



LIBERA UNIVERSITÀ INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

TESI IN DIRITTO TRIBUTARIO

La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci sancita nell'art. 36 del D.P.R. 602/1973 alla luce delle modifiche del d.lgs. 175/2014, «Semplificazioni fiscali»

Relatore:

Prof. Fabio Marchetti

Candidato:

Edoardo Perticarà

Matr.: 676711

Correlatore:

Prof. Marco Sepe

A.A.: 2016/2017

INDICE

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO 1 – LA LIQUIDAZIONE ORDINARIA: PROFILI CIVILISTICI, CONTABILI, FISCALI	
1.1 Non applicabilità della norma ad istituti diversi dalla liquidazione ordinaria	7
1.2 ASPETTI CIVILISTICI DELLA LIQUIDAZIONE ORDINARIA	
1.2.1 Lo scioglimento delle società	9
1.2.2 Le cause di scioglimento	11
1.2.2.1 Scioglimento per decorso del termine	11
1.2.2.2 Scioglimento per raggiungimento dell’oggetto sociale o per sopravvenuta impossibilità di conseguirlo	11
1.2.2.3 Scioglimento per impossibilità di funzionamento o per continuata inattività dell’assemblea	12
1.2.2.4 Scioglimento per riduzione del capitale al di sotto del minimo legale	12
1.2.2.5 Scioglimento legato al recesso del socio	13
1.2.2.6 Scioglimento per delibera assembleare e altre cause previste dallo statuto o dall’atto costitutivo	13
1.2.2.7 Altre cause di scioglimento previste per legge	14
1.2.3 L’apertura della liquidazione	14
1.2.4 I liquidatori: ruolo e vicende	15
1.2.5 Il passaggio di consegne tra amministratori e liquidatori	18

1.2.6	Revoca della liquidazione	20
1.2.7	La chiusura della liquidazione	21
1.3	ASPETTI CONTABILI DELLA LIQUIDAZIONE	
1.3.1	Il bilancio iniziale di liquidazione	24
1.3.2	I bilanci intermedi	25
1.3.3	Il bilancio finale di liquidazione	26
1.3.4	<i>Dying concern</i> : i criteri di valutazione e di redazione del bilancio in mancanza del presupposto della continuità aziendale	29
1.3.4.1	Fondo per costi e oneri di liquidazione	32
1.4	ASPETTI FISCALI DELLA LIQUIDAZIONE	
1.4.1	I due periodi d'imposta nell'esercizio di inizio liquidazione	33
1.4.1.1	Termine della liquidazione nell'esercizio di avvio	34
1.4.1.2	Termine della liquidazione entro cinque anni	34
1.4.1.3	Procedura che si protrae per oltre cinque anni	34
1.4.2	La disciplina delle perdite	35
1.4.3	Crediti d'imposta	36
1.4.4	Aspetti fiscali della revoca dello stato di liquidazione	36

CAPITOLO 2 – L'ARTICOLO 36 DEL D.P.R. 602/1973 PRIMA DELLE MODIFICHE DEL 2014

2.1	Profili evolutivi della norma	38
2.2	Il D.P.R. 602 del 29 settembre 1973, "Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"	40
2.3	L'articolo 36 del D.P.R. 602/1973	41
2.4	Il primo comma: la responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte	43
2.4.1	I presupposti oggettivi della responsabilità	43

2.4.1.1	La sussistenza del debito per imposte dirette insoluto	44
2.4.1.2	Distrazione dell'attivo di liquidazione per fini differenti dal pagamento delle imposte	47
2.4.2	Il presupposto soggettivo	49
2.5	Le responsabilità degli amministratori sancite dal secondo e dal quarto comma dell'articolo 36	54
2.5.1	Le «operazioni di liquidazione»	56
2.5.2	«L'occultamento di attività sociali»	59
2.6	La responsabilità in capo ai soci o associati sancita dal terzo comma dell'articolo 36	62
2.7	Il quinto e il sesto comma dell'art. 36 e i profili procedurali delineati nella norma: (a) accertamento e (b) tutela del destinatario dell'atto	65
2.8	La questione in merito alla prescrizione o alla decadenza del potere di accertamento da parte dell'Erario e le conseguenze sulle ulteriori considerazioni inerenti al carattere della responsabilità	68
2.8.1	(a) La natura autonoma o dipendente della responsabilità come punto di partenza per la (b) determinazione del <i>dies a quo</i> dal quale il Fisco può far valere le proprie pretese	71

CAPITOLO 3 - LE MODIFICHE DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 175/2014, «DECRETO SEMPLIFICAZIONI FISCALI»

3.1	La riforma della disciplina dettata dall'art. 36 del D.P.R. 602/1973 attraverso le disposizioni del d.lgs. 175/2014	75
3.1.1	L'articolo 28 del d.lgs. 175/2014, «Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di	76

obblighi tributari»	
3.2 La cancellazione della società dal Registro delle Imprese <i>(a)</i> nel sistema in vigore nel 1973 e <i>(b)</i> dopo la riforma del diritto societario del 2003	80
3.2.1 Rapporti tra l'art. 36 D.P.R. 602/1973 e l'art. 2495 c.c.: conflitti e dibattito sull'abrogazione implicita del primo ad opera del secondo	86
3.2.2 Ulteriori implicazioni del quarto comma: il cortocircuito normativo	88
3.2.3 Controversie pendenti alla data di estinzione e successione nei processi	90
3.2.4 <i>(a)</i> Retroattività o meno della norma introdotta dal comma 4 dell'art. 28 e <i>(b)</i> i profili di possibile incostituzionalità della norma	92
3.3 L'inversione dell'onere nella prova in capo al liquidatore	95
3.4 Le ulteriori previsioni dell'art. 28: <i>(a)</i> la presunzione in merito alla responsabilità dei soci o degli associati e <i>(b)</i> l'estensione a tutti i tributi della disciplina dell'art. 36	98
CONCLUSIONI	102
BIBLIOGRAFIA	104

INTRODUZIONE

All'ordinamento giuridico italiano, con le sue fonti primarie del diritto, le leggi speciali, i decreti e i testi unici che regolano specifici settori economici (bancario, finanziario) o aspetti della vita del nostro Paese (immigrazione, fisco, sicurezza sul lavoro), e all'immane lavoro della macchina giudiziaria (nel 2015 si stimava che ogni anno venissero pronunciate più di sei milioni di sentenze tra primo, secondo e terzo grado di giudizio, tribunali speciali, Corte dei conti, e tutto il resto dell'apparato) si è sempre affiancata una sconfinata dottrina, sempre pronta a commentare le disposizioni, le sentenze e i principi stessi del diritto, contribuendo, attraverso l'apporto sia di illustri e chiarissimi studiosi che di commentatori - per così dire - minori (ma comunque con la loro importanza, in quanto spesso dediti ad aspetti del diritto "di nicchia" rispetto alle grandi questioni), al progredire della conoscenza, all'equità delle leggi e all'ammodernamento dell'impianto giuridico e legale sul quale si poggia una nazione da più di sessanta milioni di cittadini, tra le più forti economie al mondo e, storicamente, una delle patrie del diritto insieme alla Grecia. Ci sono tuttavia discipline che, vuoi per la loro specificità, vuoi per la rarità delle situazioni in cui si applicano, vuoi per la difficoltà di comporre le controversie sorte in seno a questa sconfinata dottrina, negli ultimi anni hanno visto il riflettore che le illuminava se non spegnersi del tutto quantomeno affievolirsi, nonostante venissero saltuariamente proposte sotto nuova luce da parte del legislatore o dalla giurisprudenza. Tra queste si può certamente includere la norma che disciplina la responsabilità del liquidatore, degli amministratori e dei soci (o degli associati) per i debiti fiscali rimasti insoddisfatti alla chiusura della liquidazione e l'accertamento di questa responsabilità, che si trova all'art. 36 del decreto numero 602 emanato nel settembre 1973 dal Presidente della Repubblica, in tema di riscossione sulle imposte sul reddito; è infatti possibile che, una volta conclusa la liquidazione di una società e intervenuta l'estinzione di questa, l'Amministrazione Finanziaria si accorga che alcuni crediti vantati nei confronti

di quella società non siano stati soddisfatti. Sembra scontato sottolineare che, nella maggior parte dei casi, una società che decide di iniziare le procedure di liquidazione non gode di straordinaria salute (ma, precisiamo, questa è una semplificazione fin troppo barbara): così, se il debito verso il Fisco non viene ripagato per intero a causa della mancanza o della non sufficienza dell' attivo patrimoniale, tenendo presente che in linea di principio (sarà oggetto della nostra analisi) i debiti tributari dovrebbero essere i primi a venire estinti, l'Erario non potrà che prendere atto di questa insufficienza e accontentarsi di quanto ricevuto. Ma nel caso in cui, invece, dei beni che sarebbero potuti servire per ripianare il debito tributario sono stati utilizzati per pagare altri creditori o, ancora, sono stati assegnati ai soci, l'Amministrazione può andare a bussare, a seconda della situazione, alla porta del liquidatore, degli amministratori in carica al momento dello scioglimento o dei soci, andando a chiedere a questi il pagamento di tasca propria (tranne nel caso dei soci o associati, per i quali la disciplina detta un tipo di responsabilità diverso) della parte di credito che non è stata soddisfatta.

Come detto, quindi, pochi sono stati i lavori che si sono occupati in maniera completa di questa disciplina, che per quanto possa sembrare di importanza ridotta e applicabilità limitata gioca invece un importante ruolo come strumento a difesa delle ragioni del Fisco in ottica antielusiva, con conseguenze – a volte – importanti dal punto di vista delle somme recuperate; a ben vedere si contano sulle dita di una mano, e ne avanzano anche un paio. A questo si aggiunga che nel 2014, attraverso le previsioni del decreto «Semplificazioni Fiscali», la disciplina è stata pesantemente rivista e che, essendo il più recente dei lavori appena menzionati anteriore a quella data, manca ad oggi una trattazione organica della disciplina dell'art. 36 alla luce delle recenti modifiche, le quali hanno riaperto discussioni che sembravano ormai chiuse – ma le soluzioni delle quali devono essere riviste a causa del cambiamento del contesto – e posto nuovi interrogativi, che sono stati trattati dalla dottrina in maniera sì competente e approfondita, ma non in maniera organica, trattando ogni autore singoli aspetti delle previsioni e delle conseguenze dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014, eventualmente toccando gli altri esclusivamente *en passant*. Proprio questa

mancanza di una trattazione completa della nuova disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori, dei soci e degli associati per i debiti fiscali non soddisfatti ha spinto chi scrive ad approfondire il tema e ad interrogarsi su molte questioni, sia già affrontate e apparentemente risolte, sia sui nuovi interrogativi sollevati dalle modifiche del 2014, risolvendosi in un lavoro che, per quanto scevro di qualsivoglia velleità di completezza o definitività, si propone come visione organica e ragionata della disciplina, più in un'ottica di studio che di vera e propria analisi dottrina. Contrariamente a quanto accade nei più completi lavori in merito all'art. 36, inoltre, in questo si segue quasi pedissequamente l'ordine dei commi, prima dell'articolo 36 del D.P.R. 602/1973 e successivamente dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014, forse anche in maniera un po' ingenua e non senza una certa dose di *naïveté*, per semplificare la lettura e la comprensione anche a chi, come d'altronde chi scrive all'inizio di questa avventura, non sia avvezzo alla consultazione di materiale della qualità e dell'ampiezza di respiro delle trattazioni di cui si è detto.

L'analisi che qui proponiamo parte da una veloce presentazione della fase liquidatoria, per circoscrivere e definire il contesto di applicazione della disciplina dell'art. 36: la prima parte del primo capitolo sarà dedicata a passare in rassegna le disposizioni del codice civile in merito al processo di liquidazione volontaria, partendo dalle cause di scioglimento fino ad arrivare alla chiusura della liquidazione, attraverso i vari passaggi intermedi come l'avvicendamento tra amministratori e liquidatori (tema che riveste un ruolo importante anche per quanto riguarda l'applicazione della disciplina della responsabilità), mentre la seconda prende in esame gli aspetti contabili della liquidazione, vale a dire l'informativa contabile durante la fase liquidatoria e i differenti criteri di valutazione delle poste di bilancio una volta adottato il *dying concern*. L'ultima parte del primo capitolo ci introduce infine al diritto tributario vero e proprio, delineando le regole che presiedono alla disciplina fiscale della liquidazione.

Il secondo capitolo si aprirà invece con l'esposizione del contesto storico nel quale si sviluppa la disciplina, partendo da quelli che si possono definire gli

“antenati” dell’art. 36, ovvero l’art. 14 del R.D. 28 gennaio 1929, n. 360, l’art. 14 del R.D. 17 settembre 1931, n. 1608 e l’art. 265 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, dal quale direttamente discende l’articolo oggetto della nostra analisi, dando rapidamente conto del contenuto, delle peculiarità e dei profili critici di questi. Il capitolo proseguirà poi con la presentazione dell’art. 36 nella sua interezza e con l’analisi dei singoli commi, sia per quanto riguarda ciò che dispongono sia per ciò che concerne i problemi che pongono e le frequenti divergenze tra le interpretazioni, sia giurisprudenziali che dottrinarie. Così, dopo aver esposto quali sono i presupposti oggettivi della responsabilità in commento, ci addentreremo nel delicato compito di individuarne anche il presupposto soggettivo, distinguendo tra la teoria della responsabilità oggettiva e quella della responsabilità soggettiva del liquidatore, proponendo, dopo una rassegna degli orientamenti in materia, il nostro punto di vista, arrivando ad attingere alla filosofia del diritto estera; a seguire, verranno analizzati il secondo comma (che estende la responsabilità dei liquidatori agli amministratori – “liquidatori di fatto”) e il quarto (che istituisce la responsabilità degli amministratori per operazioni di liquidazione o occultamento delle attività sociali nei periodi precedenti allo scioglimento), ragionando anche stavolta in merito alla natura della responsabilità di questi soggetti e interrogandoci sulle fattispecie richiamate dal quarto comma, proponendo una nostra soluzione per quanto riguarda l’identificazione delle operazioni di liquidazione e ragionando, in seconda battuta, sull’estensione temporale di queste responsabilità. Torneremo poi sul terzo comma dell’articolo, che disciplina la responsabilità dei soci o degli associati che hanno ricevuto denaro o altri beni sociali durante la liquidazione. Infine si dirà dei commi che chiudono l’articolo, il quinto e il settimo, che disciplinano i profili procedurali dell’accertamento della responsabilità dei soggetti sopra elencati: il primo si pone come garanzia del soggetto ritenuto responsabile, prescrivendo un atto motivato che ne accerti la responsabilità, il secondo invece identifica il procedimento attraverso il quale tali soggetti possono esperire il proprio diritto di difesa. Se la nostra analisi dell’art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, terminasse qui, avremmo lasciato il lavoro a metà, in

quanto molte sono le criticità delle quali ancora non ci siamo occupati: così, nelle ultime pagine del secondo capitolo indagheremo sulla prescrizione o decadenza del potere di accertamento, ripercorrendo il dibattito dottrinario in materia a partire da quando ancora vigeva l'art. 265 del D.P.R. 645/1958. Ma tale analisi non potrà prescindere dalla definizione della responsabilità disciplinata dalla norma come responsabilità di natura autonoma (che sorge quindi per il solo fatto di non aver pagato i debiti d'imposta) o responsabilità di natura dipendente (subordinata, quindi, all'accertamento dei presupposti nei confronti del soggetto d'imposta principale), strumentale all'individuazione del giorno dal quale l'Amministrazione Finanziaria potrà far valere le proprie pretese sia in caso si concludesse per la prescrizione, sia per la decadenza.

