

# NULLO L'AVVISO DI ACCERTAMENTO NOTIFICATO AL LIQUIDATORE DELLA SOCIETA' CANCELLATA DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

di Fabrizio Dominici

Tutte le società si estinguono con la cancellazione dal registro delle imprese<sup>1</sup> e la cancellazione comporta la loro irreversibile estinzione prescindendo dai rapporti giuridici pendenti, ivi compresi quelli connessi con i carichi fiscali. L'art. 2495 c.c. stabilisce infatti 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”. Tutto è quindi cambiato con la riforma del diritto societario, allorché il legislatore, privilegiando la certezza dei rapporti giuridici<sup>2</sup> e intenzionato a semplificare l'accertamento delle cause di scioglimento e dei procedimenti di nomina dei liquidatori, ha stabilito che il cessare della capacità giuridica della società è conseguente alla estinzione della stessa e tale effetto deve ritenersi acquisito anche in pendenza di rapporti giuridici non esauriti. Gli effetti di questa parte della riforma del diritto societario si sono poi riversati nel processo tributario dove le sezioni unite della Corte di Cassazione, con le sentenze nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010, innovando un nuovo corso, hanno stabilito che la cancellazione della società comporta l'estinzione di ogni rapporto giuridico riferibile all'ente cui è conseguente la cancellazione dal registro delle imprese. Nel corpo delle sentenze sono rinvenibili le motivazioni poste a fondamento dell'attuale inequivocabile formulazione normativa a cui si è giunti proprio partendo da una analisi del precedente orientamento che riconosceva alle società estinte una sorta di prosecuzione della capacità giuridica, i cui effetti si potevano manifestare anche dopo la cancellazione dal registro delle imprese.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Con la riforma del diritto societario, il vecchio art. 2456 c.c., è stato sostituito dall'art. 2495 c.c.. Esso aveva una disciplina analoga a quella dell'art. 2312 c.c. in tema di cancellazione della società di persone dal registro delle imprese, che ricordiamo conferisce efficacia costitutiva a tale atto. L'atto formale di cancellazione dal registro delle imprese determina l'estinzione immediata della società di capitali.

<sup>2</sup> Il tema si pose con riferimento al fallimento dell'impresa entro l'anno dalla cancellazione e alla disparità di trattamento tra imprese individuali e imprese collettive. La Corte Costituzionale, intervenuta nel 2000, stabilì che il momento della decorrenza dell'anno entro il quale fallire doveva essere individuato nel momento della cancellazione sia per le imprese collettive che per quelle individuali. Da quella sentenza si cominciò a riconsiderare il tema degli effetti della cancellazione, sotto vari profili, fino ad arrivare alla riforma del 2003, entrata in vigore il 1° gennaio 2004, che ha innovato il nuovo corso.

<sup>3</sup> Prima della riforma del diritto societario la giurisprudenza riteneva che la comunicazione di avvenuta cancellazione della società presso il registro delle imprese avesse effetto meramente dichiarativo, con la conseguenza che la cancellazione non produceva l'estinzione della società. La sua estinzione era infatti subordinata alla definizione integrale di ogni rapporto pendente riferibile alla società in modo tale che se una società veniva cancellata dal Registro delle imprese ma aveva ancora rapporti pendenti verso terzi, si riteneva che vi fosse una prosecuzione della capacità giuridica e della soggettività delle società commerciali: ciò comportava il persistere di una limitata capacità, anche processuale (per eventuali giudizi pendenti), in capo alla società cancellata. Tale posizione della giurisprudenza veniva peraltro contrastata dalla dottrina, secondo la quale l'iscrizione della cancellazione della società nel Registro delle

## NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO E LEGITTIMAZIONE AD AGIRE

I principi affermati dalle Sezioni Unite della Cassazione hanno ovviamente avuto importanti ricadute processuali, posto che, ove l'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese e la conseguente estinzione della società avvengano in corso di causa, il processo non potrà proseguire né nei confronti della società, né nei confronti dei liquidatori. Questo principio risulta applicabile sia alle società di capitali che alle società di persone<sup>4</sup> ed interessa sia la legittimazione ad agire che la notifica dei provvedimenti amministrativi, nell'ambito dei quali vanno ricompresi anche gli avvisi di accertamento. Come chiarito infatti da una recente sentenza della Corte di legittimità,<sup>5</sup> la notifica di un avviso di accertamento non genera alcun effetto nei confronti della società cancellata, per carenza del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.<sup>6</sup> In questo arresto la Suprema Corte, conformemente a quanto già in precedenza stabilito,<sup>7</sup> ha anche avuto modo di chiarire che il ricorso proposto dal liquidatore, (anche in proprio), è da ritenersi inammissibile per carenza di legittimazione. Chi dovrà quindi impugnare l'atto portante la pretesa tributaria? La dottrina<sup>8</sup> ha affermato che “...il ricorso **potrà essere legittimamente proposto solo dal soggetto al quale l'atto è stato consegnato**, che in via assolutamente pregiudiziale dovrà eccepire il proprio difetto di legittimazione passiva, deducendo l'intervenuta estinzione della società.” Anche la giurisprudenza di merito,<sup>9</sup> successiva alle citate sentenze delle SS.UU. della Suprema Corte, ha affrontato la questione degli effetti conseguenti alla cancellazione della società, e cioè se estinzione della società dia o meno vita ad un fenomeno successorio *in universum ius* o ad un fenomeno successorio a titolo particolare. Dall'analisi delle motivazioni delle citate sentenze di merito, si evince che le commissioni tributarie di Catania e Genova richiamate nella nota n.3, hanno correttamente dichiarato la cessazione della materia del contendere, escludendo qualunque fenomeno successorio

