

Diritto e reati societari

Il principio di cui all'art. 2495 c.c. della responsabilità dei soci nei limiti delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione vale anche per i debiti tributari

di Gian Luca Grossi - Studio Pirola Pennuto Zei & Associati, Marcello Guerzoni - Studio Pirola Pennuto Zei & Associati

[Cassazione civile, Sezione Quinta, ordinanza 31 ottobre 2018 n. 733 \(dep. 15 gennaio 2019\)](#)

Parole chiave: debiti tributari - IVA - IRES - IRAP - cancellazione società registro imprese - efficacia costitutiva - estinzione società - debiti della società estinta - creditori sociali insoddisfatti - successione - responsabilità limitata soci e liquidatori - somme riscosse - bilancio finale di liquidazione

Massima: *“La cancellazione della società dal registro delle imprese, pur provocando, dopo la riforma del diritto societario, l'estinzione della società, non determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, verificandosi un fenomeno successorio sui generis, in cui la responsabilità dei soci è limitata alla parte di ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione. Di talché, l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale onere della prova.”*

Disposizioni applicate: 2495 e 2697 c.c., 100 e 111 c.p.c., art. 26 DPR n. 603 del 1972, art. 11 D.lgs. 472 del 1997, art. 1 D.lgs. 74 del 2000

Con l'Ordinanza emessa dalla Quinta Sezione civile, la Corte di Cassazione si è espressa in merito al tema della **sorte dei debiti (tributari) di una società (S.r.l.) cancellata dal registro delle imprese e della relativa responsabilità dei soci**. E' noto infatti che la questione soprattutto prima ma anche successivamente alla riforma del diritto societario sia stata oggetto di accessissime dispute sia in dottrina sia in seno alla stessa Giurisprudenza di legittimità.

Sotto l'egida della precedente formulazione della norma (art. 2495 c.c.) infatti si era per lungo tempo dibattuto in merito alla **natura della cancellazione della società dal registro delle imprese** (costitutiva o dichiarativa) **ed alla sorte dei debiti che alla stessa facevano capo**. L'art. 2495 c.c., ante riforma, disponeva solamente che, approvato il bilancio finale di liquidazione e una volta chiesta la cancellazione della società da parte dei liquidatori, *“i creditori sociali non soddisfatti possono fare valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle*

somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione”.

Di qui, per opinione quasi unanime, la tesi per cui *i)* l'estinzione della società conseguisse non già dalla **iscrizione della cessazione** nel registro delle imprese (**natura dichiarativa**), ma dalla **definizione di tutti i rapporti giuridici pendente**; e *ii)* che **la cancellazione dal registro delle imprese avrebbe determinato solamente una presunzione di estinzione della società, come tale suscettibile di prova contraria, sicché i creditori sociali rimasti insoddisfatti, nonostante l'avvenuta cancellazione, avrebbero ancora potuto agire nei confronti della società in persona dei liquidatori**, sino ad arrivare a richiedere la dichiarazione di fallimento (cfr. *ex multis* Cassazione 2 agosto 2001 n. 10555). Questo era, in buona sostanza, il principio che ricorreva in numerose pronunce della Corte di Cassazione in materia.

Si finiva tuttavia per assistere alla “reviviscenza del morto” in quanto le procedure di liquidazione potevano protrarsi per anni e anni successivamente alla data di cancellazione della società; creando problemi anche sotto il profilo sistematico di certezza del diritto e dei rapporti giuridici.

Si è così giunti alla attuale formulazione della norma ad opera del Legislatore della riforma societaria il quale, avendo ben presente il problema, come risulta dalla relazione illustrativa, ha inteso risolvere la *vexata questio* introducendo nella disposizione **l'inciso “*Ferma restando l'estinzione della società*”** (cfr. art. 2495 c.c. post riforma). La presa di posizione è stata quindi netta per il principio degli **effetti costitutivi della cancellazione** della società nel registro imprese, la quale ultima si estingue a prescindere dalla sopravvivenza ovvero dalla sopravvenienza di passività ulteriori. Infatti, *“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”* (cfr. art. 2495 commi 1 e 2 c.c.).

Si ricorda peraltro come, sul versante fallimentare, ai sensi dell'art. 10 l.f., **entro un anno decorrente dalla effettiva iscrizione della cancellazione dal registro imprese** - senza possibilità per l'imprenditore di dimostrare il momento anteriore di effettiva cessazione dell'attività (cfr. *ex multis* Cassazione 21 aprile 2016 n. 8092) - i creditori insoddisfatti possono sempre fare **istanza per la dichiarazione di fallimento** della società. Regola che vale, si rammenta, anche nell'ipotesi della così detta “cancellazione d'ufficio” per **mancato deposito dei bilanci d'esercizio per tre anni consecutivi** (cfr. art. 2490 comma 6 c.c.).

