



La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti tributari non soddisfatti della società liquidata ed estinta

Il momento della cancellazione ed estinzione della società

Il problema della responsabilità dei soci, amministratori e liquidatori delle società di capitali - dopo che queste ultime siano state liquidate ed estinte - presenta profili di estrema attualità.

In primo luogo, perché, a partire dal 2004, è cambiato completamente il contesto civilistico per quanto attiene la individuazione del momento finale di "vita giuridica" della società.

L'art.2495, c.c., rubricato "*Cancellazione della società di capitali*", dispone che la cancellazione dal Registro delle imprese sia preceduta dalla approvazione del bilancio finale di liquidazione e che, dopo la cancellazione della società, i creditori sociali - che non sono stati soddisfatti - possano far valere i loro crediti nei confronti dei soci (per le società di capitali: solamente fino a concorrenza di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione,) e nei confronti dei liquidatori, solo in caso di colpa di questi ultimi.

Rispetto alla versione vigente fino al 31/12/03, l'art. 2495, c.c., contiene la dizione "*ferma restando l'estinzione della società*", confermando la portata costitutiva della cancellazione della società dal Registro delle imprese, anche qualora, successivamente a tale cancellazione, dovessero emergere rapporti societari (debitori o creditori) non soddisfatti.



In questo modo, il Legislatore della riforma ha completamente ribaltato l'orientamento, fino ad allora consolidato, della Corte di Cassazione, secondo cui la cancellazione dal Registro delle imprese fondava solo una "*presunzione di estinzione suscettibile di prova contraria*"⁶.

In base a questa (ora superata) soluzione interpretativa, la società non poteva dirsi estinta, nonostante la cancellazione, fino a quando non si realizzava l'effettiva liquidazione di tutti i rapporti attivi e passivi.

Le conseguenze risultavano estremamente importanti, soprattutto per quanto riguardava i debiti fiscali non soddisfatti o, in termini generali, le riprese fiscali dell'Amministrazione Finanziaria.

Quest'ultima, infatti, poteva notificare i propri atti impositivi (avviso accertamento, cartella di pagamento, ecc.) presso la sede della società cancellata, avendo la notifica stessa dell'atto impositivo la capacità di fare "rivivere" la società, perché risultava non definito il rapporto debitorio con il Fisco.

Allo stesso tempo, continuava a sussistere la rappresentanza della società da parte del liquidatore, in termini sia procedurali sia processuali.

Con l'entrata in vigore del "nuovo" art. 2495, c.c., e la conferma della portata estintiva della cancellazione dal Registro delle imprese, sono mutate anche le conseguenze fiscali di tale cancellazione. In particolare:

- la sussistenza di un rapporto tributario non definito non potrà, in nessun modo, fare "rivivere" la società cancellata ed estinta, non più sussistente come soggetto tanto ai fini civilistici quanto ai fini fiscali;

⁶ Tra le tante, Cassazione, sentenze n. 7139/87; n. 5233/99; n. 6078/01; n. 7972/00; n. 21307.

- l'Amministrazione Finanziaria non potrà emanare e notificare atti impositivi intestati alla società estinta e, qualora fossero emanati, gli stessi sarebbero "giuridicamente inesistenti e privi di ogni giuridico effetto"⁷;
- l'Amministrazione Finanziaria non potrà, quindi, attivare la responsabilità della società e del relativo patrimonio, potendo solo contare, verificandosi le condizioni previste, sulla responsabilità di soggetti "superstiti" quali soci, amministratori e liquidatori.

È importante notare, infine, come simili conclusioni debbano oggi affermarsi anche con riferimento alle società di persone, visto che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenze nn. 4060, 4061, 4062 del 22 febbraio 2010), hanno esteso a tali soggetti la portata "costitutiva" della cancellazione dal Registro delle imprese - a decorrere dal 1° gennaio 2004 - applicando analogicamente la previsione di cui all'art. 2495, c.c.

Occorre a questo punto valutare quali siano le condizioni al verificarsi delle quali altri soggetti, rispetto alla società, possono essere chiamati a rispondere dei debiti fiscali non soddisfatti dalla società prima della estinzione.

Debiti fiscali della società e responsabilità di altri soggetti

È chiaro, quindi, che la cancellazione della società di capitali dal Registro delle imprese comporta l'estinzione della medesima e la conseguente illegittimità di ogni azione amministrativa intrapresa nei confronti della società (con radicale nullità di atti in questo modo eventualmente emanati).