Infine, nel terzo capitolo verranno affrontate le modifiche apportate alla disciplina dal legislatore del 2014, iniziando dalla prima, dirompente, disposizione, la quale crea un periodo fittizio di sopravvivenza della società nei confronti del Fisco per cinque anni dopo la cancellazione dal Registro delle imprese. Un'analisi efficace di questa disposizione non può, tuttavia, fare a meno di una rassegna della normativa e degli orientamenti dottrinali in merito alla cancellazione della società negli anni, prima e dopo il fondamentale snodo legislativo del 2003 ad opera della riforma del diritto societario, con tutte le conseguenze che questo comporta, e dalle considerazioni che sembra doveroso effettuare sulla scorta di questa rassegna, dal dibattito in merito all'abrogazione implicita o meno dell'art. 36 tramite una disposizione della riforma del 2003 fino ad un ragionamento sulla sorte delle controversie pendenti alla data dell'estinzione e sul potere di rappresentanza della società nei processi. Altro aspetto sul quale ci siamo soffermati con particolare acribia è, sempre relativamente alla sopravvivenza quinquennale della società, la questione legata alla retroattività della norma del 2014, fortemente sostenuta dall'Agenzia delle Entrate ma aspramente criticata dalla dottrina e respinta dalla giurisprudenza. In seguito daremo la nostra interpretazione della seconda disposizione dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014, il quale nel punto in cui dispone l'inversione dell'onere della prova in capo al liquidatore rischia di produrre conseguenze dirompenti e, per

certi versi, “paralizzanti”, proponendo anche una semplice ma a nostro avviso efficace soluzione per cercare di risolvere lo stallo che l’applicazione pedissequa della norma potrebbe creare. In chiusura, dedicheremo spazio alle modifiche rimanenti, che non hanno avuto l’effetto dirompente di quelle di cui abbiamo detto, e che vanno ad incidere sulla responsabilità dei soci o degli associati e sull’applicabilità della norma, che dalla modifica si estenderà a tutti i tributi e non più, come prima, alle sole imposte sul reddito delle società di capitali.

CAPITOLO 1

LA LIQUIDAZIONE ORDINARIA: PROFILI CIVILISTICI, CONTABILI E FISCALI

1.1 Non applicabilità della norma ad istituti diversi dalla liquidazione ordinaria

L'art. 36, D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 602, oggetto della nostra analisi, istituisce la responsabilità in capo ai liquidatori, agli amministratori in carica al tempo dello scioglimento della società e dei soci e associati per debiti fiscali non soddisfatti nell'ipotesi di liquidazione ordinaria dei soggetti passivi IRPEG (oggi IRES)¹ e ne disciplina, negli ultimi due commi, gli aspetti procedurali. È opportuno chiarire in questa sede che, nonostante le diverse declinazioni che il termine "liquidazione" può assumere sia nel campo del diritto che in quello contabile², la norma trova applicabilità esclusivamente nelle operazioni di liquidazione ordinaria (o volontaria)³. Rimangono escluse dal campo di applicazione della disposizione le operazioni di liquidazione effettuate nell'ambito delle procedure concorsuali: risulta infatti intuitivo⁴ come per i soggetti incaricati della liquidazione durante tali operazioni, ovverosia il curatore fallimentare nel fallimento, il commissario giudiziale nel concordato preventivo e il commissario liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa, rivestendo la qualifica di pubblico ufficiale e dovendo agire in conformità alle direttive dell'autorità preposta al controllo sulla procedura (sia essa giudiziaria o amministrativa) non possa essere applicato l'istituto in oggetto.

¹ Nonostante l'abolizione dell'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche (Irpeg) e la sua contestuale sostituzione con l'Imposta sul Reddito delle Società (Ires) operata dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, al primo comma, anche in seguito al d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, che modifica considerevolmente l'articolo oggetto dell'analisi, continuano ad essere citati i "soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche".

² Vedi infra §2.5.1, *Le «operazioni di liquidazione»*.

³ Operazioni disciplinate, per le società di capitali, agli artt. 2484 ss. c.c. e per le società cooperative all'art. 2545-*duodecies* c.c., il quale opera un rimando all'articolo dettato per le società per azioni, le società a responsabilità limitata e le società in accomandita per azioni.

⁴ Anche solo dal dato di ordine testuale, ad esempio gli espressi riferimenti da un lato al liquidatore nella liquidazione volontaria, dall'altro ai soggetti preposti alla gestione del fallimento e della liquidazione coatta amministrativa nell'art. 5 del D.P.R. 322/98.

In tal senso si è espressa parte della dottrina, evidenziando come l'equiparazione delle liquidazioni concorsuali alla liquidazione volontaria in tema fiscale venga in genere espressamente sancita dal legislatore, come nel caso dell'art. 10 D.P.R. n. 600/73⁵. La stessa dottrina rileva anche come, ai fini della determinazione del reddito imponibile, le disposizioni contenute nel T.U.I.R. dettino una disciplina diversa nei casi di liquidazione volontaria e di fallimento o liquidazione coatta amministrativa.⁶

Più articolata si è rivelata la discussione nel caso del concordato preventivo con cessione dei beni: l'opinione prevalente in dottrina ritiene che, sebbene la liquidazione dell'attivo sia demandata al liquidatore (o ai liquidatori) nominati dal tribunale, il potere di rappresentanza della società resti appannaggio dell'amministratore o del liquidatore nominato dall'assemblea. Cosicché i primi (i liquidatori nominati ai sensi dell'art. 182 della legge fallimentare) si dovrebbero qualificare come mandatari dei creditori e non del soggetto acceduto alla procedura concorsuale. Se dottrina e giurisprudenza sembrano pressoché unanimemente concordi⁷, le Note del MEF 7/826 (9 dicembre 1980) e 7/455 (7 febbraio 1981)⁸ sostengono che la sentenza di omologazione del concordato

⁵ Il D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, in materia di accertamento delle imposte sui redditi, all'articolo 10 (successivamente soppresso dal D.P.R. 322/98), comma 4, disciplina la presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative al periodo di liquidazione riferendosi espressamente ai casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa.

⁶ Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», 1984, *Rassegna tributaria*, I.

⁷ In dottrina cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp. 60 ss., FALSITTA, «Ancora qualche spunto in tema di tassazione delle riserve attive concordatarie», 1983, *Dir. prat. trib.*, I, pp. 709 ss.; in giurisprudenza Cass. 23 novembre 1959 n.3440, Cass. 8 gennaio 1979 n. 78 e soprattutto Cass. 18 dicembre 1978 n.6042, nella quale il Collegio giudicante rileva come l'art. 182 della legge fallimentare, in tema di concordato preventivo con cessione dei beni (oggetto del giudizio) preveda che il compito del liquidatore “*deve intendersi strettamente limitato a realizzare i beni del debitore concordatario e a ripartirne il ricavato secondo le modalità stabilite nella sentenza di omologazione*”, riconoscendo quindi la subalternità delle azioni del liquidatore alle decisioni prese dall'organo giudiziario e che “*la legittimazione, sia attiva che passiva, [...] spetta solo ed esclusivamente [...] all'imprenditore medesimo, mentre non spetta mai né al liquidatore dei beni ceduti ai creditori e neppure al commissario giudiziale*”, escludendo quindi, come si evince dalla stessa legge fallimentare, la perdita di legittimazione attiva e passiva in capo al debitore ammesso al concordato preventivo, diversamente da quanto accade al fallito.

⁸ In *Boll. trib.* 1981, rispettivamente p. 358 e p. 429

preventivo e la contestuale nomina del liquidatore concordatario producano anche la deliberazione di messa in liquidazione della società, facendo così sorgere in capo ai liquidatori nominati dal tribunale i medesimi obblighi propri dei liquidatori della liquidazione ex artt. 2484 ss. c.c.; questa tesi, in netto contrasto con gli artt. 2308 e 2484 c.c. in vigore allora, per i quali era solo la dichiarazione di fallimento a produrre l'estinzione della società, non già anche la sentenza di omologazione del concordato preventivo, è stata ampiamente avversata a causa dell'interpretazione palesemente *contra legem* che proponeva. Così, sempre in materia di concordato, dovrebbe escludersi la responsabilità ex art. 36 dell'amministratore o del liquidatore della società, eccezion fatta per il caso in cui prima dell'ammissione non abbiano posto in essere operazioni liquidatorie, poiché, totalmente privato della disponibilità dei beni sociali dopo l'ammissione alla procedura, il comportamento del rappresentante legale della società non sembra passibile di censura⁹. In accordo con tale convincente disamina dottrinale, l'analisi che segue si concentrerà esclusivamente sulla liquidazione ordinaria (o volontaria).

1.2 ASPETTI CIVILISTICI DELLA LIQUIDAZIONE ORDINARIA

1.2.1 Lo scioglimento delle società

La liquidazione di una società rappresenta, oltre al momento conclusivo della vita dell'ente stesso, anche il momento nel quale l'investimento che i soci hanno effettuato apportando i conferimenti può vedersi realizzato: guardandolo sotto un profilo finanziario si potrebbe affermare che, mentre i dividendi percepiti annualmente rappresentano le cedole di un investimento, la quota di attivo residuo che i soci si vedranno eventualmente assegnato alla fine delle operazioni di liquidazione rappresenta il *capital gain*. L'inderogabilità del processo di liquidazione risiede nella perfetta autonomia patrimoniale delle

⁹ Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp.61 ss.

società di capitali, per la quale la garanzia per i creditori è rappresentata esclusivamente dal patrimonio della società: per questo la soddisfazione del socio è postergata rispetto a quella dei titolari di crediti, i quali dovranno essere soddisfatti integralmente con i frutti della vendita delle attività sociali; ciononostante, l'interesse prevalente nell'intera fase liquidatoria è quello dei soci, cui è riconosciuto un ampio potere di indirizzo della gestione liquidatoria¹⁰.

Lo scioglimento delle società è disciplinato interamente dal Capo VIII, Libro quinto del Codice Civile: la disciplina ivi dettata, la quale si riferisce in maniera specifica alle società di capitali, è applicabile anche alle società cooperative e alle mutue assicuratrici sia per l'esplicito rimando all'art. 2484 effettuato dall'art. 2545-*duodecies*¹¹, sia per il combinato disposto degli artt. 2519, primo comma, e 2522, secondo comma, i quali rispettivamente stabiliscono l'applicabilità alla disciplina relativa alle società cooperative delle disposizioni dettate per le società per azioni (in mancanza di norme esplicitamente rivolte alle cooperative) e la possibilità di costituire una società cooperativa in forma di società a responsabilità limitata. Causa di scioglimento esclusivamente prevista per le società cooperative è il venir meno del numero minimo dei soci prescritto dalla legge (nove, o tre in caso di soci persone fisiche e disciplina della s.r.l.)¹², ipotesi che non è contemplata nei casi di mancanza della pluralità dei soci nelle s.r.l. e S.p.A.¹³. Per ciò che riguarda le società in accomandita per azioni, invece, l'art. 2458 prevede che «in caso di cessazione dall'ufficio di tutti gli amministratori, la società si scioglie se nel termine di centottanta giorni non si è provveduto alla loro sostituzione»: chiara dunque l'identità tra amministratore e socio accomandatario propria della s.a.p.a., si

¹⁰ Cfr. PACIELLO, «Scioglimento e liquidazione», in ABRIANI E AL., *Diritto delle società*, Giuffrè, 2012, p. 465

¹¹ L'art. 2545-*duodecies* del Codice civile stabilisce che «La società cooperativa si scioglie per le cause indicate ai numeri 1), 2), 3), 5), 6) e 7) dell'articolo 2484, nonché per la perdita del capitale sociale»; non viene applicato il numero 4) dell'art. 2484, il quale viene sostituito dalla previsione della perdita del capitale sociale, in quanto ai sensi dell'art. 2524, primo comma, per le società cooperative non è previsto capitale minimo.

¹² Per la previsione dell'art. 2522, terzo comma, c.c., per il quale se il numero dei soci scende al di sotto di quello minimo legalmente determinato e non viene reintegrato entro l'anno si ha lo scioglimento della società.

¹³ Per la prevista possibilità di costituire tali tipi societari in forma unipersonale.

conclude che nel caso del venir meno della totalità dei soci accomandatari e mancato reintegro nel termine di centottanta giorni, anche per questo tipo di società si ha una causa di scioglimento e conseguente messa in liquidazione.

1.2.2 Le cause di scioglimento

L'art. 2484 prevede che la società si sciogla al verificarsi di uno dei seguenti eventi:

1.2.2.1 Scioglimento per decorso del termine

Ai sensi dell'art. 2328, comma primo, n. 13) c.c., l'atto costitutivo della società deve indicare la durata della stessa o, in alternativa, il periodo utile per il recesso del socio nel caso in cui non sia previsto un termine: la previsione di una "data di scadenza" della società circoscrive il periodo dell'iniziativa economica comune e limita, in maniera indiretta, il rischio d'impresa. Tale termine, peraltro, è prorogabile con delibera dell'assemblea straordinaria. Nell'ipotesi in cui la società venga costituita per la realizzazione di uno specifico affare, al completamento di questo lo scioglimento non si ritiene dovuto al decorso del termine, ma al raggiungimento dell'oggetto sociale¹⁴

1.2.2.2 Scioglimento per raggiungimento dell'oggetto sociale o per sopravvenuta impossibilità di conseguirlo

Le ipotesi, pur se contemplate congiuntamente nel punto 2) del primo comma dell'art. 2484, hanno presupposti e finalità diverse tra di loro: se lo scioglimento dettato dall'impossibilità di raggiungere l'oggetto statutariamente previsto è funzionale all'ordinata eliminazione dal mercato di un'impresa che

¹⁴ V. infra, §1.2.2.2, "Scioglimento per raggiungimento dell'oggetto sociale o per sopravvenuta impossibilità di conseguirlo" e sul punto cfr. NICCOLINI, «Sub art. 2484. Cause di scioglimento», in NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES, *Società di capitali, Commentario*, III, 2004, Napoli.

non può più essere utilmente esercitata, quello causato dal raggiungimento dell'oggetto sociale è dovuto all'esaurimento della funzione economica rispetto all'attività programmata all'atto della costituzione. Il legislatore, tuttavia, permette agli enti societari di "rinnovarsi" o di "rimediare" alle cause che rendono impossibile raggiungere l'oggetto attraverso una modifica dello statuto¹⁵.

1.2.2.3 Scioglimento per impossibilità di funzionamento o per continuata inattività dell'assemblea

Il disinteresse dei soci per la gestione dell'impresa comune porta inevitabilmente allo scioglimento della società¹⁶; tuttavia, per quanto riguarda le sole società per azioni, si può far risalire al quarto comma dell'art. 2369 la distinzione tra quelle delibere ritenute necessarie al funzionamento dell'ente (approvazione del bilancio e nomina delle cariche sociali) e quelle invece la cui mancata assunzione non comporta effetti rilevanti sull'organizzazione.

¹⁵ Peraltro, la giurisprudenza ha stabilito che perché si produca lo scioglimento per impossibilità di perseguire lo scopo sociale, tale situazione deve essere assoluta, non reversibile e definitiva, rendendo «*frustranea la permanenza del vincolo associativo*» (cfr. Cass. Civ., 12 luglio 1974, n. 2076, in *Dir. fall.* 2, 1975). Così, un impedimento solo temporaneo o una situazione di difficile gestione dell'azienda non rappresentano un presupposto sufficiente per lo scioglimento della società sub punto 2) art. 2484, così come non lo rappresenta neanche un evento di portata più grave ma che non pregiudica irrimediabilmente il raggiungimento dello scopo che i soci si sono posti in sede di costituzione, come la distruzione fisica dell'azienda (cfr. CAPPIELLO, «Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società di capitali», in *Giur. comm.*, I, 1998, pp. 265 ss.)