Orbene, nella fattispecie all'attenzione della Quinta Sezione, i soci della società cancellata dal Registro, quindi estinta, venivano ritenuti, dalla Commissione Tributaria Provinciale adita, soggetti legittimati a ricevere cinque atti impositivi in quanto responsabili (e beneficiari) dell'evasione fiscale posta in essere dalla società. A parere della Commissione Tributaria adita, infatti, pure a seguito della cancellazione della società, la pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei soci, per debiti tributari, si sarebbe fondata

da un lato sulla norma di cui all'**art. 11 D.lgs. 8 dicembre 1997 n. 472** ("Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie") e dall'altro sull'**art. 1 comma 1 lett. e) del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74** ("Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto").

I soci ricorrevano così alla Commissione Tributaria Regionale, la quale in secondo grado osservava in proposito come ***“l'evasione fiscale accertata dall'Ufficio a carico della Società e le sanzioni amministrative ad esse connesse non possono non essere ricondotte ai soci che, come evidenziato dall'Ufficio, sono gli artefici delle violazioni e gli effettivi beneficiari della frode. In merito i contribuenti non forniscono alcun elemento probatorio sull'effettività delle operazioni contestate”***.

Tale decisione veniva **impugnata dai ricorrenti per Cassazione sulla base di tre motivi. Con il primo motivo, i ricorrenti contestavano la violazione e falsa applicazione dell'art. 2495 c.c.** sulla base del quale la Commissione avrebbe omesso di considerare che, a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese, i soci possono essere chiamati a rispondere dei debiti sociali soltanto nei limiti delle somme effettivamente riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. Con il secondo motivo, i soci lamentavano la modifica della *causa petendi* da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale avrebbe ancorato la propria pretesa dapprima al disposto dell'art. 2495 c.c. e successivamente all'art. 11 del D.lgs. 472 del 1997. Con il terzo motivo, lamentavano infine l'errata applicazione dell'art. 11 del D.lgs. 472 del 1997, in quanto la norma avrebbe fatto riferimento ad una responsabilità solidale dell'autore del reato con la società stessa, non esistendo nessuna prova della partecipazione dei ricorrenti alle operazioni fraudolente contestate.

In merito al primo motivo la Corte, richiamando precedenti pronunce della stessa Cassazione, osserva subito come ***“la cancellazione della società dal registro imprese, pur provocando, dopo la riforma del diritto societario ... l'estinzione della società, non determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, verificandosi un fenomeno di tipo successorio “sui generis”, in cui la responsabilità dei soci è limitata alla parte di ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione, sicché l'effettiva percezione delle somme da parte dei soci, in base al bilancio finale di liquidazione, e la loro entità vanno provate dall'Amministrazione finanziaria che agisce contro i soci per i pregressi debiti tributari della società, secondo il normale riparto dell'onere della prova”*** (cfr., in tal senso, anche Cassazione 26 giugno 2015 n. 13259).

La Corte non fa altro che ribadire quindi un **principio di responsabilità *intra vires* dei soci**, i quali non sono successori a titolo universale della società estinta, ma rispondono dei debiti sociali (tributari o meno che siano) **nei limiti di quanto effettivamente percepito a titolo di liquidazione**. E che, conformemente ai principi generali in tema di onere della prova, **spetta all'Agenzia che intenda agire contro i soci di dimostrare la percezione da parte di questi ultimi di somme** all'esito della liquidazione.

Conseguentemente, la Quinta Sezione osserva come dalla decisione della Commissione

Tributaria Regionale, oggetto di gravame, non emerge affatto che i soci abbiano incassato una quota di liquidazione. **Dagli atti di causa, al contrario, ciò che risulta invece incontestato è che i ricorrenti, nella loro qualità di soci, nulla hanno percepito per effetto del bilancio di liquidazione.** Ne consegue che, prosegue la Corte, **“essi non sono tenuti a rispondere dei debiti contratti dall’ente collettivo, neppure se di natura tributaria”.**

A ben vedere, tale approccio appare conforme al dato normativo (art. 2495 c.c.) e ad un orientamento ormai consolidato in Giurisprudenza, a mente del quale: *“In tema di effetti della cancellazione di società di capitali dal registro delle imprese nei confronti dei creditori sociali insoddisfatti, il disposto dell’art. 2495, comma 2, c.c. implica che l’obbligazione sociale non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, sicché grava sul creditore l’onere della prova circa la distribuzione dell’attivo sociale e la riscossione di una quota di esso in base al bilancio finale di liquidazione, trattandosi di elemento della fattispecie costitutiva del diritto azionato dal creditore nei confronti del socio”* (cfr. Cassazione 22 giugno 2017 n.15474).

La Corte ha così **accolto il ricorso dei soci** (accogliendo il primo motivo, dichiarando assorbito il terzo e rigettando il secondo) e, cassando la decisione della Commissione Tributaria Regionale, **ha annullato gli avvisi di accertamento impugnati.**