L'Amministrazione Finanziaria può però rivalersi nei confronti dei soci, amministratori e liquidatori, avvalendosi della disposizione di cui all'art. 36, DPR n.602/73.

In particolare, si prevede che:

| articolo 36, DPR n.602/73 | |
|----------------------------------|--|
| Soggetto | Responsabilità |
| Liquidatori | I liquidatori che non adempiono all'obbligo di pagare con le attività della liquidazione le imposte dovute (e relative al periodo della liquidazione e per quelli anteriori) rispondono in proprio del pagamento delle imposte, qualora abbiano soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnino beni ai soci senza avere prima soddisfatto i debiti tributari; |
| Amministratori | La suindicata responsabilità dei liquidatori si applica anche agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori; inoltre, sono responsabili anche gli amministratori che hanno compiuto operazioni di liquidazione o hanno occultato attività sociali (anche mediante omissioni nelle scritture contabili) nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione; |
| Soci | I soci che hanno ricevuto denaro e altri beni sociali, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, o che hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori, sono responsabili del pagamento delle imposte nei limiti del valore dei beni stessi. |

La disposizione di cui all'art.36, del DPR n.602/73 configura una responsabilità a capo di diversi soggetti per i debiti di imposta non soddisfatti della società liquidata ed estinta. Responsabilità che risulta più estesa e più facilmente accertabile rispetto a quella prevista in generale dall'art.2495, c.c., per i debiti (di qualunque natura) della società estinta.

⁷ CTP Lucca sentenza n.176 del 20/04/07. Si veda, C.Glendi, "Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario", in Riv.giur.trib., 2010, pag.749.

Rispetto a quella civilistica, infatti, la responsabilità di cui all'art. 36, DPR n.602/73:

- ▶ comprende anche i **due periodi di imposta anteriori alla fase di liquidazione**, per determinare la responsabilità dei soci e valutare le assegnazioni fatte a questi ultimi;
- ▶ prevede espressamente una **responsabilità degli amministratori** per i due anni precedenti la liquidazione;
- ▶ prevede una **responsabilità per fatto proprio** (quindi - è da ritenere - senza diritto di rivalsa) **e di tipo oggettivo** per i liquidatori, a differenza di quella civilistica che richiede, invece, la prova dell'elemento soggettivo della colpa.

In termini generali, è quindi possibile affermare che per l'Amministrazione Finanziaria l'art.36, DPR n.602/73 rappresenta uno strumento piuttosto efficace per attivare la responsabilità fiscale di soci, liquidatori ed amministratori.

A questo fine, il comma 5 dell'art. 36 prevede anche una procedura *ad hoc*, imponendo la notifica di un avviso di accertamento in capo al socio, amministratore o liquidatore.



È tuttavia necessario considerare che l'applicazione giurisprudenziale ha delimitato l'attivazione dell'art. 36, DPR n.602/73. In particolare, è stato in diverse occasioni affermato che la responsabilità di soci, liquidatori ed amministratori in base alla disposizione in esame si genera solo dopo che l'imposta sia stata iscritta a ruolo a carico della società.⁸

In altri termini, la disposizione presuppone che gli atti impositivi siano formati e notificati alla società e solo nel momento della riscossione coattiva possano essere coinvolti gli ulteriori soggetti indicati, con una procedura che prevede che (per questi) si "riparta" con la notifica di uno specifico atto di accertamento.

Per questo motivo, parte della Dottrina ritiene che l'art. 36 in questione sia stato, almeno in parte ed implicitamente, abrogato dall'art. 2495, c.c.⁹

L'INTERPRETAZIONE DI PARTE DELLA DOTTRINA

Secondo simile impostazione, stante la definitiva estinzione della società con la cancellazione dal Registro delle imprese, il debito tributario che venisse accertato successivamente dalla Amministrazione finanziaria non potrebbe in nessun modo essere contestato al soggetto societario perché, appunto, ormai estinto.

Le somme non potrebbero allora essere iscritte a ruolo a carico di un soggetto inesistente, con la conseguenza che neppure la responsabilità di cui all'art. 36 - che presuppone, appunto, tale iscrizione a ruolo - potrebbe essere attivata.

L'argomentazione è indubbiamente convincente ed autorevolmente proposta, ma al momento non sussistono conferme a livello giurisprudenziale.

