



Studio n. 550-2014/T

Profili fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese in presenza di beni immobili non liquidati

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributarî il 30 ottobre 2014

Approvato dal CNN nella seduta del 13-14 novembre 2014

Lo studio in sintesi (Abstract): *lo Studio esamina il caso delle società cancellate dal registro delle imprese in presenza di beni immobili non liquidati né assegnati, che risultano intestati alla società estinta nei pubblici registri.*

La problematica fiscale è connessa all'inquadramento civilistico, in base al quale i beni non liquidati devono ritenersi trasferiti per successione in capo ai soci, in regime di contitolarità.

Ai fini tributari, ciò determina la realizzazione della fattispecie impositiva nelle imposte sui redditi e nell'Iva, al momento della estinzione del soggetto, per destinazione a finalità estranee dei beni di impresa.

Qualora gli ex soci, successivamente alla estinzione, pongano in essere atti di tipo ricognitivo, anche ai fini della formalità delle trascrizioni immobiliari, si ritiene che non si determini una imposizione proporzionale, nelle imposte sui trasferimenti. L'imposizione proporzionale di registro sarà possibile solo qualora si tratti di atti in senso proprio dichiarativi, oltre che per eventuali atti traslativi.

In termini procedurali, gli uffici fiscali potranno accertare destinazione a finalità estranee dei beni non liquidati entro i termini ordinari di decadenza che decorreranno considerando realizzata la fattispecie al momento della cancellazione della società dal registro delle imprese.

Sommario: 1. Premessa; 2. La portata estintiva della cancellazione della società dal registro delle imprese ed il rapporto successorio tra società estinta ed ex soci; 3. Rilevanza fiscale della successione società-soci in relazione ai beni immobili non liquidati; 3.1. Nelle imposte sui redditi e nell'Iva; 3.2. Nei tributi sui



trasferimenti; 3.3. *Segue*: beni non liquidati e successivi atti ricognitivi o dichiarativi; 3.4. Il successivo trasferimento dei beni immobili non liquidati; 4. I poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

1. Premessa

L'effettuazione della fase di liquidazione, con successiva cancellazione della società (di capitali o di persone) dal registro delle imprese, può determinare il verificarsi di fattispecie in cui, successivamente alla data di cancellazione, uno o più beni immobili risultano ancora intestati alla società nei registri immobiliari.

Beni che non risultano essere stati né liquidati (in quanto non trasferiti a terzi durante la fase liquidatoria), né assegnati ai soci, con conseguente mancata indicazione degli stessi nel bilancio finale di liquidazione (e nel piano di riparto).

In relazione a simili fattispecie, ci proponiamo di esaminare le seguenti problematiche fiscali:

- a) la possibile realizzazione di fattispecie impositive al momento della cancellazione della società dal registro delle imprese;
- b) la possibile rilevanza fiscale di un eventuale atto ricognitivo della comproprietà dei beni da parte degli *ex* soci, redatto ai fini delle trascrizioni immobiliari, successivamente alla estinzione della società;
- c) i poteri di accertamento degli uffici fiscali in relazione ai diversi momenti di rilevanza impositiva.⁽¹⁾

2. La portata estintiva della cancellazione della società dal registro delle imprese ed il rapporto successorio tra società estinta ed *ex* soci

L'indagine dei riflessi fiscali della fattispecie in esame richiede, in via preliminare, di individuare gli effetti giuridici della cancellazione dal registro delle imprese, con riferimento sia alla società sia alle situazioni giuridiche ricostruibili in capo ai soci.



L'affermazione della portata estintiva della cancellazione delle società dal registro delle imprese costituisce un sicuro approdo interpretativo di diritto commerciale,⁽²⁾ in relazione sia alle società di capitali sia alle società di persone.

Per le prime, l'art. 2495 c.c. sancisce l'effetto costitutivo della cancellazione, specularmente a quello della iscrizione nel registro delle imprese; per le seconde, si ritiene applicabile la medesima regola, pur considerando il valore di pubblicità dichiarativa della iscrizione nel registro delle imprese per tali tipologie societarie.