¹⁶ Diverso è invece il caso in cui l'inattività o l'impossibilità di funzionamento sia da ascrivere all'organo amministrativo: sebbene tale ipotesi non venga vagliata nell'art. 2484, la fattispecie dovrebbe ricadere sotto l'impossibilità di conseguire l'oggetto sociale (cfr. PACIELLO, «Scioglimento e liquidazione», *op. cit.*, p. 467). Ipotesi parzialmente contrarie vengono sostenute da MONTAGNANI, «Disfunzioni dell'organo deliberativo e impossibilità di conseguimento dell'oggetto sociale», in *Riv. dir. civ.* 1, 1989, pp. 677 ss. e da MOSSA, «Società per azioni», in *Trattato del nuovo diritto commerciale*, Padova, 1957, pp. 546 ss..

1.2.2.4 Scioglimento per riduzione del capitale al di sotto del minimo legale

Perdite che intacchino per oltre un terzo il capitale sociale portandolo sotto il minimo prescritto, se non immunizzate attraverso una delibera di riduzione e contestuale aumento dello stesso per ripristinare il capitale legale minimo o una decisione di trasformazione societaria (così come si possono mettere in atto fusioni e scissioni che vadano ad assorbire la perdita in cui è incorsa la società), comportano lo scioglimento della stessa. Tale ipotesi dissolutiva trova ragion d'essere principalmente nella funzione di garanzia alla quale il capitale assurge per i creditori sociali, poiché se tale garanzia dovesse essere compromessa dalle perdite e non vi venisse posto rimedio, la stessa funzione verrebbe compromessa a tal punto da giustificare lo scioglimento dell'ente¹⁷.

1.2.2.5 Scioglimento legato al recesso del socio

L'art. 2484, punto 5), rimanda alle fattispecie disciplinate agli artt. 2437-*quater* (recesso del socio di s.p.a.) e 2473 (recesso nelle s.r.l.), relative allo scioglimento successivo al recesso di un socio. Tale ipotesi di scioglimento è la conseguenza estrema (e, per certi versi, lo scenario peggiore) dell'*iter* che si apre con l'esercizio del diritto di recesso, e si verifica quando nessuna delle ipotesi di rimborso previste nel codice (acquisto della quota da parte degli altri soci o di terzi e rimborso del socio recedente attraverso utili e riserve disponibili o – per le sole s.p.a. – possibilità di acquistare le proprie azioni) risulta praticabile e neanche la riduzione del capitale per importo corrispondente alla quota del socio recedente appare una soluzione *viable* (sia per problematiche connesse alla capitalizzazione minima, sia per l'opposizione dei creditori accolta dal giudice¹⁸).

¹⁷ Cfr. NOBILI, «La riduzione del capitale», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, III, Torino, 2007, p. 335.

¹⁸ In tal senso opera il rimando agli artt. 2445 e 2482 c.c..

1.2.2.6 Scioglimento per delibera assembleare e altre cause previste dallo statuto o dall'atto costitutivo

La possibilità che la società si sciogla per autonoma decisione dell'assemblea o per motivi che si è deciso di prevedere nei documenti fondamentali dell'ente rappresenta l'attuazione del principio di libertà di iniziativa economica sancito all'art. 41 Cost.. Il comma quattro dell'art. 2484 prescrive che, nei casi contemplati dal punto 7) del primo comma, lo statuto o l'atto costitutivo indichino a chi spetti la competenza a decidere o ad accertare le cause di scioglimento autonomamente previste.

1.2.2.7 Altre cause di scioglimento previste per legge

Il secondo comma dell'art. 2484 dispone che, quando la società si scioglie per «altre cause previste dalla legge», si applichino le norme degli artt. 2485 ss. in quanto compatibili: ciò è rilevante soprattutto con un occhio alle procedure concorsuali (*rectius*, alla sola liquidazione coatta amministrativa), anche se un vero problema di compatibilità delle norme non si pone, essendo la legge speciale prevalente sulla normativa generica¹⁹.

1.2.3 L'apertura della liquidazione

Il procedimento di liquidazione non si apre automaticamente al verificarsi di uno degli eventi previsti o dopo la delibera assembleare che decreta lo scioglimento della società, ma ha il suo momento di inizio con l'iscrizione nel registro delle imprese dell'atto che accerta la causa di scioglimento o della delibera dei soci (art. 2484, comma 3). Tuttavia, un punto della disciplina dettata in tema di liquidazione è da osservare già prima della formale apertura di questa: l'art. 2486 prevede infatti che tra un evento ex art. 2484 e la consegna della

¹⁹ Per un'analisi dettagliata delle cause di scioglimento si veda PACIELLO, «Scioglimento e liquidazione», *op. cit.*, pp. 466 ss..

società ai liquidatori, gli amministratori debbano «*gestire la società, ai soli fini della conservazione e dell'integrità del patrimonio sociale*», incorrendo in responsabilità personale e solidale per danni dovuti a loro omissioni o atti in contrasto con il primo comma dell'art. 2486. Allo stesso modo, gli amministratori incorrono nella medesima responsabilità per danni derivanti dal tardivo o mancato accertamento delle cause di scioglimento: per questo è previsto (dall'art. 2485, comma 2) che i singoli soci, amministratori, o i sindaci, possano presentare istanza al tribunale affinché questo accerti lo scioglimento. Lo stesso tribunale può essere invocato dai medesimi soggetti autorizzati, inoltre, nei casi previsti dall'art. 2487, comma 2, cioè quando gli amministratori omettono la convocazione dell'assemblea di cui al primo comma dello stesso articolo o quando, pur se convocato, tale organo non delibera o non si costituisce²⁰: in questo caso il tribunale adotta con decreto le decisioni previste al primo comma dell'art. 2487²¹.

1.2.4 I liquidatori: ruolo e vicende

L'organo deputato alla nomina dei soggetti incaricati della liquidazione è, di norma, l'assemblea dei soci, che procede a tale nomina contestualmente alla delibera di scioglimento della società (nei casi 2, 4 e 6 previsti dal primo comma dell'art. 2484) o, nelle altre ipotesi, su convocazione degli amministratori; è peraltro possibile che l'atto costitutivo o lo statuto dispongano diversamente. In entrambi i casi nei quali è l'assemblea a dover decidere, si applicano per espressa

²⁰ Il provvedimento è necessario anche nell'ipotesi di scioglimento sub art. 2484, comma 1, punto 3). Cfr. Trib. Napoli, 17 marzo 2005, in *Società*, 2005.

²¹ Parte della dottrina ritiene che il decreto del tribunale non possa andare oltre il contenuto minimo necessario di tale delibera, onde evitare un'indebita intromissione dell'autorità giudiziaria nelle vicende imprenditoriali (cfr. DE CICCO, «Convocazione di assemblea di società a responsabilità limitata: diritto del socio vs stabilità delle decisioni societarie», in *Riv. di diritto dell'impresa* 1, 2014, e NICCOLINI, «La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali», in Ambrosini, *La riforma delle società*, 2003, Torino); nulla vieta tuttavia che il tribunale intervenga anche su temi più estesi, quali i poteri dei liquidatori e le modalità della liquidazione, anche in considerazione della lettera dell'art. 2487, comma 2, che non pone limitazioni al potere decisorio del giudice.

previsione le maggioranze vigenti nell'assemblea straordinaria: mentre nel caso di convocazione da parte degli amministratori (o, nell'inerzia di questi, del tribunale) tali maggioranze sono prescritte dall'art. 2487, comma 1, quando la nomina dei liquidatori avviene nella stessa assemblea che delibera lo scioglimento l'applicazione delle maggioranze "rafforzate" dovrebbe desumersi sia dalla stessa previsione dell'art. 2487, primo comma, sia dal fatto che l'assemblea che se ne occupa è di tipo "straordinario", in quanto chiamata a decidere su una modifica dell'atto costitutivo o dello statuto societario; a fugare ogni dubbio interviene l'art. 2365, comma 1, che include espressamente nomina, sostituzione e poteri dei liquidatori tra le materie di competenza dell'assemblea straordinaria²². La delibera con la quale si nomina l'organo liquidatorio (che, per espressa previsione dell'art. 2487, comma 1, lettera a), può essere sia monocratico che collegiale) rappresenta il momento organizzativo cardine del processo di liquidazione, dovendosi con la stessa determinare, oltre ai poteri di rappresentanza in capo all'organo testé nominato e i relativi compensi, i criteri secondo i quali deve avvenire la liquidazione, le modalità di cessione dei beni e l'opportunità dell'esercizio provvisorio dell'impresa, determinazioni che possono essere modificate in seguito (art. 2487, comma 3). In merito alle vicende della carica, i liquidatori possono essere revocati dall'assemblea anche in assenza di giusta causa, o con decisione del tribunale, qualora invece sussista giusta causa, su istanza di soci, sindaci o del pubblico ministero. Una volta che i liquidatori sono stati nominati e che ne sono state definite le attribuzioni, oltre alle direttive e ai criteri da adottare per la liquidazione delle attività sociali, questi devono provvedere a depositare presso il registro delle imprese la relativa delibera (o il decreto del giudice) ed, eventualmente, le successive modificazioni su tali temi che l'assemblea può deliberare ai sensi dell'art. 2487, secondo comma: tale momento si riveste di importanza cruciale (sia nell'ambito della liquidazione che

²² Per un'analisi più approfondita del tema cfr. TAMBORLINI, «Nomina dei liquidatori nelle società di capitali: assemblea ordinaria o straordinaria?» in *Impresa commerciale industriale* 4, 2001. Per quanto riguarda la necessità del controllo notarile sulla delibera, cfr. in senso negativo FIMMANÒ, «La fase della liquidazione», in FIMMANÒ, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, 2011, pp. 161 ss.

per quanto riguarda l'argomento di questo intero lavoro), poiché è da tale iscrizione che gli amministratori cessano dalla carica e i liquidatori assumono i poteri e gli obblighi prescritti dalla legge²³. Nell'ottica di tale pubblicità si pone inoltre l'obbligo di specificare, nella denominazione sociale, che la società si trova in stato di liquidazione²⁴.

L'operato dei liquidatori viene disciplinato agli artt. 2489 e 2491, oltre che, eventualmente, dallo statuto societario o dalla delibera con la quale vengono nominati: eventualità prevista proprio dall'art. 2489, che nel riconoscere ai liquidatori «il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società» fa salve le diverse disposizioni statutarie o adottate in sede di nomina, riconoscendo così ai soci ampia autonomia, che riprende quella concessa dall'art. 2487, comma 1, lettera c. In tali “atti utili” vanno certamente ricomprese le alienazioni di beni sociali, così come tutte le operazioni di alienazione delle attività in blocco, dell'azienda nella sua interezza o solo in parte, di esercizio provvisorio dell'attività o di singoli rami nell'ottica di un migliore realizzo²⁵: tutte ipotesi, a ben vedere, sulle quali il codice invita i soci a esprimersi al punto c del primo comma del noto art. 2487. Nel silenzio del legislatore è la giurisprudenza che sancisce che «non è consentito ai liquidatori [...] intraprendere nuove operazioni, intendendosi per tali quelle che non si giustificano con lo scopo di liquidazione o definizione dei rapporti in corso [...], che [...] sono inefficaci per carenza di potere»²⁶. I poteri dei liquidatori vengono integrati dalle previsioni dell'art. 2491 in merito a due fattispecie particolari: il

²³ In linea con l'intenzione del legislatore nella riforma del diritto societario del 2003, tale atto non ha, pur nel silenzio della legge, mera natura dichiarativa, ma va riconosciuta all'iscrizione in oggetto natura costitutiva, a salvaguardia del principio della certezza del diritto.

²⁴ Riprendendo il disposto generale dell'art. 2250, terzo comma, c.c..

²⁵ Sul punto cfr. PACIELLO, «I nuovi prospetti contabili tra funzione informativa e funzione organizzativa: prime riflessioni su alcune novità della riforma», in *Rivista di diritto delle imprese*, 2004; SALAFIA, «Liquidazione della società di capitali: poteri del liquidatore», in *Società 2*, 2009 e DIMUNDO, *Gruppi, trasformazione, fusione e scissione, scioglimento e liquidazione, società estere (artt. 2484-2510 cc.)*, 2003.

²⁶ Cass. 19 gennaio 2004, n. 741, in *Archiv. Civ.*, 2004, 1347. Cfr. anche Cass. 22 novembre 2010, n. 15080, in *Mass. giur. it.*, 2000. Per completezza, cfr. Trib. Lucca 9 gennaio 2014, n. 27, nella quale si riconosce ai liquidatori il diritto, se non disposto diversamente dai soci, «di agire in giudizio in funzione conservativa del patrimonio della società».

primo comma prevede che in caso di fondi insufficienti al pagamento dei debiti della società, i liquidatori possono richiedere ai soci di procedere al versamento delle quote di capitale ancora dovute²⁷, mentre il secondo vieta la distribuzione di acconti ai soci se questi possano andare ad incidere sul soddisfacimento dei creditori sociali; la responsabilità dei liquidatori che causano danni ai creditori violando tali disposizioni, stabilisce il terzo comma, è personale.

1.2.5 Il passaggio di consegne tra amministratori e liquidatori

Dal momento dell'iscrizione, si è detto, avviene il passaggio di consegne tra amministratori e liquidatori. Tale momento si perfeziona con l'espletamento di una serie di consegne da parte dei primi, che sono, a norma del terzo comma dell'art. 2487-*bis*, «i libri sociali, una situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento²⁸ ed un rendiconto sulla loro gestione relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato», consegne delle quali deve essere redatto un apposito verbale. Sebbene non espressamente menzionati dal legislatore, è da ritenere che in questo elenco vadano ricompresi anche i beni sociali, essendo paradossale affidarne la liquidazione ai soggetti a questa preposti senza che ne entrino in possesso. Per altro, nulla vieta che l'assemblea nomini come liquidatori gli stessi amministratori: in tal caso sarebbe superflua una fase palese di “consegna” dei libri sociali, mentre rimane comunque obbligatoria la redazione della situazione dei conti e il rendiconto sulla gestione, fondamentale

²⁷ Netta emerge la differenza tra amministratori e liquidatori, in virtù del fatto che tale versamento può essere richiesto dai primi in qualsiasi momento, mentre nella fase di liquidazione la richiesta deve essere giustificata dalla mancanza di fondi sufficienti alla definizione dei rapporti passivi. Ineccepibile è la ratio di tale norma: sarebbe inutile infatti richiedere ai soci il versamento di somme che dovranno essere poi a questi ridistribuite (cfr. FIMMANÒ, ANGELINI «Poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori», in FIMMANÒ, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, op. cit., p. 337

²⁸ La «data di effetto dello scioglimento» si considera, per le ipotesi sub 1), 2), 3), 4) e 5) del primo comma dell'art. 2484, la data di iscrizione nel Registro delle Imprese della dichiarazione degli amministratori che accerta la causa di scioglimento, mentre per l'ipotesi sub 6) fa fede la data di iscrizione della delibera di scioglimento anticipato; nelle ipotesi sub 7), invece, tale data coincide con la data prevista dall'atto costitutivo o dallo statuto (vedi art. 2484, comma 3).

ai fini dell'individuazione delle responsabilità delle stesse persone fisiche ma in due ruoli diversi²⁹

La situazione dei conti alla data di effetto dello scioglimento e il rendiconto degli amministratori, pur se improduttivi di effetti giuridici verso soggetti esterni alla società, sono documenti di massima importanza sia per quanto riguarda le informazioni che trasmettono ai soci (e, ovviamente, ai liquidatori) sia per – ed è questo l'unico effetto giuridico prodotto – la limitazione della responsabilità degli amministratori; i due documenti non rappresentano allegati al bilancio (non si spiegherebbe, altrimenti, la previsione dell'art. 2490, comma 4, che prescrive di allegare tali documenti al primo bilancio successivo alla nomina dei liquidatori) e non devono essere depositati presso il registro delle imprese. Per quanto riguarda il contenuto di questi, la situazione dei conti si traduce in un elenco delle poste di bilancio che risultano dalle scritture (i saldi dei conti patrimoniali, economici e dei conti d'ordine), in modo da rendere possibile dividere le operazioni compiute prima dello scioglimento da quelle successive³⁰: in accordo con tale definizione, bisognerebbe riconoscere a questo documento la funzione principale di *«evidenziare le variazioni del patrimonio dovute agli atti compiuti prima e dopo l'accertamento della causa di scioglimento»* e quindi *«si dovrebbe propendere per la tesi che in tale documento ravvisa un bilancio di verifica»*³¹. Il principio contabile OIC 5 specifica che *«al fine di individuare quanto posto in essere dagli amministratori prima e dopo l'acquisizione di efficacia dello scioglimento, e, quindi, verificare il relativo operato nella breve fase preliquidatoria»*, nell'esposizione dei saldi dei conti non si dovrebbe procedere né alle rettifiche, né agli assestamenti, rendendo così tale documento

²⁹ Cfr. OIC 5, *“Principi contabili: bilanci di liquidazione”*, p. 13.