---

imprese avrebbe efficacia costitutiva, comportando quindi l'estinzione della società pur in presenza di rapporti giuridici ancora pendenti.

<sup>4</sup> L'equiparazione è stata anche riconosciuta dalla Cassazione, SS.UU. 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, che ha composto il contrasto giurisprudenziale, sancendo che la cancellazione dal Registro delle imprese determina l'immediata estinzione anche per le società di persone e specificando che le società cancellate dal Registro delle imprese prima dell'entrata in vigore della novella di diritto societario si considerano estinte alla data del 1° gennaio 2004.

<sup>5</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 22863 del 3 novembre 2011.

<sup>6</sup> Conformemente la Comm. trib. prov. Caltanissetta con la sentenza n. 22/1/11 del 11 gennaio 2011.

<sup>7</sup> Sentenza Cassazione civile 08/10/2010, n. 20878. Nella fattispecie decisa la società in accomandita semplice era stata cancellata dal registro delle imprese nel 1997, perdendo quindi la propria soggettività giuridica e la propria capacità processuale a decorrere dal 1° gennaio 2004: poiché il ricorso per cassazione era stato proposto nell'aprile 2004 allorché la società si era già “definitivamente” estinta il gravame è stato dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte. **I liquidatori della società cancellata non conservano infatti alcun potere di rappresentanza e pertanto neanche quello di conferire la procura speciale alle liti richiesta dall'art. 365 c.p.c..**

<sup>8</sup> C. Glendi, “Cancellazione della società, attività impositiva e processo tributario”, in “GT n. 9/2010”.

<sup>9</sup> Commissione tributaria provinciale di **Catania**, sez. nona, sentenza del 27.01.2011 n. 80;

Commissione tributaria provinciale di **Genova**, sez. quinta, sentenza del 03.02.2011 n. 32;

Commissione tributaria provinciale di **Milano**, sez. terza, sentenza del 14.03.2011 n. 94;

conseguente alla cancellazione della società e ritenendo inesistente e privo di ogni effetto, l'avviso di accertamento notificato alla società a responsabilità limitata ormai estinta. La commissione tributaria provinciale di Milano, diversamente dalle precedenti, ha invece, a nostro parere, impropriamente accolto il ricorso proposto dall'ex liquidatore, precisando che l'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere notificato ai soci e non all'ex liquidatore. Nella pratica quotidiana potrebbe inoltre accadere che la società, venga nel corso del processo cancellata dal Registro delle imprese, con la conseguenza di dover dichiarare l'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere, (come accaduto nella citata sentenza della Commissione tributaria provinciale di Catania), e ciò in considerazione del fatto che la fattispecie ben può essere assimilata alla situazione in cui, a processo instaurato, sopravvenga la morte del ricorrente. Chi scrive ritiene che se è vero che l'estinzione della società comporta l'estinzione dei rapporti giuridici, **con l'estinzione della società non si apre alcuna successione**, non ci sono cioè "eredi" della società, ma solo nuovi diritti verso i soci, verso i liquidatori e verso i vecchi amministratori.<sup>10</sup> Il ricorrente non potrà quindi far altro che **far constatare pregiudizialmente la cessazione della materia del contendere per inesistenza del soggetto e dell'oggetto del giudizio**, che ricordiamo essere rilevabile anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo. A questo punto ci sarebbe da chiedersi se l'estinzione della società,<sup>11</sup> non possa in qualche modo ledere i diritti dei creditori sociali ed in tal caso, quali siano i rimedi dell'erario contro tale lesione. Come già in precedenza ricordato l'art. 2495 c.c. prevede la possibilità per i creditori sociali e quindi anche per l'erario,<sup>12</sup> di rivalersi, limitatamente a quanto ricevuto dalla liquidazione, sui soci, oppure, in presenza di colpa sui liquidatori. Allo stesso modo ricordiamo anche che gli artt. 2291 e 2304 del codice civile, stabiliscono che i soci di società in nome collettivo, salvo il beneficio della preventiva escussione, siano solidalmente e illimitatamente responsabili per i debiti sociali ed ancora che l'art. 2452 c.c., per le società in accomandita semplice, stabilisce che i soci accomandanti siano responsabili, limitatamente alla loro quota, mentre gli accomandatari lo siano illimitatamente.<sup>13</sup> Orbene sembrerebbe di poter affermare che i rimedi contro la lesione dei diritti dei creditori sociali, siano

---

<sup>10</sup> Con orientamento consolidato la sezione tributaria ha chiaramente indicato come all'esito della cancellazione, consegue "... l'inammissibilità dell'impugnazione formulata da soggetto giuridico non più esistente". Parimenti, deve rilevarsi che all'inesistenza della società è inequivocabilmente legata la carenza di legittimazione di organi (amministratori, liquidatori) ormai decaduti.