L'effetto estintivo risulta, inoltre, strutturalmente stabile, non potendo essere messo in discussione neppure in presenza di rapporti societari (attivi o passivi) non definiti al momento della cancellazione.⁽³⁾

Oltre che in caso di dichiarazione di fallimento avvenuta entro un anno dalla cancellazione⁽⁴⁾, gli effetti estintivi possono venire meno solo quando il Giudice del Registro delle imprese, esercitando i poteri di cui all'art. 2191 c.c., ordina la cancellazione dell'iscrizione della cancellazione, che tuttavia presuppone che la società abbia continuato, nonostante la cancellazione, ad esercitare l'attività di impresa.⁽⁵⁾

Ne consegue la piena legittimità, sul piano sistematico, di fattispecie di società cancellate dal registro delle imprese (e, quindi, estinte) con rapporti giuridici pendenti, nel senso che l'ordinamento ammette che tali situazioni giuridiche "sopravvivano" alla estinzione del suo titolare.

Rapporti che possono essere passivi⁽⁶⁾ o attivi, in questo secondo caso trattandosi di beni o diritti che, durante la fase di liquidazione, non sono stati oggetto né di trasferimento a terzi (o di altre vicende giuridiche in grado di comportarne la estinzione, come per esempio la compensazione o la rinuncia), né di attribuzione ai soci.

La mancata liquidazione di tali beni e diritti, che non dovrebbero allora trovare ingresso nel bilancio finale di liquidazione⁽⁷⁾, fa sì che si possa parlare di residui attivi o di beni e diritti non liquidati.⁽⁸⁾



Se la cancellazione della società dal registro delle imprese segna il momento ultimo di vita dell'ente, ciò significa che eventuali residui attivi non possono [più] essere ricondotti alla sfera giuridica del soggetto societario, ormai irrimediabilmente estinto.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la cancellazione della società dal registro delle imprese dà luogo ad un fenomeno successorio.⁽⁹⁾

I soci subentrano nella titolarità dei rapporti societari, ancora pendenti al momento della estinzione della società, per l'operare di un meccanismo di tipo derivativo-successorio, solo in parte analogo a quello delle persone fisiche.

Con riferimento ai residui attivi, la vicenda di tipo successorio determina il trasferimento ai soci, in regime di "contitolarità o comunione indivisa", dei diritti e dei beni non liquidati.⁽¹⁰⁾

3. Rilevanza fiscale della successione società-soci in relazione ai beni immobili non liquidati

Con riferimento al caso dei beni immobili non liquidati, il riferimento che la giurisprudenza opera al meccanismo "di tipo successorio" per descrivere il trasferimento degli stessi ai soci, potrebbe far pensare ad una possibile applicazione dell'imposta sulle successioni.

Conseguenze che tuttavia è da escludere in radice perché lo spostamento patrimoniale non risulta riconducibile ad un trasferimento "a causa di morte".

Per quanto riguarda le altre imposte, occorre preliminarmente osservare come non sia ravvisabile un atto della società cui ricondurre il trasferimento di beni e diritti agli ex soci, il trasferimento patrimoniale rappresentando, infatti, un effetto legale⁽¹¹⁾ della estinzione del soggetto societario.

A meno di non ritenere che l'atto cui ricondurre tali effetti, e quindi da prendere in considerazione ai fini della imposizione, sia quello di iscrizione della cancellazione della società dal registro delle imprese. Non pare tuttavia che tale soluzione possa essere sostenibile, tale atto avendo una portata costitutiva o dichiarativa (a seconda della tipologia societaria) con effetti estintivi, ma non un contenuto di attribuzione patrimoniale in senso proprio.

L'assenza di un atto della società avente ad oggetto i beni e i diritti che si trasferiscono ai soci, impone valutazioni diverse a seconda delle imposte considerate.



3.1. Nelle imposte sui redditi e nell'Iva

Nelle imposte sui redditi ed in quella sul valore aggiunto, il trasferimento dei beni della società estinta agli *ex soci*, quale effetto della successione, risulta comunque in grado di integrare la fattispecie impositiva della destinazione a finalità estranee, ai sensi degli artt. 85, c. 2 e 86, c. 1 lett. c, Tuir e dell'art. 2, c. 1, n. 5, D.P.R. 633/72).⁽¹²⁾

Secondo l'interpretazione prevalente, la fattispecie impositiva avrebbe una funzione "di chiusura" del regime fiscale di impresa, dovendo applicarsi ad ogni ipotesi in cui il bene fuoriesce da tale regime impositivo, comprendendo anche fattispecie in cui è assente uno specifico atto volontario di destinazione, come quelle derivanti dalla cessazione dell'attività di impresa.⁽¹³⁾

Le sole ipotesi in cui la cancellazione risulta inidonea a realizzare la fattispecie impositiva della destinazione a finalità estranee sono quelle in cui è dichiarato il fallimento della società (entro un anno dalla cancellazione) e in cui vi sia la successiva "cancellazione della cancellazione" da parte del giudice del registro delle imprese.