³⁰ Cfr. FIMMANÒ, *«La fase della liquidazione»*, op. cit., p. 230.

³¹ Così PACIELLO, *«Scioglimento e liquidazione»*, op. cit., p. 473. Simile è la tesi portata da ALESSI, *I liquidatori delle società per azioni*, 1994, Torino, che tuttavia si spinge oltre, sostenendo che tale situazione dei conti rappresenta il *«bilancio di apertura della liquidazione, il quale, da un lato, dovrebbe censire tutte le poste attive e passive, e dall'altro valutarle rispettivamente secondo il futuro probabile valore di realizzo [...] ed il futuro presunto costo di estinzione»*.

una sorta di «fotografia» che «permetta di individuare oggettivamente le operazioni compiute prima e dopo lo scioglimento della società»³²

Il rendiconto degli amministratori è invece un vero e proprio bilancio infrannuale (dalla data di inizio dell'esercizio alla data di scioglimento), anche se – si è detto – improduttivo di effetti giuridici oltre alla limitazione della responsabilità degli amministratori: parte della dottrina sostiene che il rendiconto possa essere visto come il “bilancio d'apertura” della liquidazione, da redigere quindi non più secondo i normali criteri di valutazione applicati in sede di redazione dei bilanci d'esercizio, ma riconoscendo il venir meno del presupposto del *going concern* (art. 2423-bis, primo comma, numero 1) e adottando criteri di valutazione delle poste coerenti con la prospettiva di *dying concern*³³. Tale tesi viene però sconfessata dall'Organismo Italiano di Contabilità, che nell'OIC 5 in tema di bilanci di liquidazione dispone espressamente che prima della data nella quale i liquidatori assumono i propri poteri e danno inizio alla fase liquidatoria «non sia possibile adottare i criteri di liquidazione in luogo dei criteri di funzionamento»³⁴.

³² Così in OIC 5, *cit.*, p. 14.

³³ Il PACIELLO, «Scioglimento e liquidazione», *op. cit.*, p. 473, scrive che «il modello di disciplina previsto negli artt. 2423-bis ss. dovrebbe imporre agli amministratori di disapplicare il principio della presunzione della continuazione dell'attività [...] già nell'ultimo bilancio di esercizio in forza della valutazione necessariamente prospettica che esso sollecita, e di adeguare a quel momento l'intero impianto delle valutazioni». Delle due l'una: o l'autore ritiene che gli amministratori, nella fase di redazione del bilancio di esercizio, possano sapere che la società verrà posta in liquidazione entro l'anno e sono quindi tenuti a redigere il bilancio al 31/12 già disapplicando i criteri del *dying concern*, o suggerisce che questi, nella stesura del rendiconto, utilizzino come punto di partenza l'ultimo bilancio di esercizio modificandolo alla luce dello scioglimento avvenuto e aggiornandolo con le operazioni iscritte a libro giornale fino alla data presente. In assenza di testimonianze di amministratori dotati di preveggenza, bisogna ritenere valida la seconda ipotesi, che ci lascia comunque più di qualche dubbio in merito alla tempestività con la quale tale operazione può essere portata a termine.

³⁴ Cfr. OIC 5, *cit.*, p. 16. Sul punto cfr. anche FIMMANÒ, «La fase della liquidazione», *op. cit.*, p. 233.

1.2.6 Revoca della liquidazione

La liquidazione di una società non è un processo irreversibile: il legislatore del 2003, nel riformare il diritto societario, ha introdotto una disciplina organica concernente la revoca dello stato di liquidazione con l'art. 2487-ter. La norma dispone che «la società può in ogni momento³⁵ revocare lo stato di liquidazione», ponendo come unica condizione l'eliminazione della causa che ne ha determinato lo scioglimento, attraverso una deliberazione assembleare adottata con le maggioranze prescritte per le modificazioni dell'atto costitutivo o dello statuto; tale previsione, unitamente al rimando all'art. 2436, colloca con il *placet*³⁶ della dottrina la revoca della liquidazione tra le operazioni straordinarie³⁷. A norma del secondo comma dell'art. 2487-ter, tuttavia, la revoca non è effettiva alla data dell'iscrizione della relativa delibera nel registro delle imprese, ma vi è un periodo di 60 giorni entro il quale i creditori sociali dovranno acconsentire alla ripresa dell'attività «ordinaria» dell'impresa sociale o, in caso di dissenso, essere integralmente soddisfatti; tale termine è anche quello utile perché i creditori presentino opposizione, fattispecie alla quale si applica il comma 4 dell'art. 2445 del Codice civile³⁸.

³⁵ Su tale previsione si sono trovati in contrasto il legislatore e parte della dottrina: se per il primo, nella Relazione Ministeriale al d.lgs. 6/2003, la revoca non può essere disposta dopo la ripartizione dell'attivo (poiché la ripresa dell'attività non può esserci senza patrimonio), per NICCOLINI è il tenore letterale stesso della norma ad ammettere la possibilità che la revoca avvenga, appunto, «in qualsiasi momento» (cfr. NICCOLINI, «La revoca dello stato di liquidazione delle società di capitali», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, op. cit. p. 31)

³⁶ Cfr. BUONOCORE, «La fine dell'impresa societaria a base capitalistica», in AA.VV., *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003, p. 197; v, p. 270.

³⁷ In linea con questo orientamento, al socio dissenziente o assente è riconosciuta la possibilità di esercitare il diritto di recesso ai sensi dell'art. 2437.

³⁸ In tema di riduzione del capitale, il comma 4 dell'art. 2445 prevede che «Il tribunale (in seguito all'opposizione dei creditori sociali di cui al comma 3, *n.d.a.*), quando ritenga infondato il pericolo di pregiudizio per i creditori oppure la società abbia prestato idonea garanzia, dispone che l'operazione abbia luogo nonostante l'opposizione.»

1.2.7 La chiusura della liquidazione

Perfezionata la definizione dei rapporti attivi e passivi in capo alla società, e quindi la conversione del patrimonio sociale in danaro e il pagamento dei debiti residui, si apre la fase finale del procedimento di liquidazione. L'art. 2492 prescrive che i liquidatori, una volta definiti i citati rapporti, redigano il bilancio finale di liquidazione³⁹ con espressa indicazione della quota spettante ad ogni socio; è opinione consolidata in dottrina⁴⁰ e nella prassi, pur nel silenzio del legislatore, che tale bilancio sia composto da due distinti documenti: il bilancio in senso stretto (composto, come i "normali" bilanci di esercizio, da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) e il piano di riparto, che indica le quote spettanti ad ogni socio e portatore di strumenti finanziari partecipativi. Il bilancio, il piano di riparto e gli allegati, redatti e sottoscritti dai liquidatori, devono essere, unitamente ad una relazione del collegio sindacale e a quella del revisore, depositati presso il registro delle imprese: non è prevista la convocazione dell'assemblea per deliberare sull'approvazione del bilancio in quanto, con l'avvicinarsi dello scioglimento definitivo del rapporto sociale, è l'interesse particolare del socio ad ottenere la propria quota di liquidazione a venire in rilievo⁴¹. Così, dall'iscrizione del deposito nel registro delle imprese, ai sensi del terzo comma dell'art. 2492, si apre un periodo di novanta giorni durante il quale ogni socio può proporre reclamo davanti al tribunale, il quale provvederà, decorso il termine, a riunire tutti i reclami in un unico giudizio in contraddittorio con i liquidatori, la sentenza di cui fa stato, per espressa previsione del comma 4, anche nei confronti dei soci che non sono intervenuti.

In assenza di reclami, per l'art. 2493 il bilancio si ritiene approvato allo scadere del termine, e i liquidatori sono liberati dei loro obblighi, salvo quelli

³⁹ Per una trattazione più estesa ed organica degli aspetti contabili della liquidazione, come ad es. i bilanci intermedi e il bilancio finale, vedi *infra*, §§1.3, *Aspetti contabili della liquidazione* e ss.

⁴⁰ Cfr. NICCOLINI, «Commento sub artt. 2492 e 2493», in NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES, *Società di capitali. Commentario, op. cit.*, p. 1808

⁴¹ Cfr. PIRAS, «Scioglimento, liquidazione ed estinzione», in AA.VV., *Diritto Commerciale*, Bologna, 2010, p. 408

ancora esistenti attinenti alla distribuzione dell'attivo; sebbene non espressamente previsto, tale distribuzione può iniziare già dalla data dell'iscrizione del deposito dei documenti nel registro delle imprese⁴². Per questo, il secondo comma dell'art. 2493 contempla la possibilità che il bilancio si ritenga approvato prima della decorrenza del termine se ogni socio rilascia quietanza senza riserve quando percepisce l'ultima quota a lui spettante. Le somme che, per qualsiasi motivo, non vengono rimosse entro i novanta giorni, devono essere depositate presso una banca⁴³ con indicazione delle generalità del socio o, in caso di azioni al portatore, dei numeri delle azioni.

La fase del procedimento di liquidazione iniziata con l'approvazione del bilancio finale di liquidazione si chiude con la cancellazione della società dal registro delle imprese, momento disciplinato dall'art. 2495. La norma, nel riconoscere il carattere costitutivo della cancellazione⁴⁴, istituisce la responsabilità risarcitoria dei liquidatori⁴⁵ e la possibilità per i creditori insoddisfatti di rivalersi sul patrimonio degli ex soci, fino a concorrenza delle somme da questi riscossi: questo perché, data appunto la natura costitutiva della cancellazione dal registro delle imprese, una volta intervenuta l'estinzione la società perde legittimazione processuale, e le pretese dei creditori, in ragione di un fenomeno successorio, dovranno essere direttamente nei confronti degli ex soci, i quali si trovano, per i rapporti attivi non ancora definiti, in regime di comunione⁴⁶. L'unica eccezione alla perdita della capacità di stare in giudizio è stabilita dal noto art. 10 della legge fallimentare, che riconosce alla società la

⁴² Possibilità che si evince dal combinato disposto degli artt. 2493, comma 2, e 2494. Il secondo, infatti, cita «*Le somme spettanti ai soci, non rimosse entro novanta giorni dall'iscrizione [...]*» mentre il primo prevede la possibilità che il bilancio si ritenga approvato anche prima di tale scadenza, in presenza di quietanze di pagamento relative all'ultima quota percepita da ogni socio.

⁴³ In mancanza di ulteriori indicazioni, per permettere una più completa informazione ai soci, si è proposto che il bilancio di liquidazione indichi l'istituto bancario presso il quale sono depositate le somme (cfr. NICCOLINI, «Commento sub artt. 2492 e 2493», in NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES, *Società di capitali. Commentario, op. cit.*, p. 613).

⁴⁴ Sulla scia delle intenzioni del legislatore della riforma, che ha modificato l'art. 2495 chiarendo che «fermo restando l'estinzione della società [...]».

⁴⁵ Cfr. PACIELLO, «Scioglimento e liquidazione», *op. cit.*, p. 476.

⁴⁶ Vedi ordinanza n. 198 del 17 luglio 2013, Corte Costituzionale.

legittimazione passiva in caso di dichiarazione di fallimento entro un anno dalla cancellazione della società dal registro delle imprese. Il capo VIII del Libro V del Codice civile si chiude con l'art. 2496, che prescrive il deposito⁴⁷ dei libri sociali presso l'ufficio del registro delle imprese.

La cancellazione d'ufficio è invece prevista nel sesto comma dell'art. 2490, nell'ipotesi in cui per tre anni consecutivi non vengano depositati i bilanci intermedi di liquidazione, in virtù di una "presunzione estintiva" tesa ad evitare che società ormai abbandonate da tutti affollino i pubblici registri⁴⁸.

1.3 ASPETTI CONTABILI DELLA LIQUIDAZIONE

1.3.1 Il bilancio iniziale di liquidazione

Se prima della riforma l'art. 2452 (ora rubricato «Responsabilità e partecipazioni») e inerente alle società in accomandita per azioni, ma fino al 2003 «Poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori» in tema di liquidazione delle società di capitali) rimandava, tra le altre, alle disposizioni previste dall'art. 2277⁴⁹, la nuova disciplina codicistica non prevede una norma espressamente dedicata al bilancio iniziale di liquidazione; tutt'al più, l'art. 2490, al comma 4, dispone che i liquidatori sono tenuti ad indicare, nel primo bilancio dopo la loro nomina, quali criteri di valutazione e perché sono stati cambiati rispetto all'ultimo bilancio approvato e ad allegare i documenti ricevuti dagli amministratori ai sensi dell'art. 2487-bis, comma 3, eventualmente corredati dalle proprie osservazioni, e da tale disposizione la dottrina e la prassi in

⁴⁷ Nel silenzio del legislatore, sembra coerente affermare che tale deposito sia a carico dei liquidatori, dei quali è l'ultimo atto nell'intero procedimento di liquidazione.

⁴⁸ Cfr. VAIRA, «Scioglimento e liquidazione delle società», in Patti, *Il diritto. Enciclopedia giuridica de Il Sole 24 Ore*, Milano, 2007, p. 129.

⁴⁹ Il quale, dettato in tema di scioglimento della società semplice e rubricato «Inventario», dispone che «1. Gli amministratori devono consegnare ai liquidatori i beni e i documenti sociali e presentare ad essi il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto. 2. I liquidatori devono prendere in consegna i beni e i documenti sociali, e redigere, insieme con gli amministratori, l'inventario dal quale risulti lo stato attivo e passivo del patrimonio sociale. L'inventario deve essere sottoscritto dagli amministratori e dai liquidatori.»

consenso generale⁵⁰ desumono l'obbligatorietà del bilancio iniziale di liquidazione, tra l'altro dato per scontato dall'Organismo Italiano di Contabilità nel principio contabile dettato in materia di liquidazione. Le variazioni dei criteri di valutazione e l'iscrizione a bilancio di nuove voci, non contemplate nei normali bilanci d'esercizio, si rendono necessarie poiché, intervenuto lo scioglimento, i redattori del bilancio non devono più attenersi alla logica di funzionamento, ma devono avere come unico obiettivo (da perseguire secondo le disposizioni di legge) la massimizzazione della liquidità da distribuire ai soci⁵¹. Per quanto attiene alla struttura del bilancio iniziale di liquidazione, in deroga al primo comma dell'art. 2423 questo sarà privo di conto economico, e consisterà di uno stato patrimoniale che metterà a confronto gli importi definiti dai liquidatori nella predisposizione del documento e quelli desunti dal rendiconto consegnato dagli amministratori: importi riferiti alla stessa data (poiché il momento nel quale termina la gestione degli amministratori coincide con quello in cui inizia quella dei liquidatori) ma che, in virtù dei cambiamenti di cui si dirà successivamente⁵², potrebbero non essere uguali.

La norma non detta le tempistiche relative a tale bilancio, tuttavia è pacifico che debba essere concesso ai liquidatori un lasso di tempo necessario alla valutazione e all'accertamento di tutte le poste patrimoniali⁵³ tenendo conto però delle scadenze previste per il bilancio di esercizio e la relativa approvazione da parte dell'assemblea dei soci.

