si duplica:
 - avviso di accertamento nei confronti della società
 - nuova procedura nei confronti degli altri soggetti

La “nuova” responsabilità di soci e liquidatori

Società di persone

- Responsabilità dei soci è illimitata e solidale durante la vita societaria, salvo il beneficio della preventiva escussione del patrimonio della società
- Tale responsabilità permane anche dopo l'estinzione della società in modo illimitato

Società di capitali

- Nuovo art. 36, c. 3, Dpr 602/73 (norma ora generale)
- I soci che hanno ricevuto denaro ed altri beni sociali negli ultimi due periodi di imposta precedenti alla liquidazione o che hanno avuto assegnazioni di beni nella liquidazione
- Sono responsabili per il pagamento dei tributi dovuti dalla società entro il limite di tali beni (a che titolo?)
- Si prevede che “il valore dei denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta”, salvo prova contraria

Liquidatori

- Liquidatori di società capitali che non assolvono alle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori
- Rispondono in proprio del pagamento delle imposte
- Se non provano di avere soddisfatto crediti tributari anteriormente alla assegnazione o di avere soddisfatto crediti di ordine superiore
- Si applica anche a amministratori che hanno compiuto attività di liquidazione nei due periodi d imposta precedenti o che hanno occultato attività sociali mediante omissioni nelle scritture contabili

Effetti

- La (nuova) disposizione ribalta l'onere probatorio
- Non e' l'AE a dover dimostrare negligenza o dolo del liquidatore, ma quest'ultimo a dare prova del contrario
- Responsabilità del liquidatore è “propria”, di tipo extracontrattuale, quindi no possibile azione di regresso verso soci
- Secondo Cass azionabile nel limite temporale di 10 anni

Attenzione

- Per azionare la responsabilità del liquidatore è necessario che sia definitivamente accertato il debito societario
- l'Amministrazione Finanziaria può accertare l'eventuale debito tributario della società cancellata rimasto potenzialmente sospeso, atto propedeutico alla possibilità di procedere nei confronti dei soci, dei liquidatori o degli amministratori al fine di esigere i crediti dell'Erario non soddisfatti dalla società liquidata ed estinta (CTR Toscana 2194/16)
- CTP Treviso sent. 505/2016

Caso

- Nel giugno 2013 inizia la liquidazione della SRL Alfa
- Nel maggio 2014 la GdF opera un accesso/verifica
- Nel giugno 2014 il liquidatore salda tutti i debiti e ripartisce l'attivo fra i soci, cancellando la società dal r.i.
- Nel marzo 2015 l'AE emana un avviso di accertamento alla società cancellata per evasione Iva 2012
- Responsabilità del liquidatore?

Caso

- Nel giugno 2013 inizia la liquidazione della SRL Alfa
- Nel giugno 2014 il liquidatore salda tutti i debiti e ripartisce l'attivo fra i soci, cancellando la società dal r.i.
- Nel marzo 2016 l'AE emana un avviso di accertamento alla società cancellata per Iva non assolta nel 2014
- Responsabilità del liquidatore?

Caso

- Nel giugno 2013 inizia la liquidazione della SRL Alfa
- Nel maggio 2014 la GdF opera un accesso/verifica
- Nel giugno 2014 il liquidatore ha saldato alcuni debiti, non tutti perchè l'attivo è esaurito e cancella la società dal r.i.
- Nel marzo 2015 l'AE emana un avviso di accertamento alla società cancellata per evasione Iva 2012
- Responsabilità del liquidatore?

Caso

- Nel giugno 2013 inizia la liquidazione della SRL Alfa a ristretta base (due soci - fratelli)
- Nel giugno 2014 il liquidatore salda tutti i debiti e non ripartisce nulla tra i soci, cancellando la società dal r.i.
- Nel marzo 2015 l'AE accerta una evasione Ires 2012 della società per 1.000.000 Euro
- Quale responsabilità per gli ex soci?

Caso

- Spa trasferisce la residenza in Germania nel 2015
- Cancellata dal registro imprese a seguito del trasferimento
- Nel 2017 AF accerta debito fiscale Ires 2014
- Responsabilità per ex amministratore?

Cass16446/16

- Se trasferimento avviene in continuità giuridica, senza estinzione dell'ente
- No applicazione art. 2495 c.c. che presuppone la estinzione
- No applicazione art. 36 Dpr 602/73

Caso

- Srl in liquidazione, liquidatore conferisce immobili residui in un trust, di cui si nomina trustee
- Trust ha il compito di vendere i beni e ripartire il ricavato tra i creditori (e distribuire ai soci il residuo eventuale)
- Società cancellata dal registro imprese
- AF accerta un debito fiscale successivamente.
Responsabilità?

Caso

- Scioglimento SNC per mancata ricostituzione pluralità dei soci
- “Continuazione” attività da parte del socio superstite e cancellazione della società dal registro imprese
- Effetti sui debiti societari?
 - CTR Venezia 455/16

Procedimento

- L'AE dovrebbe emanare
 - un avviso intestato alla società notificato presso l'ultima sede
 - (poi) un atto ex art. 36, c. 5, al socio Tizio in qualità di successore della società richiedendo il pagamento del tributo evaso
 - (poi) un atto ex art. 36, c. 5, all'ex liquidatore richiedendo il pagamento del tributo evaso

Motivazione

- Nell'atto notificato al socio l'AF deve specificamente dimostrare che il socio ha avuto assegnazione beni e richiedere il pagamento dell'imposta nel limite di tale valore
- Nell'atto verso il liquidatore vi è oggi il ribaltamento dell'onere probatorio
- In entrambi i casi occorre la definitività dell'accertamento del debito tributario societario

Art. 28 dlgs 175/2014

- Ambito temporale di efficacia delle norme (estinzione società, responsabilità soci e liquidatori)
- Entrata vigore 13/12/2014
- Per tutti avvisi di accertamento emanati dopo (secondo AE)
- Solo per società cancellate dopo (secondo Cassazione)