In entrambe le situazioni, infatti, si determina la ricostituzione del patrimonio societario con la conseguenza di fare venire meno (*ex post*) gli effetti traslativi nei confronti dei soci.⁽¹⁴⁾

Al di fuori di questi casi, la cancellazione dal registro delle imprese è idonea a provocare l'emersione, quale ultimo momento di "esistenza fiscale" della società, di materia imponibile riferibile alla società medesima e quindi di un debito di imposta maggiore di quello (eventualmente) dichiarato ed assolto nella fase della liquidazione.

I descritti riflessi impositivi della vicenda giuridica derivante dalla destinazione a finalità estranee sono poi in grado di estendersi ai soci, perché il debito di imposta della società (Iva o Ires) si trasmette in capo a questi in virtù del rapporto di successione (*intra vires*, in caso di socio di capitali).⁽¹⁵⁾

Per quanto attiene ai soci, inoltre, pare possibile affermare che l'arricchimento derivante dal subentro, a seguito della successione, nella titolarità dei beni e diritti non liquidati sia in grado di realizzare in capo a questi una specifica fattispecie impositiva, quale reddito di partecipazione.⁽¹⁶⁾



Infatti, l'arricchimento dei singoli è riconducibile alla posizione dagli stessi rivestita all'interno della società, il rapporto societario costituendo la fonte del reddito, dato che il trasferimento si realizza nell'ultimo momento di esistenza della compagine societaria. Inoltre, l'elemento della "percezione" degli utili da parte del socio, sembra potersi determinare anche indipendentemente dalla esistenza di un formale atto di attribuzione. ⁽¹⁷⁾

3.2. Nei tributi sui trasferimenti

A differenza delle imposte sui redditi e dell'Iva, nei tributi sui trasferimenti (imposta di registro, ipotecaria e catastale) l'effetto legale del trasferimento, connesso alla vicenda successoria/estintiva, non risulta assumere rilevanza ai fini della tassazione.

L'assenza di un atto cui riferire gli effetti giuridici del trasferimento di ricchezza da un soggetto (società estinta) all'altro (il socio) impedisce, infatti, la realizzazione del presupposto d'imposta. ⁽¹⁸⁾

Potrebbe, dunque, risultare fiscalmente preferibile procedere ad una cancellazione della società con residui attivi (in particolare, immobili), piuttosto che ad una formale assegnazione degli stessi al termine della liquidazione, per evitare l'imposizione proporzionale nei tributi sui trasferimenti. ⁽¹⁹⁾

Se, in questo modo, si apre la strada a possibili valutazioni di convenienza da parte dei contribuenti, occorre però circoscrivere le ipotesi potenzialmente interessate, visto che, per il principio generale di alternatività, l'individuazione di una fattispecie rilevante ai fini Iva (quale è l'assegnazione) comunque determinerebbe il tendenziale non assoggettamento alle imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale. ⁽²⁰⁾

Imposte, queste ultime, che invece sarebbero dovute qualora l'eventuale assegnazione riguardasse beni fuori dal campo applicativo Iva perché esclusi (es. terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, art. 2, c. 3, lett. c, D.P.R. 633/72) o perché non è stata operata la detrazione a monte (acquisto da privati, art. 2, c. 2, n. 5, D.P.R. 633/72); oppure nelle ipotesi che derogano al principio di alternatività, rappresentate dalle cessioni di fabbricati esenti Iva ex art. 10,



n. 8-*bis* ed 8-*ter*, D.P.R. 633/72 (art. 40, c. 1, D.P.R. 131/1986; art. 10, c. 1 ed art. 1-*bis*, Tariffa, D.lgs. n. 347/90).⁽²¹⁾

3.3. *Segue*: beni non liquidati e successivi atti ricognitivi o dichiarativi

L'automaticità del mutamento di titolarità giuridica dei beni e diritti è connesso al meccanismo successorio, non essendo necessario alcun ulteriore atto per consolidare tale effetto.