<sup>11</sup> La Corte ha risolto anche il tema relativo alle situazioni a cavallo tra vecchio e nuovo regime. In particolare ha stabilito che le società cancellate dal Registro delle imprese prima del 2004 (quando la cancellazione non produceva automaticamente l'effetto estintivo) si considerano estinte alla data del 1° gennaio 2004. Da tale data, quindi le società già cancellate ma ancora "in vita", perché magari avevano in corso un giudizio, sono estinte, con la conseguenza che tutti i rapporti pendenti nei loro confronti cessano in quanto tali.

<sup>12</sup> Rammentiamo che l'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, consente all'Amministrazione finanziaria, ricorrendone i presupposti, di azionare la riscossione, ai soli fini Ires, nei confronti di soci e dei liquidatori di società di capitali.

<sup>13</sup> La differenza, rispetto alla disciplina delle società di capitali, riguarda la responsabilità sussidiaria dei soci che rispondono illimitatamente, dopo l'estinzione, nei confronti degli eventuali creditori insoddisfatti.

insiti nell'ambito della normativa civilistica che però all'*uopo* risulta carente proceduralmente e temporalmente e per la quale auspichiamo un intervento integrativo del legislatore.

## CONCLUSIONI

Come affermato dalla Suprema Corte l'istituto della cancellazione<sup>14</sup> dal registro delle imprese comporta che il novellato secondo comma dell'articolo 2495 c.c. *“è norma innovativa e ultrattiva che disciplina gli effetti delle cancellazioni di società di capitali e cooperative intervenute anche precedentemente alla sua entrata in vigore (1 gennaio 2004), prevedendo a tale data la loro estinzione, in conseguenza dell'indicata pubblicità e quella contestuale alle iscrizioni delle stesse cancellazioni per l'avvenire”*. Con la citata disposizione si è superato il pregresso orientamento di legittimità fondato sulla natura dichiarativa della cancellazione dal registro delle imprese, aderendo alla tesi propinata di natura costitutiva della cancellazione dal registro delle imprese,<sup>15</sup> con la precisazione che essa esplica i suoi effetti anche per le società di persone *“del venir meno della capacità e legittimazione di esse... anche se perdurino rapporti o azioni in cui le stesse società sono parti, in attuazione di una lettura costituzionalmente orientata delle norme relative a tale tipo di società da leggere in parallelo ai nuovi effetti costitutivi della cancellazione delle società di capitali per la novella”*. La prima evidente conseguenza della suddetta innovazione normativa ed interpretativa attuata con la riforma, comporterà una adeguata valutazione della società, che per quanto attenta possa essere non potrà di certo prevedere, al momento del sorgere o durante lo svolgimento del rapporto, che essa venga successivamente cancellata dal registro delle imprese. In tale ipotesi ci si dovrà porre infatti anche l'ulteriore quesito di dove e, soprattutto, nei confronti di chi coltivare le proprie ragioni, al fine di evitare che in virtù dell'estinzione della società, possa derivare la sostanziale inutilità di un'azione diretta nei confronti di un soggetto che deve essere considerato come giuridicamente inesistente.

---

<sup>14</sup> La cancellazione è l'ultimo onere dei liquidatori, una volta approvato il bilancio finale di liquidazione e determina l'estinzione delle società di capitali con la conseguenza che la responsabilità dei soci sia comunque limitata, anche dopo l'estinzione della società, nei limiti di quanto riscosso nel riparto del capitale sociale.

<sup>15</sup> Prima della riforma del 2004, la giurisprudenza era orientata a ritenere che la comunicazione di avvenuta cancellazione della società in Camera di commercio avesse un effetto meramente dichiarativo, in linea con il principio generale che vale per le iscrizioni al Registro delle imprese. Vale a dire che la formalità della cancellazione, in quanto tale, non produceva alcun effetto significativo, tanto meno la “liberazione” dai debiti residui. L'evento che determinava l'estinzione vera e propria delle società era individuato nella “cessazione dell'attività imprenditoriale”, cioè la definizione integrale di ogni rapporto pendente e riferibile alla società. All'epoca solo con la cessazione si aveva l'estinzione, mentre la mera formalità della cancellazione non produceva estinzione della società. In pratica, se una società veniva cancellata dal Registro delle imprese ma aveva ancora rapporti verso terzi da regolare, si sosteneva che vi fosse una “prosecuzione della capacità giuridica e della soggettività delle società commerciali, anche dopo la cancellazione dell'iscrizione nel registro delle imprese e dopo il loro scioglimento e la successiva liquidazione del patrimonio”.