⁵⁰ Cfr. SAVIOLI, *Le operazioni di gestione straordinaria: aggiornato con l'OIC 4 (fusioni e scissioni), l'OIC 5 (liquidazione) e con la legge finanziaria 2008*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 585; DAMMACCO R., DAMMACCO S., *La liquidazione delle società: disciplina civilistica, trattamento fiscale e pratica contabile*, XII ed., Ravenna, 2013, p. 163 e TAMBORRINO, *Le operazioni straordinarie: profili civilistici, giuslavoristici, fiscali, contabili e valutativi: trasformazione, fusione, scissione, cessione di azienda, conferimento di azienda, liquidazione*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 313.

⁵¹ PACIELLO, «Commento sub. art. 2490 cc.», in SANDULLI, SANTORO, *La riforma delle società*, Giappichelli Editore, Torino, 2003, pag. 285.

⁵² Vedi *infra*, §1.3.4, Dying concern: *i criteri di valutazione e di redazione del bilancio in mancanza del presupposto della continuità aziendale*.

⁵³ Così CARATOZZOLO, *I bilanci straordinari, profili economici, civilistici e tributari*, Giuffrè editore, Milano, 1996, pag. 512.

1.3.2 I bilanci intermedi

Il Codice Civile del 1942 non contemplava un'informazione contabile durante la liquidazione effettuata a mezzo di bilanci di esercizio da presentare ad ogni "normale" scadenza, ma il solo bilancio finale di liquidazione; il legislatore della riforma invece, seguendo una tendenza affermatasi tanto in dottrina⁵⁴ quanto in giurisprudenza⁵⁵, è intervenuto con il primo comma dell'art. 2490. La norma prevede l'obbligo per i liquidatori di presentare all'assemblea⁵⁶, alle scadenze previste per il bilancio di esercizio, un bilancio a norma degli artt. 2423 ss., tenendo conto delle differenze che sorgono a causa della natura, delle finalità e dello stato della liquidazione: i criteri dettati all'art. 2423-bis in materia di redazione di bilancio, dunque, non devono essere abbandonati *tout court*, ma bisogna valutare in ogni singolo caso se l'applicazione di tali criteri sia o meno in linea con l'ottica e gli obiettivi della liquidazione, adottando «*soluzioni articolate a seconda delle diverse modalità liquidative*»⁵⁷.

Il rimando effettuato agli articoli della sezione VIII, capo V del Libro quinto del Codice nel primo comma dell'art. 2490, non sorprendentemente d'altronde, dispone che il bilancio sia costituito, a norma del primo comma dell'art. 2423, da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa e che debba essere corredato (art. 2428) da una relazione sulla gestione, in questo caso redatta dai liquidatori, oltre che dalle relazioni dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale (art. 2429).

⁵⁴ Cfr. ad es. CARATTOZZOLO, *I bilanci straordinari, profili economici, civilistici e tributari*, op. cit., pag. 513.

⁵⁵ Vedi Tribunale Di Milano, 7 luglio 1995.

⁵⁶ O direttamente ai soci nel caso in cui si applichi il terzo comma dell'art. 2479, il quale prevede la possibilità, nelle s.r.l., di adottare le decisioni dell'art. 2479 tramite consultazione scritta.

⁵⁷ Così TURELLI, «L'informazione sulla gestione nelle società per azioni in liquidazione», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, op. cit., p. 18. Così anche VAIRA, «Commento sub art. 2490 cc.», in COTTIMO, BONFANTE, CAGNASSO, MONTALENTI, *Il nuovo diritto societario*, Zanichelli, Torino, 2004, nota come con la riforma il bilancio intermedio di liquidazione possa variare in accordo alla prospettiva considerata dai liquidatori o dall'assemblea per il procedimento liquidatorio.

1.3.3 Il bilancio finale di liquidazione

Come si è già avuto modo di vedere⁵⁸, una volta concluse le operazioni liquidatorie in senso proprio (monetizzazione delle attività sociali e pagamento dei debiti), il procedimento di liquidazione si avvia al termine con la predisposizione da parte dei liquidatori del bilancio finale di liquidazione (il quale comprende il piano di riparto⁵⁹), il documento che informa i soci delle modalità con le quali si è svolta la fase liquidativa e i risultati raggiunti. Anche questa fase della liquidazione è stata toccata dalla riforma del diritto societario del 2003: con l'introduzione dei bilanci intermedi di liquidazione (art. 2490), infatti, il bilancio redatto in chiusura di liquidazione non dovrà più rappresentare l'intera vicenda liquidativa, come prima della riforma, ma sarà limitato alle operazioni conclusive, successive all'ultimo bilancio intermedio approvato⁶⁰.

La natura stessa del bilancio fa sì che lo stato patrimoniale sia caratterizzato da un'estrema snellezza, in quanto nella situazione "ideale" questo dovrebbe accogliere, tra le voci dell'attivo, esclusivamente la liquidità residua da assegnare ai soci, mentre al passivo l'importo del patrimonio netto finale di liquidazione (articolato nelle varie voci "capitale e riserve come risultanti dal bilancio iniziale di liquidazione", "acconti ai soci", "utili o perdite di liquidazione da esercizi precedenti" e "utili o perdite dell'ultimo periodo di liquidazione")⁶¹; ne discende anche che la redazione del bilancio, in ipotesi di questo tipo, dovrà prescindere da operazioni valutative, essendo tutte le poste iscritte costituite da importi in denaro⁶². Ad onor del vero, una situazione del

⁵⁸ Vedi *supra*, § 1.2.7, "La chiusura della liquidazione".

⁵⁹ Cfr. DAMMACCO R., DAMMACCO S.: *La liquidazione delle società: disciplina civilistica, trattamento fiscale e pratica contabile*, op. cit., così a p. 212: «[Il piano di riparto è] inscindibile del bilancio finale ed è opportuno che sia contenuto nella nota integrativa di tale bilancio o come suo allegato». Inscindibilità che si ricava anche dall'espressa previsione dell'art 2492, comma 1, e ribadita nell'OIC 5, cit., §6.3.

⁶⁰ Cfr. NICCOLINI, «Commento sub artt. 2492 e 2493», in NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES, *Società di capitali. Commentario*, op. cit., p.1808.

⁶¹ Cfr. OIC 5, cit., §6.2.2.1, p. 51.

⁶² Diversa è la situazione nell'ipotesi in cui, nel determinare i criteri di liquidazione, i soci abbiano optato per l'assegnazione diretta di beni mobili o immobili o di crediti in luogo, in tutto o in parte, delle quote loro spettanti: errate valutazioni del valore di queste poste

genere è estremamente rara, e il prospetto di stato patrimoniale nel bilancio finale di liquidazione risulta molte volte più articolato, soprattutto in virtù di posizioni debitorie che, sebbene presenti, non impediscono la redazione del bilancio e la chiusura della liquidazione se opportunamente garantite attraverso la costituzione di appositi accantonamenti (esempi di debiti del genere sono i compensi ai liquidatori e le spese per la procedura, oltre a posizioni ancora aperte per debiti non scaduti o contestati). Specifico trattamento è riservato ai rapporti della liquidazione con l'Erario, poiché solo alla chiusura di questa sarà possibile procedere alla determinazione della posizione fiscale emergente dal bilancio finale di liquidazione, che sarà, alternativamente, di debito o di credito verso l'Erario: nel primo caso si dovrà costituire nell'attivo una voce collegata ad un deposito di importo corrispondente all'esposizione debitoria nei confronti della Finanza pubblica, mentre nel caso di credito verso l'erario sono tre le soluzioni prospettate. La prima, che permette di monetizzare il credito d'imposta e convogliarne i proventi nella liquidità da distribuire ai soci, è la cessione a terzi del credito, ai sensi del D.M. n. 384 del 1997, mentre la seconda soluzione consiste nell'assegnazione del credito ad uno o più soci in sostituzione di tutta o parte della quota spettante; infine, si può attendere la scadenza e il rimborso del credito anche oltre la chiusura della liquidazione, a cura del liquidatore o di un curatore nominato dall'autorità giudiziaria⁶³.

Per quanto concerne il conto economico, oltre a quello relativo al periodo di bilancio è utile predisporre (in via extracontabile) anche un conto economico

possono andare a detrimento della parità di trattamento dei soci nelle procedure di assegnazione. Se da una parte è stato suggerito che i crediti vengano valutati al valore di realizzo e i beni mobili o immobili al valore corrente di mercato (cfr. CARATOZZOLO, *I bilanci straordinari, profili economici, civilistici e tributari*, op. cit., pag. 554), dall'altra la giurisprudenza ha riconosciuto la necessità di apposite perizie di stima (cfr. Cass. 9 novembre 1960, n. 2981).

⁶³ La giurisprudenza ha inoltre affermato (Cass. Civ., n. 6070/2013, 6071/2013 e 6072/2013) la distinzione, per i crediti verso l'Erario, tra crediti "controversi e illiquidi" e crediti "certi e liquidi": i primi devono considerati rinunciati se, prima della cancellazione, non sono state messe in atto le azioni per renderli iscrivibili in bilancio, mentre i secondi, certi, liquidi e iscritti in bilancio, nel caso in cui nulla ne viene disposto dal piano di riparto vengono trasmessi ai soci che ne diventano contitolari. Cfr. RUGOLO, GENTILINI E ALTRI, «Sorte dei debiti e dei crediti nella società di capitali cancellata», *Diritto* 24 (Il Sole 24 Ore), 14 ottobre 2015.

“generale” riferito a tutta la fase di liquidazione, così da riflettere direttamente il risultato totale della gestione dei liquidatori: un siffatto bilancio risponde alla criticità, rilevata in dottrina, per cui i risultati economici determinati nei periodi intermedi della liquidazione sono risultati meramente provvisori, e come non rilevano per la determinazione dell’attivo residuo e le quote di pertinenza dei soci, così non possono generare alcuna aspettativa legalmente tutelata nei soci, limitandosi a segnalare di esercizio in esercizio l’andamento della gestione⁶⁴.

Diffusamente si è detto, nelle pagine precedenti⁶⁵, del piano di riparto, per il quale ci limiteremo a raccogliere qui le caratteristiche salienti. Tale prospetto, predisposto dai liquidatori e allegato, a norma del primo comma dell’art. 2492, al bilancio finale di liquidazione, stabilisce le quote di attivo netto di liquidazione spettanti ad ogni socio, sia sotto forma di denaro che, se le modalità della liquidazione stabilite dall’assemblea lo permettono, di beni non liquidati e di crediti; in questo momento della liquidazione non è più l’interesse sociale (in un certo senso “più alto” rispetto a quello dei singoli) ad essere meritevole di tutela, ma quello particolare dei soci, cosicché il piano di riparto non dovrà più essere consacrato dall’approvazione dell’assemblea, ma approvato singolarmente da ogni partecipante alla compagine societaria, che può proporre reclamo davanti al giudice ai sensi del terzo comma dell’art. 2492. Il socio si ritiene consenziente anche in mancanza di assenso esplicito se nei 90 giorni successivi al deposito del bilancio e del piano di riparto non ha proposto reclamo, o se rilascia senza riserve quietanza di pagamento in occasione dell’assegnazione dell’ultima quota spettante (art. 2493). La distribuzione degli importi può iniziare anche prima della scadenza del termine per la presentazione dei reclami⁶⁶, così come è riconosciuta ai liquidatori la possibilità, alle condizioni poste dall’art. 2491,

⁶⁴ Cfr. CARATTOZZOLO, *I bilanci straordinari, profili economici, civilistici e tributari*, op. cit., p. 552.

⁶⁵ Vedi *supra*, §1.2.7, “La chiusura della liquidazione” e § 1.3.3, “Il bilancio finale di liquidazione”.

⁶⁶ Cfr. ALESSI, *I liquidatori di società per azioni*, op. cit., pag. 162 e VARIA, «Commento sub. art. 2490 cc.», op. cit., pag. 2143. *Contra*, cfr. NICCOLINI, «Commento sub artt. 2492 e 2493», op. cit., p. 1829.

secondo comma, di riconoscere ai soci acconti sul risultato della liquidazione.

1.3.4 *Dying concern*: i criteri di valutazione e di redazione del bilancio in mancanza del presupposto della continuità aziendale⁶⁷

Nel momento in cui si apre la liquidazione, la società è destinata (salvo revoca) all'estinzione e l'azienda perde la connotazione di "istituto economico atto a perdurare"⁶⁸: di conseguenza, la rappresentazione in bilancio della società deve cambiare, dando conto dell'intervenuto scioglimento e della sorte che la attende. In tema di redazione di bilancio, l'art. 2423-bis prescrive che la valutazione delle singole voci di bilancio avvenga nella prospettiva della continuità aziendale, ed è questa prospettiva che viene sovvertita dagli eventi al primo comma dell'art. 2484: una volta dichiarato lo scioglimento della società, la valutazione secondo "criteri di funzionamento" deve lasciare il posto alla valutazione secondo "criteri di liquidazione".

Il primo documento in cui si riscontra questo cambiamento è il bilancio iniziale di liquidazione, nel quale, a partire dal rendiconto degli amministratori (non già dall'ultimo bilancio approvato, che potrebbe essere troppo distante nel tempo), si troveranno attività e passività che non appaiono nel bilancio ordinario e saranno invece assenti poste di bilancio normalmente contemplate. Tra le attività da eliminare dal bilancio possono ricomprendersi:

- a) Costi d'impianto e d'ampliamento, costi di ricerca sviluppo e pubblicità, disaggi su emissione di obbligazioni e in genere altri costi pluriennali per la parte non ancora ammortizzata: la ratio dell'iscrizione in bilancio di questi costi è la possibilità di ammortizzarli esercizio dopo esercizio. Venendo meno la prospettiva duratura dell'utilità di questi costi e non avendo valore commerciale, queste poste vengono eliminate;

⁶⁷ Per una trattazione più completa ed esaustiva, vedi OIC 5, §4.3.2, op. cit., pp. 26 ss., dal quale sono tratti §1.3.4 e §1.3.4.1 di questo lavoro.

⁶⁸ Felice definizione di ZAPPA, in *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Milano, 1957, p. 36.

- b) Ratei e risconti attivi;
- c) Crediti inesigibili;
- d) Immobilizzazioni immateriali (brevetti, marchi, concessioni, diritti d'autore, ecc.) non realizzabili o non trasferibili: vengono eliminate se non trasferibili singolarmente o a corredo di un ramo dell'azienda. In caso invece possano essere monetizzate, rimangono iscritte al valore di presumibile realizzo;
- e) Avviamento: né l'avviamento precedentemente iscritto perché a titolo derivativo, né tantomeno l'avviamento originario possono essere iscritti in bilancio. L'unica eccezione è rappresentata dall'ipotesi di un impegno contrattuale da parte di terzi ad acquisire uno o più rami d'azienda per un corrispettivo maggiore ai valori netti di bilancio: in quel caso si ritiene possibile iscrivere l'avviamento⁶⁹.

Similmente a quest'ultima previsione sull'avviamento, si può verificare la situazione nella quale trovino iscrizione delle poste attive prima non contemplate in bilancio: è il caso di beni completamente ammortizzati (e quindi stralciati dal bilancio) ma ancora in condizione di essere monetizzati attraverso la vendita, o di segreti industriali e specifici know-how sviluppati dall'azienda e alienabili. Sul versante delle passività, invece, saranno certamente da eliminare dal bilancio:

- a) Fondi rischi e oneri, fondi ammortamento, svalutazione e di oscillazione: se per i fondi rischi e oneri si pone la questione di una stima la più precisa possibile, gli altri fondi citati devono essere eliminati, in quanto le voci alle quali si riferiscono saranno valutate al valore di presumibile realizzo;
- b) Debiti prescritti;
- c) Ratei e risconti passivi.

Rimanendo in tema di fondi, quello per il trattamento di fine rapporto sopravvive per la parte inerente al personale mantenuto alle dipendenze della liquidazione.

⁶⁹ Cfr. CARATOZZOLO, *I bilanci straordinari, profili economici, civilistici e tributari*, op. cit, pp. 498 ss.; l'autore ritiene che il valore dell'avviamento debba essere poi iscritto tra i beni che dovranno essere ceduti.