Tanto che, secondo parte della dottrina, per quanto riguarda i beni immobili non liquidati, non vi sarebbe neppure bisogno dell'atto di trascrizione, dovendosi fare riferimento, per ciò che attiene alla titolarità, "alle risultanze storiche del registro delle imprese al momento della cancellazione della società"; potendo in questo modo superare il problema della "continuità della trascrizione".⁽²²⁾

A livello operativo, per esigenze di certezza giuridica, può però ravvisarsi l'esigenza di redigere, in particolare con riferimento ai beni immobili, un atto che abbia una portata ricognitiva, in grado di formalizzare la situazione proprietaria, anche in vista di successivi trasferimenti.⁽²³⁾

Per quanto attiene le conseguenze impositive, sembra necessario distinguere due ipotesi.

La prima ipotesi è quella di un atto che si limiti alla mera ricognizione della situazione giuridica conseguente alla estinzione della società, formalizzando la titolarità del bene nonché (in caso di pluralità di soci) la quota di ognuno nella comunione.⁽²⁴⁾

In questo caso, l'assenza di effetti di modificazione della realtà giuridica (apprezzabili in termini di rafforzamento, specificazione e affievolimento)⁽²⁵⁾ non può che condurre ad una tassazione solo fissa dell'atto stesso, nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale.⁽²⁶⁾

A meno che non si ritenga, ma la soluzione non risulta accettabile, che anche il solo effetto ricognitivo, non espressivo di una volontà negoziale diretta alla produzione di effetti, possa connotare gli atti dichiarativi ricompresi nell'art. 3, Tariffa allegata D.P.R. 131/1986.⁽²⁷⁾

La seconda ipotesi è quella di un atto che, pur senza mutare il contenuto dei diritti coinvolti, produca un effetto di specificazione del contenuto della situazione giuridica, per esempio perché sostituisce lo stato di comunione pro quota con quello di proprietà esclusiva sui singoli beni. In



questo caso, vi sarà senz'altro una imposizione proporzionale di registro connessa alla natura dichiarativa (art. 3, tariffa D.P.R. 131/1986).⁽²⁸⁾

3.4. Il successivo trasferimento dei beni immobili non liquidati

La cancellazione della società dal registro delle imprese, per effetto del meccanismo di tipo successorio, determina il mutamento della titolarità giuridica dei beni e diritti non liquidati, che entrano nel patrimonio degli ex soci.

Ciò significa che eventuali fattispecie impositive connesse al trasferimento di tali beni e diritti, realizzate dopo la estinzione della società, saranno da ricondurre esclusivamente alla sfera giuridica degli ex soci.

Significativi sono gli effetti soprattutto qualora gli ex soci non siano imprenditori (individuali o societari), perché i trasferimenti non saranno ricompresi nel regime di impresa, con conseguente esclusione ai fini Iva, possibile applicazione delle imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale (sussistendo gli ulteriori presupposti) e possibile realizzazione di fattispecie reddituali diverse da quella del reddito di impresa.

4. I poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria

In primo luogo, risulta necessario valutare, dal punto di vista accertativo, la destinazione a finalità estranee dei beni d'impresa derivante dalla estinzione della società.

Al fine di far valere la responsabilità dei soci (e, in talune ipotesi, dei liquidatori) per i debiti fiscali non assolti dalla società estinta⁽²⁹⁾, il problema operativo, per gli uffici fiscali, è quello di accertare la realizzazione delle fattispecie impositive, in quanto relative a beni e diritti che non sono indicati nel bilancio di liquidazione, né nelle dichiarazioni relative al periodo liquidazione.

L'Amministrazione finanziaria, per accertare la fattispecie impositiva della destinazione a finalità estranee, dovrebbe attivare ulteriori poteri di controllo, entro il termine decadenziale previsto per l'emissione dell'atto di accertamento.



Termine che, è bene sottolinearlo, decorre considerando il momento in cui la fattispecie impositiva si realizza, ossia quello in cui è avvenuta la cancellazione delle società dal registro delle imprese.

Individuato il periodo di imposta in cui la fattispecie si è realizzata, si individua, di conseguenza, l'anno in cui la dichiarazione è stata presentata (o doveva esserlo) per fare decorrere i termini di cui agli artt. 43 D.P.R. 600/73 e 57 D.P.R. 633/72

Peraltro, con riferimento ai beni immobili ed i mobili registrati, gli uffici fiscali possono ricorrere alla iscrizione nei pubblici registri e quindi risalire, in questo modo, alla vicenda estintivo-successoria.

