

Roma, 27 luglio 2011

OGGETTO: Art. 2495 c.c. – cancellazione della società dal registro delle imprese – effetti – Richiesta di consulenza giuridica n. 954-32/2011– Uffici dell’Amministrazione finanziaria

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La recente riforma del diritto societario, intervenuta con il D.lgs 17 gennaio 2003, n. 6, ha modificato l’art. 2456 c.c., trasfuso nell’art. 2495 c.c., secondo cui *“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”.

In particolare, la novella, con riferimento alle società di capitali e alle cooperative ha inserito, nel comma 2, l’inciso *“ferma restando l’estinzione della società”.*

Ciò premesso, la Direzione regionale istante chiede come debbano essere correttamente effettuati i rimborsi d’imposta a favore di società di persone o di capitali cancellate dal registro del imprese ed, in generale, quali effetti abbia

prodotto la nuova disciplina civilistica delle società estinte sull'attività operativa degli uffici dell'Agenzia delle Entrate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Secondo la Direzione regionale istante, il nuovo testo dell'art. 2495 c.c. impone una riconsiderazione in chiave critica dei pareri espressi dall'Agenzia delle entrate con le risoluzioni n. 68 del 30 marzo 2007 e n. 105 del 21 aprile 2009, circa gli effetti prodotti dalla cancellazione dal registro delle imprese delle società di persone, dovendo riconoscersi a quest'ultima natura costitutiva così come accade per le società di capitali.

Inoltre, riguardo i rimborsi spettanti alle società di capitali che vantano crediti di imposta al momento della loro estinzione, la Direzione regionale esprime l'avviso che gli stessi debbano essere erogati agli ex soci della società medesime, ai sensi dell'art. 2495 c.c., secondo prassi tradizionalmente applicata per le società di persone. L'art. 5 del decreto ministeriale del 26 febbraio 1992 che prevedeva la possibilità di liquidare i rimborsi al liquidatore regolarmente legittimato, nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione non sarebbe, infatti, più applicabile nella fattispecie.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A seguito della modifica dell'art. 2495 c.c., introdotta con il citato D.lgs n. 6 del 2003, in seno alla Corte di Cassazione si sono manifestati due diversi orientamenti in ordine agli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese.

Secondo un primo indirizzo (più datato nel tempo), la cancellazione della società dal registro delle imprese, data la sua efficacia meramente dichiarativa, non determinava l'estinzione della società laddove non fossero esauriti tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo, con la conseguente permanenza della capacità processuale della società e della rappresentanza degli organi che la rappresentavano prima della cancellazione.

A tale interpretazione si richiamavano le risoluzioni n. 120 del 1 giugno 2007 e 105 del 21 aprile 2009.

Recentemente, con quattro sentenze a sezioni unite, la Suprema Corte, attribuendo natura costitutiva alla cancellazione della società dal registro delle imprese, ha affermato l'opposto principio della irreversibile estinzione della società anche in presenza di rapporti non definiti. Alla medesima conclusione la Corte di Cassazione è giunta con riferimento alle società di persone, riconoscendo al novellato art. 2495 c.c. "*un effetto espansivo*", nonostante, in questo caso, la natura dichiarativa della cancellazione.

Circa il termine di decorrenza degli effetti della cancellazione, quest'ultimo è stato individuato nel momento di entrata in vigore della legge (1° gennaio 2004) per le cancellazioni già avvenute in precedenza e nella data di cancellazione dell'iscrizione per le cancellazioni successive all'entrata in vigore della legge. (Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010, n. 4060; Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010, n. 4061; Cass. SS. UU. 22 febbraio 2010, n. 4062; Cass. SS.UU. 9 aprile 2010, n. 8426).

Dal punto di vista fiscale si è posto, tra l'altro, il problema della gestione delle sopravvenienze attive che dovessero emergere a seguito dell'estinzione della società, così come quello dell'esecuzione dei rimborsi d'imposta.

Il primo profilo non è stato né disciplinato dal legislatore (che all'art. 2495 c.c. si occupa soltanto delle sopravvenienze passive), né affrontato dalla Corte di Cassazione, cosicché la dottrina ha tentato di individuare una soluzione.

In particolare, taluni hanno ipotizzato la necessità della nomina di un curatore speciale, deputato al completamento delle attività non ultimate da liquidatore prima della cancellazione, venendosi a creare una situazione simile a quella dell'eredità giacente, come tipicamente nel caso di patrimonio alla ricerca di un titolare; altri, invece, hanno invocato il potere del giudice del registro di "cancellare la cancellazione", poiché la cancellazione sarebbe stata effettuata in difetto delle condizioni richieste dalla legge; altri ancora, infine, sostengono la tesi secondo cui sui beni mobili e immobili non liquidati, una volta cancellata ed

estinta la società, si forma una comunione tra gli ex soci per quote uguali a quelle di liquidazione.

Tale ultima interpretazione è peraltro condivisa dalla scrivente, nel senso che si è dell'avviso che gli elementi patrimoniali attivi non compresi nel bilancio di liquidazione in quanto non conoscibili a quella data, devono essere attribuiti proporzionalmente ai soci, tra i quali si instaura un rapporto di comunione ordinaria ai sensi dell'art. 1100 del c. c., simile, in linea generale, a quello degli eredi.

Con riferimento, invece, ai rimborsi d'imposta, l'art. 5 del D.M. 26 febbraio 1992 stabilisce che il rimborso IVA spettante alla società cancellata dal registro delle imprese può essere eseguito al liquidatore *“nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione”*, se il credito di imposta sia stato evidenziato nel bilancio finale di liquidazione, depositato nella cancelleria del tribunale. Tale disposizione deve, tuttavia, essere inquadrata nel contesto normativo antecedente la modifica della norma del codice civile che disciplina gli effetti della cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, e della interpretazione che ne hanno dato le Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Con l'irreversibile estinzione della società, infatti, viene a mancare il soggetto al quale, ai sensi del citato art. 5, l'ufficio potrebbe eseguire il rimborso, in quanto non può esservi rappresentante legale di un soggetto estinto.

Ciò posto, anche con riguardo ai rimborsi possono applicarsi i principi sopra enunciati per gli elementi patrimoniali attivi, con la conseguenza che, come avviene per le società di persone, può essere riconosciuta direttamente ai soci la titolarità del diritto al rimborso, pro quota, delle imposte.

Circa il soggetto cui materialmente eseguire i rimborsi, con circolare n. 255 del 2000, è stato chiarito, in relazione ai soci di società di persone cessate, che il conferimento di una delega ad un solo socio per la riscossione del rimborso non costituisce un obbligo, bensì una mera facoltà. Tuttavia, tenuto conto della compagine sociale delle società di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, si ritiene opportuno il conferimento di una delega alla

riscossione ad uno di essi o ad un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali. In questa prospettiva, si è del parere che i soci titolari del diritto al rimborso potrebbero delegare all'incasso lo stesso ex liquidatore, previa comunicazione della predetta delega al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

IL DIRETTORE CENTRALE