Vi sono poi passività che trovano iscrizione per la prima volta (o trovano nuovamente iscrizione) in bilancio solo dopo il cambio di prospettiva della vita societaria, come debiti non rilevati in contabilità dagli amministratori (debiti per fatture da ricevere o verso enti previdenziali) o impegni e garanzie iscritti nei conti d'ordine che vengono o potrebbero venire ad esistenza a causa dello scioglimento della società, i quali troveranno iscrizione tra i fondi rischi.

Il cambiamento maggiore risulta, tuttavia, nella diversa modalità di valutazione e stima delle poste di bilancio, che per ragioni di speditezza non analizzeremo nel dettaglio: in questa sede basta solo dar conto dei principi generali che disciplinano la valutazione delle attività e delle passività nei bilanci redatti con criteri di liquidazione. Per quanto riguarda le poste attive (crediti, rimanenze, beni mobili e immobili, etc.), l'unico criterio prescritto è «*il probabile valore di realizzo conseguibile entro un termine ragionevolmente breve e tenuto presente che normalmente i beni vengono venduti separatamente*»⁷⁰, così come il solo criterio per la stima delle passività (debiti) è «*il valore di estinzione, ossia la somma che si dovrà pagare per estinguerle, tenuto conto anche degli interessi*»⁷¹.

1.3.4.1 Fondo per costi e oneri di liquidazione

Tra le “novità” di maggior spessore riscontrabili nei bilanci di liquidazione vi è il fondo che accoglie le voci di spesa previste per la durata della procedura al netto dei proventi che possono sorgere nel mentre, costituito in virtù della straordinarietà di tali bilanci. I costi e oneri compresi nel fondo in esame devono essere diversi da quelli iscritti tra le passività del bilancio iniziale di liquidazione, così come diversi devono essere rispetto a tutto ciò che trova la propria causa economica nelle operazioni compiute prima dell'apertura della liquidazione e che dovrebbe già apparire nel rendiconto degli amministratori; come criterio generale, vanno iscritti nel fondo solo i costi e gli oneri sorti in

⁷⁰ Un'importante quanto scontata eccezione è rappresentata dalle poste “liquide”, come i conti bancari e la cassa, che non hanno bisogno di essere valutati.

⁷¹ Così OIC 5, §4.3.2, cit., p. 26.

seguito alla nomina dei liquidatori e che siano strettamente correlati e funzionali all'operato di questi. Il fondo, che sarà presente durante tutta l'informativa contabile in fase di liquidazione, non sarà contrapposto ad una contropartita iscritta a conto economico, ma ad un'apposita voce, "Rettifiche da liquidazione", accolta nel patrimonio netto.

1.4 ASPETTI FISCALI DELLA LIQUIDAZIONE

1.4.1 I due periodi d'imposta nell'esercizio di inizio liquidazione

La disciplina fiscale della liquidazione volontaria, dettata dall'art. 182 del Testo unico delle imposte sui redditi, si applica, oltre ai soggetti IRES (sui quali si concentra questo lavoro), anche alle imprese individuali e alle società di persone commerciali, quali s.n.c. e s.a.s.; l'obiettivo che il legislatore fiscale persegue⁷² nel dettare la norma è la distinzione tra i redditi prodotti dal soggetto d'imposta nella fase di gestione ordinaria e quelli prodotti successivamente⁷³, nella fase liquidatoria della propria esistenza. Il primo comma dell'articolo in questione prevede che, all'apertura della liquidazione, venga determinato il reddito d'impresa prodotto tra l'inizio dell'esercizio sociale e la data di inizio della liquidazione, secondo le ordinarie regole di determinazione reddituale. La disciplina fiscale non fornisce chiarimenti in merito a quale debba considerarsi la "data di inizio della liquidazione" per le società di capitali: sembra comunque opportuno reputare tale la "data di effetto dello scioglimento" citata nell'art. 2484, terzo comma, del Codice civile⁷⁴. Il reddito prodotto nella frazione di anno

⁷² Cfr. FORNERO, RIVETTI, «Profili fiscali della liquidazione ordinaria», in *"il fisco"* del 4 novembre 2007, p. 1.

⁷³ Cfr. DAMMACCO R., DAMMACCO S., *La liquidazione delle società: disciplina civilistica, trattamento fiscale e pratica contabile*, op. cit., p. 277 e BRUNO, «I profili fiscali nella liquidazione coatta amministrativa», in GHIA, PICCINNINI, SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali*, Torino, 2012, pp. 600 ss..

⁷⁴ Giova quindi ricordare che si considera come "data di effetto dello scioglimento", per le ipotesi sub 1), 2), 3), 4) e 5) del primo comma dell'art. 2484, la data di iscrizione nel Registro delle Imprese della dichiarazione degli amministratori che accerta la causa di scioglimento, mentre per l'ipotesi sub 6) fa fede la data di iscrizione della delibera di

in questione deve essere determinato sulla base del risultato emergente dal conto economico del rendiconto che gli amministratori hanno prodotto ai sensi dell'art. 2487-*bis*, comma 3, c.c.. Per quanto attiene invece alla determinazione delle imposte dovute dalla liquidazione, la norma prende in esame tre diverse ipotesi di durata della procedura, disciplinate nel terzo comma dell'art. 182.

1.4.1.1 Termine della liquidazione nell'esercizio di avvio

Nell'ipotesi più semplice, quella in cui la liquidazione ha inizio e termine nello stesso esercizio, il reddito tassabile è determinato sulla base del bilancio finale di liquidazione, apportando le eventuali variazioni previste dal TUIR⁷⁵, ed è definitivo.

1.4.1.2 Termine della liquidazione entro cinque anni

Se la procedura si protrae oltre l'esercizio di inizio, ma non oltre i cinque anni (compreso quello in cui è iniziata), viene considerata come un unico periodo d'imposta⁷⁶. L'importo delle imposte dovute è determinato di esercizio in esercizio sulla base del reddito risultante dai bilanci intermedi previsti dall'art. 2490 c.c., e al termine della procedura saranno effettuate le operazioni di

scioglimento anticipato; nelle ipotesi sub 7), invece, tale data coincide con la data prevista dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Sul punto, peraltro, vedi TAMBORRINO, *Le operazioni straordinarie: profili civilistici, giuslavoristici, fiscali, contabili e valutativi: trasformazione, fusione, scissione, cessione di azienda, conferimento di azienda, liquidazione, op. cit.*, il quale auspica un chiarimento ufficiale da parte del legislatore.

⁷⁵ Cfr. SAVIOLI, *Le operazioni di gestione straordinaria*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 614

⁷⁶ La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 3 maggio 1996, n. 108/E, in materia di liquidazione di imprese individuali e società di persone, chiarisce che in presenza di liquidazioni che proseguano oltre l'esercizio in cui sono iniziate, ai fini della determinazione del reddito d'impresa debbano essere imputate anche quelle quote di plusvalenze o di costo che, in applicazione di norme di legge, hanno imponibilità o deducibilità rinviata agli esercizi successivi; non sembra irragionevole applicare questo principio anche alle società di capitali. Le quote eventualmente residue al momento della chiusura della liquidazione concorreranno alla formazione del reddito dell'ultimo esercizio di liquidazione.

conguaglio tra le imposte determinate e provvisoriamente versate e quelle definitive emergenti dal bilancio finale di liquidazione.

1.4.1.3 Procedura che si protrae per oltre cinque anni

Se la procedura di liquidazione si prolunga per oltre cinque anni i redditi determinati e le imposte versate risultanti dai bilanci intermedi di liquidazione si considerano definitivi, e la società perde la facoltà di effettuare il conguaglio; i redditi compresi nelle somme che hanno percepito i soci o nei beni che sono stati a questi assegnati concorrono alla formazione dell'imponibile per i periodi di competenza⁷⁷. Allo stesso risultato (definitività dei versamenti e preclusione del conguaglio) porta la mancata presentazione, da parte del liquidatore, del bilancio finale di liquidazione.

1.4.2 La disciplina delle perdite

La norma dispone che le perdite in cui la società è incorsa nei periodi d'imposta precedenti all'inizio della liquidazione possano essere, a norma dell'art. 84, comma 1, del TUIR, normalmente portate in diminuzione del reddito imponibile dei periodi d'imposta successivi non oltre il quinto. Un'eventuale eccedenza di perdite viene ammessa in deduzione nel conguaglio finale anche qualora fossero passati già cinque periodi d'imposta dalla formazione di queste, a condizione che la liquidazione si chiuda entro cinque esercizi: in tal caso, infatti, la liquidazione costituisce un periodo d'imposta unitario. Nel caso, invece, nel quale la liquidazione si protragga per più di cinque anni, ciò che residua delle perdite pregresse non potrà essere dedotto, per la definitività dei redditi determinati dai bilanci intermedi e per l'impossibilità di effettuare il

⁷⁷ Somme e beni ricevuti dai soci concorrono alla formazione del reddito imponibile anche qualora fossero soggetti a tassazione separata ex artt. 17 e 21 TUIR, per espressa previsione del terzo comma dell'art. 182.

conguaglio⁷⁸. Stessa sorte dovrebbe essere riservata alle perdite in caso di mancata presentazione del bilancio finale di liquidazione.

Le perdite maturate in corso di liquidazione, in mancanza di espressi divieti, si considerano normalmente compensabili nei cinque periodi d'imposta successivi alla loro produzione, prescindendo dalla durata della liquidazione e dal superamento o meno dei cinque anni dall'apertura della procedura.

1.4.3 Crediti d'imposta

Come già visto⁷⁹, se il credito d'imposta è evidenziato nel bilancio finale, la liquidazione ha diritto a vederselo rimborsato se non opta per la cessione a terzi o per l'assegnazione ai soci. Il soggetto naturalmente legittimato alla riscossione è il liquidatore, il quale provvederà alla successiva assegnazione, ma in caso questo non possa più adempiere ai doveri della carica (a causa di morte, interdizione dai pubblici uffici, sopravvenuta incapacità, ad esempio) i soci della società estinta, tramite istanza al tribunale, dovranno richiedere la nomina di un curatore speciale.

1.4.4 Aspetti fiscali della revoca dello stato di liquidazione

Per quanto attiene alla possibile revoca della liquidazione⁸⁰, la prassi dell'Amministrazione finanziaria emergente dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate ritiene che questa estingua *ex tunc* tutti gli effetti prodotti in ambito fiscale dalla liquidazione⁸¹; gli effetti della revoca, peraltro, non sono speculari (né quindi, per certi versi, "contrari") a quelli dell'apertura della liquidazione. Cosicché i redditi imponibili determinati durante gli esercizi intermedi e tassati provvisoriamente diventano definitivi, e non si produce neanche una divisione in

⁷⁸ Cfr. risoluzione Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 124/E.

⁷⁹ Vedi *supra*, §1.3.3, "Il bilancio finale di liquidazione"

⁸⁰ Vedi *supra* 1.2.6, "Revoca della liquidazione"

⁸¹ Cfr. circolare Agenzia delle Entrate 15 maggio 1995, n. 140, che sul punto precisa: «la revoca dello stato di liquidazione [...] importa la reviviscenza della situazione giuridica preesistente» e conseguentemente «elimina gli effetti dello scioglimento della società».

due dell'esercizio, che rimane un unico periodo d'imposta senza cesure che distinguano tra il periodo liquidatorio precedente alla revoca e quello di gestione ordinaria successivo; né, naturalmente, dovrà prodursi il bilancio finale di liquidazione⁸², ma si dovrà presentare una dichiarazione dei redditi unica⁸³ per il periodo in cui è stata deliberata la revoca.

Per ciò che ritiene la sorte delle perdite fiscali nell'ipotesi di revoca della liquidazione, nel silenzio dell'Amministrazione finanziaria, fermo restando che per espressa previsione i redditi si considerano definitivi, si potrebbe ritenere applicabile la disciplina vista per il riporto delle perdite in caso di liquidazioni ultraquinquennali. Si fa tuttavia notare⁸⁴ che, per l'individuazione del limite di cinque anni di tale riporto, il periodo "della liquidazione", quindi quello che intercorre tra lo scioglimento della società e la revoca della liquidazione, non può essere considerato come un periodo d'imposta unitario, in considerazione del fatto che la mancata presentazione del bilancio finale di liquidazione in un certo modo "ripristina" l'autonomia dei singoli periodi d'imposta, così che le perdite realizzate in ogni periodo possono essere riportate solo entro il quinto effettivo periodo d'imposta successivo; in caso contrario, viene fatto notare, sarebbe possibile prolungare artificiosamente il periodo di liquidazione al solo fine di rimandare in là nel tempo il periodo utile per il riporto delle perdite⁸⁵.

⁸² Cfr. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, II, Giuffrè, Milano, 2007, p. 2640

⁸³ Sul punto vedi MONARCA, «Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni precedenti e successive alla revoca della liquidazione», in *Azienda e fisco*, n. 2, 2001, p. 86

⁸⁴ Cfr. FORNERO, RIVETTI, «Profili fiscali della liquidazione ordinaria», in *"il fisco"* del 4 novembre 2007, p. 12

⁸⁵ Cfr. STEVANATO, «Specificità tributarie della liquidazione volontaria», in AA.VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002, pp. 261 ss.

CAPITOLO 2

L'ARTICOLO 36 DEL D.P.R. 602/1973 PRIMA DELLE MODIFICHE DEL 2014

2.1 Profili evolutivi della norma

Nel presente capitolo ed in quello seguente, oltre ad analizzare l'art. 36 del D.P.R. 602 del 29 settembre 1973 in materia di riscossione delle imposte sul reddito e i punti nevralgici della discussione in merito, verrà dato conto dell'ultima importante modifica che, recentemente, ha innovato la norma, facendo sorgere non pochi dubbi in seno alla dottrina e alla pratica professionale. Se per gli emendamenti alla norma effettuati dal legislatore del 2014, attraverso l'art. 28 del d.lgs. 175 del 21 novembre, ci si riserva l'intero terzo capitolo del presente lavoro, soffermandoci quindi in questo secondo sulla versione originaria dell'articolo, sembra opportuno ripercorrere le tappe che hanno portato, nel 1973, alla disciplina espressa della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci in materia di imposte dovute alla fine del procedimento di liquidazione.

All'inizio del secolo scorso, in mancanza di una norma che garantisse all'Erario la possibilità di riscuotere il proprio credito attraverso i mezzi di esecuzione ordinari dopo l'estinzione della società, l'Amministrazione Finanziaria aveva stabilito che a questo fosse concesso solo l'esperimento dell'azione di risarcimento del danno nei confronti dei liquidatori⁸⁶; a tale situazione si pose rimedio in un primo momento con l'art. 14 del R.D. 28 gennaio 1929, n. 360, che istituì la responsabilità fiscale dei liquidatori, e successivamente con la sua evoluzione, l'art. 14 del R.D. 17 settembre 1931, n. 1608⁸⁷. Quest'ultimo, tuttavia, provocò in dottrina un dibattito che

⁸⁶ «Norme per il rimborso di imposte dirette inesigibili», in *Provveditorato generale dello Stato*, n. 77, Roma, 1925.

⁸⁷ Recante l'approvazione del *Testo delle disposizioni riguardanti le dichiarazioni dei redditi e le sanzioni in materia di imposte dirette*.

contrapponeva due tesi: una estremamente garantista⁸⁸, che prevedeva la necessità che l'esattore si procurasse in ogni caso un titolo esecutivo prima di procedere nei confronti del liquidatore, e una diametralmente opposta, che sosteneva che per l'accertamento della responsabilità del liquidatore sarebbe stato sufficiente un «*sommario giudizio dell'esattore*»⁸⁹. Entrambe le tesi vennero rigettate, e tanto la dottrina quanto la stessa Amministrazione Finanziaria furono concordi nel riconoscere la necessità di un atto amministrativo volto ad accertare i presupposti della responsabilità in capo al liquidatore prima di procedere contro di questi⁹⁰. L'ultimo passaggio prima di arrivare alla disciplina dei giorni nostri (*rectius*, alla disciplina vigente fino al 2014, poi parzialmente innovata) è rappresentato dal D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, che approva il *Testo unico delle leggi sulle imposte dirette*, il quale all'art. 265 reca

⁸⁸ Cfr. ROMANELLI, «L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1941, II, pag. 207.