Ovviamente, la situazione diventa ancora più "visibile" qualora gli ex soci pongano in essere, successivamente alla estinzione, atti ricognitivi (vedi paragrafo precedente) e/o procedano alla vendita degli immobili.

Tuttavia, simili vicende sono del tutto distinte dalla precedente vicenda impositiva della destinazione a finalità estranee.

Conseguentemente, anche eventuali atti ricognitivi successivi non potranno essere presi a riferimento dagli uffici fiscali per far decorrere da quel momento il termine di decadenza per l'accertamento di plusvalenze ed operazioni Iva, che rimane comunque fissato alla data della cancellazione della società dal registro delle imprese

In secondo luogo, a parte possibili responsabilità individuabili in capo al liquidatore per il comportamento colposo o doloso che ha condotto alla mancata liquidazione del bene ⁽³⁰⁾, ci si deve anche chiedere se la fattispecie in esame possa evidenziare profili di elusività.

Si è visto come, in relazioni a talune fattispecie, il trasferimento dei beni agli ex soci quale effetto legale della estinzione della società realizza un carico impositivo più tenue rispetto a quello che si avrebbe avuto qualora gli stessi beni fossero stati oggetto di atto di assegnazione.

Dato che l'assegnazione, in numerose ipotesi, comporta l'applicazione delle imposte proporzionali di registro (oltre che ipo-catastali) che invece non sono dovute se l'effetto giuridico non è riconducibile ad un atto.



Considerando la struttura del principio generale antielusivo del divieto di abuso del diritto, potrebbe astrattamente ipotizzarsi la contestazione, da parte della Agenzia delle Entrate, della inopponibilità fiscale della operazione, soprattutto in presenza di successivi atti “ricognitivi”, tanto da consigliare comportamenti estremamente prudenti a livello operativo.

Thomas Tassani

- 1) Una più ampia riflessione, sui temi oggetto del presente studio, è compiuta anche in T. TASSANI, *Estinzione delle società e residui attivi da liquidazione: profili fiscali*, in *Rass.trib.*, 2014, 1012 ss.
- 2) Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno scandito i passaggi del percorso interpretativo con due blocchi di sentenze, quelle del febbraio 2010 (sentt. nn. 4060, 4061, 4062 del 22/2/2010, in *Giur.comm.*, 2011, 917 ss., con nota di A. ZORZI, *Cancellazione ed estinzione della società tra problemi di diritto intertemporale, questioni di giurisdizione fallimentare, cessazione dell'impresa e fusione per incorporazione*) e del marzo 2013 (sentt. nn. 6070, 6071, 6072 del 12/3/2013, in *Dir.fall.*, 2013, 528 ss., con nota di R. TISCINI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sua estinzione. Le Sezioni Unite chiudono il cerchio*).
- 3) F. FIMMANO', *Le Sezioni Unite pongono la “pietra tombale” sugli “effetti tombali” della cancellazione delle società di capitali*, in *Soc.*, 2013, 536 ss.
- 4) *Ex art. 10, legge fallimentare*. La reviviscenza della società dichiarata fallita costituisce, a giudizio delle Sezioni Unite, una “eccezione alla regola generale”, destinata ad operare solo nel contesto del fallimento, in base ad una “*fictio iuris*”. Sul tema, CATALDO, *Gli effetti della cancellazione delle società per i creditori*, in *Il fallimento*, 2010, 1401 ss.; R. TISCINI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese e sua estinzione*, cit., 528; G.P. ALLECA, *Le Sezioni Unite e l'estinzione delle società a seguito della cancellazione*, in *Riv.dir.civ.*, 2010, 637 ss.
- 5) La soluzione è affermata chiaramente dalla giurisprudenza di legittimità e sostenuta dalla prevalente dottrina. Sul tema, M.P. FERRARI, *La “cancellazione della cancellazione” della società dal registro delle imprese*, in *Soc.*, 2013, 503 ss.
- 6) In relazione al tema della responsabilità degli ex soci per i debiti fiscali della società estinta, si rinvia a T.TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rass. Trib.*, 2012, 359 ss., anche per ulteriori riferimenti bibliografici.
- 7) Qualora nel bilancio finale di liquidazione fosse indicato un bene o un diritto che non è stato alienato o comunque estinto, lo stesso dovrebbe essere inserito nel piano di riparto e quindi essere oggetto di assegnazione in natura tra i soci. Conseguentemente, non si potrebbe parlare di “residui attivi” perché la situazione giuridica non sarebbe più riferibile alla società nel momento in cui questa è cancellata dal registro delle imprese. Su questi aspetti G. NICCOLINI, *Appunti sui bilanci di liquidazione*, in *Riv.dott.comm.*, 2013, 603 ss.; S. CASAMASSIMA, *I bilanci di liquidazione nelle società per azioni*, in *Riv.not.*, 2003, 69 ss.
- 8) Nella dottrina giuscommerciale si parla anche, spesso con scarso rigore terminologico, di sopravvenienze e/o sopravvivenze attive. Peraltro, come si vedrà in seguito, l'unica distinzione oggi realmente rilevante, con riferimento alle situazioni giuridiche societarie non liquidate, pare essere quella tra beni e diritti, da una parte, e mere aspettative e diritti di credito non liquidi, dall'altra.
- 9) Corte Cass., SS.UU., sentt. nn. 6070-1-2/2013; ID., sentt. nn. 4060-1-2/2010, cit.; CORTE CASS., Sez.Trib., ord. n. 22863 del 3/11/2011; ID., sent. n. 7676 del 6/5/2012. In questo senso, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate: RIS. AE, n. 77/E del 27/7/2011.
- 10) Occorre tuttavia sottolineare come, in base al più recente orientamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentt. 6070-1-2/13) sia necessario operare un discrimine tra tipologie di situazioni giuridiche attive, la cancellazione dal registro delle imprese potendo determinare l'estinzione di alcune di queste, in quanto “univoca manifestazione di volontà” di rinuncia alle stesse da parte della società. La rinuncia, in particolare, si configurerebbe per le mere pretese, ancorché azionate od azionabili in giudizio, cui non corrisponda la possibilità di individuare, nel patrimonio sociale, “un diritto o un bene definito”, che allora non potrebbe essere considerato nel bilancio finale. Inoltre, per i diritti di credito non liquidi, per i quali sarebbe necessaria un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale) per renderli liquidi, il mancato svolgimento di tale