La responsabilità per debiti fiscali in base all'art. 2495, c.c.

Qualora si ritenesse la non applicabilità dell'art.36, DPR n.602/73 per il caso di accertamento del debito tributario di una società cancellata e, quindi, estinta, i soci ed i liquidatori potrebbero comunque essere chiamati a rispondere delle imposte non versate, ai sensi dell'art.2495, c.c.

In questa prospettiva, quindi, il Fisco potrebbe avvalersi, così come ogni altro debitore insoddisfatto, della regola di carattere generale che prevede:

- la **responsabilità individuale dei singoli soci**, solo se e nei limiti di ciò che è stato assegnato in base al bilancio finale di liquidazione;
- la **responsabilità dei liquidatori**, dimostrando che il mancato soddisfacimento del debito è dipeso da colpa di questi ultimi.

⁸ Cassazione, sentenze n. 2766/78; n. 2079/89; n. 4765/89. Sul punto, E. Belli Contarini, "La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires", in Rivista di diritto tributario, 2009, pag. 931.

⁹ R.Lupi - A.Buscema, "Dopo la liquidazione della società chi è l'interlocutore del Fisco?", in Dialoghi diritto tributario, 2008, pag. 142.



Applicando l'art.2495, c.c., all'obbligazione tributaria, si dovrebbe ritenere che l'Amministrazione Finanziaria sia obbligata alla contestazione del debito nei confronti dei soci o dei liquidatori, attraverso l'emanazione di un avviso di accertamento, nel quale siano dimostrati i presupposti per l'attivazione della responsabilità in esame.

E quindi, in caso di soci, l'Amministrazione dovrà dimostrare che agli stessi sono stati attribuiti beni o denaro e richiedere una somma solo pari a tale entità; in caso di liquidatore, l'Amministrazione dovrà puntualmente provare il comportamento colposo, da cui far discendere il mancato pagamento del debito tributario da parte della società.



Sicuramente, quindi, si delinea un procedimento accertativo meno agevole per l'Amministrazione, in cui il contribuente sembra poter avere maggiori possibilità di difesa. Ed è da ritenere che tale procedimento debba essere attivato in ogni ipotesi in cui non si possa fare applicazione dell'art. 36, DPR n.602/73, che - oltre ai limiti prima evidenziati (e discussi a livello dottrinale) - si riferisce alle sole società di capitali ed al recupero delle sole imposte sui redditi.

La cancellazione dal Registro delle imprese come ultimo momento di esistenza fiscale della società.

Un ultimo punto deve essere chiarito per chiudere il quadro delle problematiche fiscali connesse all'estinzione delle società.

L'estinzione del soggetto giuridico, collegata alla cancellazione dal Registro delle imprese, comporta la cessazione del regime fiscale di impresa e la espulsione da tale regime dei beni residui.

Normalmente, denaro e altri beni societari sono formalmente assegnati ai soci in occasione della chiusura della liquidazione, in base al bilancio finale. Con la realizzazione, dunque, di una fattispecie impositiva, visto che la assegnazione dei beni ai soci è equiparata alla cessione onerosa dei beni, tanto nelle imposte sui redditi quanto nell'Iva.

A uguale conclusione si deve poi giungere qualora l'assegnazione non sia formalizzata - come può accadere, per esempio, nelle società di persone - in tutti quei casi in cui la cancellazione della società dal Registro delle imprese avviene prima della formale chiusura della fase liquidatoria.

In questi casi, comunque si deve ritenere di essere in presenza dell'estinzione del soggetto e dell'estromissione (con rilievo ai fini Iva ed imposte sui redditi) degli eventuali beni residui, che passano nella proprietà degli ex soci.



Ne deriva che successive operazioni di cessione degli stessi beni effettuate dagli ex soci non potranno più considerarsi come effettuate nell'esercizio della impresa del soggetto societario (ormai estinto) e dovranno essere tassate, invece, in base alla qualifica soggettiva del soggetto che li compie.

In questo senso, l'Amministrazione dovrebbe rivedere le conclusioni cui è giunta nella [Risoluzione n.105/E/09](#), che non tenevano conto della soluzione giurisprudenziale affermata dalle Sezioni Unite nel gennaio del 2010, circa la portata estintiva della cancellazione dal Registro delle imprese anche per le società di persone.