⁸⁹ Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, p. 107.

⁹⁰ Sottraendo tale accertamento all'autorità giudiziaria, per evitare di dover attendere i lunghi tempi della giustizia civile, si riconosceva comunque la necessità di garantire idonei diritti di difesa ai liquidatori attraverso la previsione di un atto amministrativo contro il quale si sarebbe potuto esperire reclamo per ottenere un riesame, stavolta anche in via giudiziale (sul punto fortemente BOMPANI, «Accertamento della responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte», in *Giust. Trib.*, 1934, I, p. 819). Anche in merito all'autorità competente, veniva proposta una doppia soluzione: i poteri di accertamento venivano riconosciuti da parte della dottrina (ad es. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 215) in capo all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette, mentre da altri (ad es. MARINI, «In tema di responsabilità del liquidatore per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dalla società», in *Dir. e prat. trib.*, 1966, II, pp. 175 ss.) all'intendente di Finanza. A questo secondo filone dottrinale aderì anche il Falsitta, che nel suo lavoro svolge la disamina teorica più completa ed efficace in merito, sostenendo che, se adire le vie giudiziali è inaccettabile in quanto svuoterebbe la norma di significato rendendola un mero doppio dell'art. 2456 del Codice civile (e «*Nel dubbio la legge deve essere interpretata nel senso in cui possa avere un qualche effetto, anziché in quello in cui non ne avrebbe alcuno*»), anche la tesi che ravvisa l'organo investito nell'Ufficio distrettuale delle imposte manca di forza, in quanto si basa su presupposti fallaci o non rigorosi (cfr. FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, I, pp. 264 ss.). La soluzione prospettata per ultima fu quella che raccolse il consenso della prassi amministrativa e giudiziale, e venne definitivamente consacrata dal Consiglio di Stato con i due pareri – 13 settembre 1956 e 14 ottobre 1956 – attraverso i quali venivano regolate le fasi del procedimento al fine di garantire il contraddittorio tra le parti e i diritti di difesa costituzionalmente garantiti (cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, p. 108).

una disciplina più organica e precisa rispetto a quella precedente, allargando tra l'altro la platea dei soggetti ai quali applicare la responsabilità, ricomprendendo gli amministratori qualora avessero agito come “liquidatori di fatto”.

2.2 Il D.P.R. 602 del 29 settembre 1973, “Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito”

La disciplina fin qui esposta trovò cristallizzazione (almeno fino all'intervento del 2014) all'inizio degli anni Settanta, quando il Parlamento dispose la delega al governo Colombo per la riforma tributaria attraverso la legge n. 825 del 9 ottobre 1971, che stabiliva all'art. 10 gli obiettivi che il legislatore delegato avrebbe dovuto perseguire, come la semplificazione della riscossione e l'estensione delle ritenute alla fonte⁹¹. Il decreto che ne risultò tre anni dopo è diviso in quattro titoli, nel primo dei quali, «Riscossione delle imposte», si trova l'art. 36 oggetto della nostra analisi⁹².

Questo e gli articoli immediatamente precedenti, fino alla modifica introdotta dal d.lgs. 46/1999, prevedevano una corrispondenza biunivoca tra diverse declinazioni della responsabilità e imposte, in un certo senso, “corrispondenti”: l'art. 32, «*Responsabilità solidale dei nuovi possessori di immobili*» disciplinava la responsabilità solidale del neoproprietario di un immobile con l'alienante per il pagamento delle imposte sul reddito, l'art. 33, «*Responsabilità solidale per l'imposta locale sui redditi*» e il 34, «*Responsabilità solidale per l'imposta sui redditi delle persone fisiche*» prevedevano, rispettivamente, la responsabilità solidale in capo a più soggetti, se il presupposto d'imposta si fosse verificato nei confronti di questi, e quella – sempre solidale – di quei soggetti i redditi dei quali fossero cumulati con quelli

⁹¹ Vedi legge 825/1971, in G.U. 16 ottobre 1971, n. 263, art. 10, punto 5) e 6).

⁹² Il decreto è così suddiviso: Titolo I – Riscossione delle imposte (artt. 1-44, disciplina i sistemi di riscossione, le responsabilità a pagare e le procedure per il rimborso); Titolo II – Riscossione coattiva (artt. 45-91, in materia di esecuzione forzata e riscossione coattiva); Titolo III – Sanzioni (artt. 92-98, successivamente abrogato nel 1997); Titolo IV – Norme transitorie e finali (artt. 99-102).

del soggetto iscritto a ruolo, mentre l'art. 35, «*Solidarietà del sostituto d'imposta*», stabiliva che il sostituto fosse solidalmente coobbligato con il sostituto se quest'ultimo non avesse effettuato né le ritenute né i versamenti⁹³. Gli artt. 32 e 33 trovavano applicazione per quanto riguardava l'Ilor (imposta locale sui redditi)⁹⁴, l'art. 34 per l'Irpef e l'art. 35 si applicava all'Irpeg (imposta sul reddito delle persone giuridiche); tale impianto delle responsabilità mutò in seguito al d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, che stabilì che l'applicazione degli articoli citati, dal primo luglio dello stesso anno, dovesse intendersi verso le sole Irpef e Irpeg⁹⁵.

2.3 L'articolo 36 del D.P.R. 602/1973

Nel contesto della normativa appena citata si colloca l'oggetto di questo lavoro, l'art. 36, «*Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci*», che, nella formulazione originale (alla quale si riserva la trattazione nel presente capitolo), recita:

«I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.»

⁹³ Cfr. D.P.R. 602 del 29 settembre 1973, in G.U. 16 ottobre 1973, n. 268, Capo I, artt. Da 32 a 35.

⁹⁴ Abrogata dal d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

⁹⁵ Imposta successivamente sostituita dall'IRES (imposta sul reddito delle società) tramite il d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, «*Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*».

La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori.

I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento dell'imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile.

Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'art. 39.»⁹⁶

⁹⁶ Cfr. D.P.R. 602 del 29 settembre 1973, in G.U. 16 ottobre 1973, n. 268, art. 36.

2.4 Il primo comma: la responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte

«I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.»

Il primo comma dell'articolo nella sua formulazione originale istituisce la responsabilità in proprio in capo ai liquidatori i quali, tramite i proventi della liquidazione dei beni sociali, non soddisfanno i debiti d'imposta risultanti dai periodi precedenti e le imposte dovute per il periodo della liquidazione a vantaggio di crediti di ordine inferiore o per distribuire i beni ai soci. La norma, oggetto negli anni di esegesi quando non diametralmente opposte perlomeno discordanti, richiede, data la formulazione a tratti poco chiara e non ben definita, più di un chiarimento, a partire dall'interpretazione puntuale di singole locuzioni.

2.4.1 I presupposti oggettivi della responsabilità

Perché la responsabilità richiamata nel primo comma dell'art. 36 emerga, è necessario che si verificano i presupposti oggettivi che la norma individua in maniera tassativa, e che, in caso di avvicendamento di più liquidatori, concorrono – tramite l'identificazione del tempo in cui questi presupposti si sono verificati – ad individuare il soggetto responsabile⁹⁷.

⁹⁷ Cfr. BODRITO, «Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73», in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, CEDAM, 2008, p. 1055.

2.4.1.1 La sussistenza del debito per imposte dirette insoluto

Il primo presupposto che emerge dalla lettera della norma è l'esistenza di un debito verso l'Erario per imposte dirette che non sia stato soddisfatto. Già nel vigore dell'art. 265 del *Testo unico delle leggi sulle imposte dirette* (t.u. 29 gennaio 1958, n. 645) la dottrina si era confrontata sul punto, sostenendo due tesi assai discordanti. Parte di questa⁹⁸ sosteneva che, perché il liquidatore incorresse nella responsabilità prevista dalla legge, non fosse necessario né l'esperimento dell'azione esecutiva verso la società né tanto meno che tale azione risultasse infruttuosa, altra parte bollò questa tesi come non persuasiva, in quanto l'esito positivo dell'escussione nei confronti della società sarebbe stato segno che i beni della società, per quanto non indirizzati in prima istanza al soddisfacimento dei debiti fiscali, risultassero comunque capienti per soddisfare le pretese dell'Erario e quindi il divieto *ex art. 265* non sarebbe stato violato e non sarebbe sorta la responsabilità da questo istituita; così, nonostante l'esecuzione infruttuosa fosse da considerare la prova principe della mancanza di attività sulle quali rifarsi, se questa mancanza si fosse potuta provare in altri modi – prevalentemente il bilancio di chiusura, tramite il quale si può avere contezza delle attività che residuano, se residuano, e della capacità di queste di soddisfare i debiti ancora insoluti, anche sotto forma di accantonamenti – non ci sarebbe stata la necessità di attenderne l'esito o dell'iscrizione a ruolo della società⁹⁹.

Per quanto riguarda l'«interpretazione puntuale delle singole locuzioni» poc'anzi annunciata, già il primo comma dell'articolo impone a chi commenta di interrogarsi sull'identificazione delle “imposte dovute” che, se non pagate, comportano la responsabilità del liquidatore, e dei periodi d'imposta che rilevano

⁹⁸ Cfr. D'ANTIMO, «Il procedimento di accertamento della responsabilità in proprio dei liquidatori e degli amministratori delle società commerciali e industriali», in *Rass. mens. imp. dir.*, 1959, pp. 107 ss.

⁹⁹ Cfr. FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», *op. cit.*, p. 251.

ai fini dell'evasione. La maggior parte della dottrina¹⁰⁰ è concorde nel riconoscere, coerentemente con quanto sostenuto riguardo alla disciplina previgente, che la responsabilità disciplinata dall'art. 36 del 1973 riguardi (*rectius*, riguardasse) il mancato pagamento delle sole IRPEG e ILOR, e non anche delle altre imposte che possono essere riscosse tramite iscrizione a ruolo¹⁰¹: peraltro, si fa notare come questa conclusione sia supportata in primo luogo dalla *sedes materiae*, poiché la norma è inclusa in un decreto riguardante le imposte sui redditi¹⁰². Questa conclusione è avvalorata anche da una recente pronuncia della Corte di Cassazione, che con la sentenza n. 7327 del 2012 ha ribadito l'applicabilità della norma esclusivamente nei confronti delle imposte sui redditi in virtù del richiamo effettuato dall'art. 19 del d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46. In dottrina si fa notare l'effetto che questa previsione produce, poiché oltre ad escludere dal campo di applicazione dell'art. 36 le società di persone – che ai sensi dell'art. 5, comma 1 del *Testo unico delle imposte sui redditi* non sono soggette ad imposte sul reddito – escluderebbe anche le società di capitali che hanno optato per la tassazione “per trasparenza” ex art. 116 del Testo Unico¹⁰³.

Se alle imposte sui redditi si dovessero o meno aggiungere accessori d'imposta quali interessi, sanzioni e soprattasse è stato un tema ugualmente dibattuto. Per quanto riguarda le sanzioni si può a buon conto constatare come, qualora la responsabilità di soggetti diversi da quello passivo d'imposta sia estesa anche a queste, gli articoli del D.P.R. 602 del 1973 lo sanciscano

¹⁰⁰ Non mancano comunque opinioni non perfettamente allineate con la prevalente dottrina. Ad esempio SPAZIANI TESTA, in «Appunti sulla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci per il mancato pagamento delle imposte a carico di società», in *Comm. trib. centr.*, 1974, II, p. 1502, sostiene che la responsabilità sia estesa anche agli altri tributi a carico del soggetto d'imposta, mentre una tesi alquanto restrittiva è sostenuta da DE SANTIS, in «La responsabilità dei liquidatori, amministratori, soci ed associati per il pagamento delle imposte dovute dagli enti», in *Boll. trib. 1980*, che limita la responsabilità solamente all'IRPEG.

¹⁰¹ Cfr. sul punto COCIVERA, *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, Milano, 1980, p. 1549; DOLFIN, «Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, p. 263.

¹⁰² Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, p. 55

¹⁰³ Cfr. sul punto MARELLO, «Il regime di trasparenza», in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di Tesauero, Bologna, 2007, p. 547.

espressamente¹⁰⁴, in quanto «*pretesa autonoma e diversa da quella per le imposte*»¹⁰⁵. Parte della dottrina riteneva però che nessuno degli accessori d'imposta fosse contemplato nella responsabilità *ex art. 36*, propugnando una tesi radicalmente restrittiva in disaccordo con la giurisprudenza¹⁰⁶: oltre al dato di ordine testuale (da notare in effetti che la norma in esame, oltre a non menzionare – come ricordato sopra – le eventuali sanzioni non menziona affatto gli accessori d'imposta), l'eccezionalità delle disposizioni dell'art. 36 avrebbe comportato la non applicabilità di queste a casi diversi da quelli espressamente menzionati¹⁰⁷. Si sarebbe dovuta comunque ritenere salva la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria, qualora ne ricorressero i presupposti civilistici, di agire giudizialmente nei confronti dei soggetti responsabili *ex art. 36* per recuperare gli accessori del debito d'imposta. Certo è che tra i menzionati articoli a disciplina delle varie ipotesi di responsabilità compresi nel capo I del D.P.R. 602¹⁰⁸ l'art. 36 è l'unico che *tout court* non prenda in considerazione alcun accessorio d'imposta, mentre i restanti citano, alternativamente, «*imposte, soprattasse e interessi*» o «*imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi*»¹⁰⁹: il dato testuale, per quanto cristallino, non è però soddisfacente. L'intero decreto sembra infatti volto a favorire il più possibile le ragioni del Fisco e a facilitare il soddisfacimento degli interessi erariali, e non sembra possibile che il legislatore abbia “dimenticato” gli accessori d'imposta nella predisposizione dell'art. 36, esponendosi quindi alla possibile perdita di somme dovute all'Amministrazione Finanziaria o, perlomeno, complicando il processo tramite il quale il credito sarebbe potuto

¹⁰⁴ Cfr. ad. es. art. 33 D.P.R. 602/1973, comma 1 («[...] ciascuno di essi è tenuto in solido al pagamento dell'imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi[...]») e art. 34 («[...] responsabili in solido con il soggetto medesimo per il pagamento dell'imposta, soprattasse, pene pecuniarie e interessi[...]»). Sul punto anche DOLFIN, «Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973», *op. cit.*, pp. 276 ss.

¹⁰⁵ Cfr. BODRITO, «Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73», *op. cit.*, p. 1053.

¹⁰⁶ Cfr. Commissione tributaria di I grado di Novara, 7 luglio 1976, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1976, pp. 263 ss..

¹⁰⁷ Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp. 56 ss..

¹⁰⁸ Vedi *supra* §2.2, *Il D.P.R. 602 del 29 settembre 1973, “Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito”*.

¹⁰⁹ Rispettivamente artt. 32, 35 e 33,34 del D.P.R. 602/1973.

essere soddisfatto. Chi scrive è distante nel tempo dal dibattito dottrinario sul punto, per certi versi risolto dalle previsioni del d.lgs. 175/2014¹¹⁰, ma ritiene che un chiarimento sul punto sarebbe stato d'uopo.

Per ciò che riguarda invece l'estensione temporale della responsabilità l'art. 36 estende l'obbligo di pagamento dal periodo della liquidazione e quello immediatamente anteriore dell'art. 265 del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645 al «*periodo della liquidazione medesima e [...] quelli anteriori*»: nonostante i molti dubbi che la novità ha contribuito a far nascere in seno alla dottrina, parte di questa ha ricavato dall'art. 36 una disciplina "implicita" della liquidazione ai fini fiscali che sancisce l'obbligo dei liquidatori «*di accertare sulla scorta delle scritture contabili l'eventuale compimento di atti di evasione da parte dei precedenti amministratori [...] allo scopo di stabilire l'ammontare di proventi della liquidazione da accantonare*» per il pagamento delle imposte dovute dalla liquidazione e di quelle insolute nei (vari) esercizi precedenti¹¹¹.