attività necessaria per poterlo inserire nel bilancio finale, starebbe ad indicare una volontà di rinuncia da parte della società cit. Su questi aspetti, che non saranno esaminati nel presente studio, si rinvia a D. BOGGIALI - A. RUOTOLO, *La cancellazione dal registro delle imprese produce l'effetto dell'estinzione della società e la "successione" dei soci nelle sopravvenienze attive*, in *Riv.not.*, 2013, 954 ss.; C. CONSOLO - F. GODIO, *Le sezioni unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, in *Corr.giur.*, 2013, 691 ss.

- 11) D. BOGGIALI – A. RUOTOLO, *op.cit.*, 954 ss.
- 12) La valutazione della base imponibile in caso di destinazione a finalità estranee va effettuata considerato il valore normale, ai fini delle imposte sui redditi (artt. 85, c. 2 e 86, c. 3, Tuir) e il criterio del “prezzo di acquisto” o “di costo” dei beni o di beni simili, ai fini Iva (art. 13, c. 2, lett. c, D.P.R. 633/72). Occorre sottolineare che l’attuale sistema prevede l’irrelevanza delle minusvalenze in caso di assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee, come notato da G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, 486.
- 13) In questo senso, M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, 148 ss. Sul tema, in generale, A. FEDELE, *Riorganizzazione delle attività produttive e imposizione tributaria*, in *Riv.dir.trib.*, 2000, 1 489. Nell’Iva, l’art. 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/72 prevede l’imposizione per la destinazione a finalità estranee, anche se determinata da cessazione dell’attività, “con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all’atto dell’acquisto, la detrazione dell’imposta”. Il successivo n. 6) non dispone la stessa esclusione per le ipotesi di assegnazioni ai soci, delineando una diversità di regime sicuramente rilevante. Tuttavia, la prassi amministrativa è nel senso di considerare, a questi fini, l’assegnazione ai soci quale ipotesi di destinazione a finalità estranee, con conseguente esclusione da imposta nel caso in cui il bene di impresa non abbia consentito la detrazione, neppure parziale, dell’Iva in ragione del suo acquisto presso un soggetto privato (Ris. Ag. Ent., n. 191/E del 23/7/2009; Ris. Ag. Ent., n.194/E del 17/6/2002).
- 14) A. ZORZI, *Cancellazione della società dal registro delle imprese, estinzione della società e tutela dei creditori*, in *Giur.comm.*, 2002, II,116; G.P. ALLECA, *op.cit.*, 637 ss.
- 15) Gli uffici fiscali potranno quindi recuperare l’Ires non assolta dalla società in base all’art. 36, D.P.R. 602/73 mentre, per l’Iva, dovranno avvalersi degli artt. 2312 e 2495 c.c.
- 16) E, quindi, reddito di capitale o reddito di impresa a seconda della qualifica soggettiva del socio. Sul tema F. MENTI, *Gli utili da partecipazione nella disciplina delle imposte sui redditi*, Parma, 2002, 154 ss. Con riferimento alle attribuzioni ai soci di società trasparenti, si ritiene che l’eccedenza tassabile sia comunque qualificabile come “reddito di impresa”, per effetto del regime di trasparenza. Sul tema, si rinvia a P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, 230 ss.
- 17) L’art. 47, c. 7, Tuir fa inoltre riferimento al valore normale dei beni “ricevuti” dai soci in caso di, tra le altre ipotesi, “liquidazione” di società. Con riferimento alle società di persone, l’art. 17, c. 1, lett. I), Tuir prevede la tassazione dei redditi compresi nel valore normale dei beni “assegnati” ai soci e lo stesso termine è utilizzato dall’art. 20-bis, Tuir. Non si ritiene tuttavia di dovere interpretare in modo diverso le due norme in relazione alla fattispecie qui in esame, valorizzando il principio che è alla base della scelta legislativa, testimoniato anche dal rinvio che quest’ultima disposizione opera all’art. 47, c. 7, Tuir.
- 18) Si vedano G. FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione*, in *Rass.trib.*, 2013, 955 ss.; D. MAZZAGRECO, *Commento all'art. 1 d.lgs. 347/90* in G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, G. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, Padova, 2011, 1077 ss.; E. M. BARTOLAZZI-MENCHETTI, *Commento all'art. 10 d.lgs. 347/90*, in A. FEDELE, G. MARICONDA, V. MASTROIACOVO (a cura di), *Codice delle Leggi Tributarie*, Torino, 2014, 847 ss.
- 19) Sulla tassazione delle assegnazioni societarie nel tributo di registro, modellata dal legislatore in modo speculare a quella sui conferimenti (quindi con tendenziale imposizione proporzionale nelle sole ipotesi di assegnazioni di immobili), si rinvia a A. DI PIETRO – C. LONGO, in A. DI PIETRO (a cura di), *Atti societari ed imposizione indiretta*, Padova, 2005, 73 ss.; A. PISCITELLO, *Commento all'art. 50 D.P.R. 131/1986*, in A. FEDELE, G. MARICONDA, V. MASTROIACOVO (a cura di), *Codice delle leggi tributarie*, cit., 262 ss.; Studio CNN n. 74/11, *Profili fiscali del recesso dalla società e dell'assegnazione di beni ai soci*, estensore F. RAPONI, del 16/12/2011, in www.notariato.it.
- 20) Sul punto, anche N. FORTE, *Il nuovo manuale dell'Iva 2014*, Rimini, 1267 ss. Sul principio di alternatività, G. FRANSONI, *op.ult.cit.*, 955 ss.; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, 844; M.P. NASTRI, *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012, 80 ss.
- 21) Anche l’ipotesi di cui all’art. 10, n. 27-quinquies, D.P.R. 633/72, configura una operazioni esente assoggettata ad imposta proporzionale di registro *ex art.* 40, c. 1, D.P.R. 131/1986). Sulla individuazione delle diverse fattispecie di cessioni di fabbricati abitativi e strumentali esenti Iva (art. 10, n. 8 bis ed 8 ter, D.P.R. 633/72) e tassati in modo proporzionale nell’imposta di registro e/o in quelle ipotecaria e catastale, si rinvia a N. FORTE, A. LOMONACO, *Novità e questioni aperte in*



tema di cessioni di fabbricati in ambito Iva, in *Studi e mat.*, 2012, 1211 ss.; Circ. Ag.Ent. n. 18/E del 29/5/2013; M.P. NASTRI, *op.ult.cit.*, 167 ss.

- 22)** Così, D. BOGGIALI – A. RUOTOLO, *op.cit.*, 954 ss.
- 23)** G. IACCARINO, *Sopravvenienze attive alla cancellazione della società: soluzioni operative dopo l'ultimo orientamento della Cassazione*, in *Soc.*, 2009, 544 ss.; L. BALLERINI, *Società di capitali cancellata dal registro delle imprese e pubblicità immobiliare*, in *Riv.not.*, 2014, 222 ss.
- 24)** Sul tema, F. FIMMANO', F. ANGIOLINI, *Gli effetti della cancellazione*, cit., 1465 ss.
- 25)** A. FALZEA, voce *Efficacia giuridica*, in *Enc.dir.* 1965, XIV, 495.
- 26)** Gli atti che si "esauriscono in una mera declaratoria della situazione preesistente" o che si limitano a "certificare, formalizzare una situazione già esistente, senza nulla aggiungere o togliere alla realtà giuridica preesistente", sarebbero esclusi da imposizione proporzionale (A. CONTRINO, *Sub art. 3 Tariffa*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 1014; V. UCKMAR, R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, *Noviss. Dig.*, Torino, 1996, XII, 106). Sul tema, A. CONTRINO, *Note sulla nozione di "atto di natura ricognitiva" nel tributo di registro*, in *Rass.trib.*, 2011, 662 ss.; E.M. BARTOLAZZI MENCHETTI, *sub art. 3 Tariffa*, in *Codice delle leggi tributarie*, cit., 460 ss.
- 27)** Si veda A. URICCHIO, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 482. In ogni caso, anche la qualificazione dell'atto come dichiarativo, conduce alla imposizione fissa nelle imposte ipotecaria e catastale, essendo l'atto diverso da quelli traslativi o costitutivi di diritti reali relativi a beni immobili. Su questi aspetti, anche M. BASILAVECCHIA, *La tassazione degli atti ricognitivi presentati dai notai*, in *Corr.trib.*, 2014, 637 ss.
- 28)** In questo caso, si tratterà di un atto di divisione e sarà altresì necessario, per determinare il peso impositivo nel tributo di registro, determinare la presenza o meno di conguagli. Sul tema, A. FEDELE, *La collazione e l'imposta di registro sulla divisione*, in *Rass.trib.*, 1987, 1459 ss.; A. CONTRINO, *Sub art. 3 Tariffa*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 1017 ss.
- 29)** Si ritiene che l'accertamento del debito di imposta possa avvenire direttamente in capo agli ex soci in qualità di successori della società, ai sensi degli artt. 2312, 2495 c.c. e, ai fini Ires, 36, D.P.R. 602/72. In relazione al procedimento per l'accertamento dei debiti societari pregressi, in ipotesi di società cancellate dal registro delle imprese, il d.lgs. recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali (ex art. 7, legge 11/3/2014, n. 23, c.d. "delega fiscale"), di imminente pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, contiene importanti novità. La bozza di decreto legislativo prevede infatti che "ai soli fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese". Le modifiche legislative proposte delineano una "sopravvivenza fiscale" delle società cancellate dal registro delle imprese, riferibile tuttavia alle sole posizioni procedurali connesse ai debiti fiscali non assolti, mentre sembrerebbero inalterati gli effetti di ordine sostanziale (estinzione del soggetto, vicenda successoria, trasferimento di beni e diritti ai soci), così come le connesse fattispecie impositive.
- 30)** Il liquidatore può essere chiamato dall'Agenzia delle Entrate a rispondere del debito fiscale che non è stato assolto in seguito al suo comportamento negligente, ai sensi dell'art. 36 D.P.R. 602/73 e degli artt. 2312 e 2195 c.c. Per quanto attiene possibili conseguenze sanzionatorie della violazione fiscale della società, posta in essere dal liquidatore, a parte la responsabilità personale delle sanzioni penali, per le sanzioni amministrative occorre considerare sia l'art. 11, D.lgs. n. 472/1997 sia l'art. 7 d.l. 269/2003 (riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie). Sul tema, L. AMBROSI, *La responsabilità dell'amministratore nelle violazioni tributarie*, in *Il fisco*, 2014, 3846 ss.

(Riproduzione riservata)