2.4.1.2 Distrazione dell'attivo di liquidazione per fini differenti dal pagamento delle imposte

Il secondo presupposto perché sorga la responsabilità in esame è che vi siano attività di liquidazione: per quanto un assunto del genere possa apparire scontato, è opportuno ricordare come già prima dell'emanazione del D.P.R. 602/1973 fosse sentito il problema di piccole società prive di beni da liquidare, «*costituite allo scopo di creare comode posizioni di rifugio alle evasioni*

¹¹⁰ Come si vedrà successivamente, infatti, il d.lgs. 21 novembre 2014 n. 175 all'art. 28, comma 4, modifica il d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46 eliminando il richiamo all'art. 36 oggetto della nostra analisi, rendendolo così applicabile a «*tutti i tributi e ulteriori somme iscrivibili a ruolo*» (cfr. relazione illustrativa al d.lgs. 175/2014), quindi anche agli interessi, alle sanzioni e alle soprattasse.

¹¹¹ Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp. 57 ss.. L'Autrice supporta la tesi appellandosi anche al già più volte citato art. 265 e alla dottrina creatasi intorno a questo, su tutte il parere di FRE, in *Società per azioni*, Zanichelli, 1964, p. 898, secondo il quale i liquidatori sarebbero stati tenuti ad accantonare le somme necessarie al pagamento dei debiti tributari visto il divieto di pagare interamente i debiti non fiscali venuti a scadenza.

fiscali»¹¹². Nel caso più comune, invece, cioè quello in cui nel patrimonio della società posta in liquidazione si trovino delle attività, una parte della dottrina, già nel vigore dell'art. 265, raccomandava che i liquidatori non procedessero ad alcuna distribuzione nei confronti dei soci fino all'integrale pagamento di tutti i debiti della società, sulla scorta non solo della previsione del summenzionato articolo, ma anche di un principio generale valevole per ogni tipo di società, cristallizzato nell'art. 2280 c.c.; nell'eventualità in cui non tutti i debiti fossero stati immediatamente solubili, i liquidatori avrebbero dovuto accantonare le somme necessarie prima di effettuare qualsiasi distribuzione ai soci¹¹³, mentre in quella in cui le attività sociali non fossero state sufficienti alla copertura di tutte le esposizioni questi avrebbero dovuto accantonare le somme necessarie al pagamento dei debiti fiscali, visto il divieto di pagare per intero quelli di diversa natura venuti a scadenza¹¹⁴. È inoltre da ritenere che, nell'ipotesi di insufficienza dell'attivo (tralasciando la disciplina concorsuale, non rilevante in questa sede)¹¹⁵, i liquidatori dovessero rispettare l'ordine di graduazione dei crediti¹¹⁶.

Il tema, è evidente, si ricollega a quanto detto nel paragrafo precedente in merito agli accantonamenti, per cui l'obbligo espressamente sancito dall'art. 36 di rispettare la graduazione dei crediti (o meglio, dato che di vera e propria graduazione non si può parlare, l'obbligo di soddisfare prima per intero i debiti verso l'Erario) comporta anche quello implicito di accantonare le somme necessarie per la soddisfazione della Finanza, anche se i debiti verso questa dovessero scadere successivamente a quelli di altro tipo.

¹¹² Cfr. FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», *op. cit.*, p. 252 e pp. 214 ss..

¹¹³ Cfr. FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», *op. cit.*, p. 253.

¹¹⁴ Così FRÈ, in *Società per azioni*, *op. cit.*, p. 898.

¹¹⁵ In tale ipotesi, infatti, i liquidatori sarebbero tenuti a portare i libri in tribunale per presentare istanza di fallimento o, in alternativa, cercare un accordo con i creditori per fare in modo che questi rinuncino a parte delle loro pretese.

¹¹⁶ Di parere contrario FIORENTINO, in «Su lo scioglimento e la liquidazione delle società commerciali», in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, p. 394. Non rientrando la liquidazione ordinaria nell'alveo delle procedure concorsuali – sostiene lo studioso – i liquidatori non sono tenuti ad osservare i diritti di prelazione, ma devono pagare i debiti mano a mano che questi vengono a scadenza.

2.4.2 Il presupposto soggettivo

La questione dell'elemento soggettivo della responsabilità è stata ampiamente dibattuta. Il dibattito vedeva contrapposti i sostenitori del carattere oggettivo della responsabilità in esame e coloro i quali invece classificavano tale responsabilità come responsabilità soggettiva. Questi ultimi¹¹⁷, pur se nel vigore dell'art. 265, sostenevano che non si potesse prescindere dalla colpa o dal dolo del liquidatore, nonostante questi non fossero espressamente menzionati: a supporto di questa tesi veniva portata l'evidenza che «*il principio tradizionale della colpa quale base della responsabilità civile incontra una serie di deroghe eccezionali*» cosicché «*il principio della responsabilità per colpa [...] consente solo le deroghe espressamente e tassativamente previste dalla legge. L'art. 265¹¹⁸ [...] non può farsi rientrare in alcun modo fra codeste deroghe*»¹¹⁹. Nel riconoscere la colpa come inscindibile dal sorgere della responsabilità, la rilevanza di questa veniva però limitata in due ipotesi. La prima era quella contemplata dall'art. 248 del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645, nel caso in cui il debito d'imposta potesse essere contestato per oggettiva incertezza riguardo l'esistenza dei presupposti, poiché tale incertezza avrebbe reso inapplicabili le sanzioni previste per i difetti della dichiarazione delle imposte; essendo quindi perdonabile l'errore del contribuente in un frangente simile, anche il liquidatore

¹¹⁷ Tra i quali, ad es. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937; ROMANELLI, «L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società», *op. cit.*; GUZZARDI, «Responsabilità dei liquidatori al pagamento delle imposte dirette dovute dalle società in liquidazione», in *Giust. trib.*, 1957. In giurisprudenza, cfr. ad esempio il parere 348 del 14 ottobre 1956 del Consiglio di Stato, in *Rass. mens. imp. dir.*, 1957, in cui si riconosce il liquidatore «*soggetto responsabile per fatto doloso e colposo*».

¹¹⁸ Vista la ricorrenza dell'articolo in questo lavoro, sembra opportuno riportarne il testo integrale in nota: «*1. I liquidatori dei soggetti tassabili in base al bilancio che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dal soggetto per il periodo della liquidazione e per quello anteriore rispondono in proprio del pagamento delle imposte stesse. 2. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori.*».

¹¹⁹ Così letteralmente FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», *op. cit.*, p. 254.

si sarebbe dovuto ritenere non colpevole nel caso in cui l'incertezza fondata lo avesse indotto a non accantonare le somme necessarie. La seconda ipotesi esimente era espressamente prevista nell'art. 245 D.P.R. 645/1958, che escludeva la soprattassa per infedele dichiarazione nel caso in cui le rettifiche effettuate da parte dell'Erario fossero causate «*da non esatta conoscenza da parte del contribuente della materia fiscale, [...] in altri termini da negligenza, o imperizia o, se si vuole adottare un termine generico, da colpa*»¹²⁰. A questa linea dottrinale si affiancava parziale giurisprudenza della Corte di Cassazione¹²¹, che richiedeva l'accertamento in senso positivo del dolo o della colpa del liquidatore e della sussistenza di un nesso causale tra questi e il pregiudizio delle ragioni della Finanza pubblica, ricomprendendo la responsabilità fiscale del liquidatore in quella più generale disciplinata dall'art. 2456 c.c. in vigore allora (successivamente modificato e ora nell'art. 2495 c.c.).

La tesi opposta veniva propugnata prevalentemente dalla giurisprudenza, sulla scorta dell'avvertimento del legislatore del codice, per il quale il ruolo di amministratore non si sarebbe mai potuto tradurre in una semplice sinecura¹²²; negli anni, l'orientamento della Cassazione e delle Corti di merito ha lasciato sempre meno spazio all'indulgenza e, passando per l'esclusione di responsabilità solo per errori inevitabili¹²³, è arrivata a sostenere che il dovere di diligenza si esplicitasse in quello di fare il possibile affinché non venissero lesi i diritti dei creditori, finanche richiedere istanza di fallimento¹²⁴. Così, con riguardo all'art. 36 oggetto di questa analisi, fu la Suprema Corte ad affermare che per sottrarsi all'imputazione per colpa il liquidatore, se l'esiguità delle attività non avesse permesso gli accantonamenti per i fronteggiare i debiti d'imposta, non avrebbe avuto altra scelta che portare i libri in tribunale¹²⁵. In linea con questo indirizzo, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria in merito all'onere di provare i

¹²⁰ Così testualmente MERLINO, *Dizionario delle infrazioni e delle relative conseguenze nel campo delle imposte dirette*, Milano, 1961, p. 33.

¹²¹ Cfr. ad es. Cass. 328/81 e Cass. 6477/86.

¹²² Cfr. la relazione al codice civile, n. 981. Per interpretazione costante, il ruolo del liquidatore è in moltissimi casi modellato su quello degli amministratori.

¹²³ Cfr. Corte di appello di Milano, 12 luglio 1968.

¹²⁴ Cfr. Cass. 5 aprile 1971, n. 970.

¹²⁵ Cfr. Cass. 14 marzo 1978, n. 1273 e Cass. 4 aprile 1985, n. 2822.

presupposti civilistici della responsabilità si alleggerì notevolmente, poiché i liquidatori, non essendo responsabili d'imposta nel senso tecnico del termine ma solo del mancato soddisfacimento delle ragioni erariali a causa della distrazione delle attività della liquidazione da tale scopo, lo sarebbero stati «*in dipendenza di un fatto proprio, che una norma di carattere sanzionatorio considera illecito*».¹²⁶

Con un occhio al presente, bisogna rilevare alcuni profondi cambiamenti, operati sia dal legislatore che dalla giurisprudenza, che convincono chi scrive ad abbandonare la tesi della responsabilità soggettiva e a propendere per una qualificazione oggettiva di tale responsabilità. Innanzitutto bisogna dar conto di come, all'interno del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 che riforma le sanzioni tributarie non penali in tema di imposte dirette, non siano riscontrabili circostanze esimenti coincidenti con quelle già viste negli artt. 245 e 248 del D.P.R. 645 del 1958: già questo, unitamente al carattere poco indulgente del D.P.R. 602 del 1973 – il quale sembra permeato da un vero e proprio *favor* nei confronti dell'Erario – assesterebbe un forte colpo alla teoria del carattere soggettivo della responsabilità, venendo meno alcun riferimento alla colpa del contribuente. Si potrebbe però obiettare citando l'art. 39-*bis* del D.P.R. 636/1972, che dichiara «*non applicabili le sanzioni non penali previste [...] quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni*». Non bastasse ciò, comunque, la riforma del diritto societario introduce di fatto la *business judgment rule* (cd. “agire informato”) nella modifica all'art. 2392 del Codice civile, a disciplina dell'operato degli amministratori e, di riflesso, dei liquidatori. Nonostante la *rule* valga per le operazioni gestorie e le scelte di *business* compiute dai soggetti preposti, non si può non intravedere nell'introduzione di questa un ulteriore passo verso una compressione delle circostanze esimenti per comportamenti sanzionabili, che non vengono più individuate espressamente dalla legge ma, di volta in volta, dal giudice adito¹²⁷. Lasciamo per ultimo, anche se rappresenta la

¹²⁶ Cfr. Cass. SS.UU.. 2145/85, riportata da BODRITO, «Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73», *op. cit.*, p. 1054.

¹²⁷ Sull'applicazione della *business judgment rule* all'operato dei liquidatori cfr. Trib. Milano Sez. VIII, 8 marzo 2011.

motivazione più palese per la quale si dovrebbe qualificare la responsabilità in esame come contrattuale, il fatto che il legislatore ha messo sotto gli occhi di tutti quella che sembra essere la soluzione alla discussione. Nel primo comma, infatti, è detto che i liquidatori sono responsabili se «*non adempiono all'obbligo di pagare*»: inadempimento, presupposto alla base, necessario e sufficiente, del sorgere della responsabilità contrattuale, di un obbligo che è tale in quanto insito nel ruolo del liquidatore.

La tesi qui esposta è coerente con quanto sostenuto da recente e autorevolissima dottrina¹²⁸, la quale, pur se attraverso considerazioni differenti, perviene alla stessa conclusione. La *mala gestio* del liquidatore, viene sostenuto, si ripercuote non solo sui soggetti che sono contrattualmente legati a questo, ma anche a categorie di soggetti esterni alla compagine sociale, «*sempre meno un soggetto occasionalmente venuto in contatto con l'amministratore, e sempre più, se non un autonomo imprenditore, un consumatore o un risparmiatore*»¹²⁹. Questa considerazione ha rappresentato un terreno fertile per lo sviluppo di due teorie contrapposte: la prevalente dottrina ha sostenuto la natura aquiliana della responsabilità¹³⁰ perché il comportamento del liquidatore arrecherebbe danno a soggetti a questo non contrattualmente legati (venendo meno al principio del *neminem laedere*), mentre altra ne ha proposto una ricostruzione in chiave contrattuale sostenendo che, poiché anche la responsabilità *ex art. 2395 c.c.* (sul carattere extracontrattuale della quale si basava la tesi della dottrina maggioritaria) nasce dall'inadempimento di precisi obblighi degli amministratori individuati dalla legge o dallo statuto, sarebbe da ritenere di tipo contrattuale¹³¹. Ma se si volesse opporre la mancanza del rapporto contrattuale tra l'amministratore/liquidatore e il terzo, ci si potrebbe riferire, e parte della dottrina

¹²⁸ Cfr. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Giappichelli, Torino, 2008, pp. 25 ss.

¹²⁹ Così testualmente CONFORTI, *La responsabilità civile degli amministratori di società*, Milano, 2003, p. 175.

¹³⁰ Cfr. CARNEVALI, «La responsabilità civile degli amministratori per danno ai risparmiatori», in *Contratto e Impresa*, 1988, p. 83; FERRARA, CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2009, p. 630.

¹³¹ Cfr. FRÈ, *Società per azioni – Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1961; CAMPANA, «La responsabilità civile degli amministratori delle società di capitali», in *Nuova giur. civ. comm.*, 2000, II, pp. 260 ss.

lo fa, alla «responsabilità per violazione dei doveri di protezione che incombono agli amministratori»¹³². E proprio la categoria di tali «obblighi di protezione» (mutuati dalla dottrina tedesca del secolo scorso¹³³) ha consentito il raccordo tra le due teorie qui descritte: la dottrina italiana ha infatti fatto leva su questa teorizzazione «sino appunto alla giustificazione della qualificazione della responsabilità di liquidatori e amministratori verso i creditori sociali e i terzi alla stregua di una responsabilità contrattuale»¹³⁴, finendo per asserire che le responsabilità ex artt. 2394 e 2395 c.c. sorgessero in seguito alla violazione di non meglio precisati obblighi (di protezione) sottesi al contratto e rientrassero, dunque, nell'alveo della responsabilità contrattuale.

Se però ci è sembrato coerente con quello che appare essere il carattere della norma, il contesto normativo e la dottrina più recente escludere la necessità che si accerti la colpa del liquidatore al fine di procedere contro di questi, lo stesso non si può dire per quanto riguarda il dolo. Nulla vieta, infatti, che il liquidatore dolosamente occulti, in parte o *in toto*, il ricavato della liquidazione per proprio tornaconto personale o per quello di terzi: in questo caso, sussistendo il presupposto doloso dell'azione, sorgerebbe certamente anche la responsabilità extracontrattuale prevista all'art. 2043 del Codice civile, e sarebbe poi l'Amministrazione Finanziaria, danneggiata sia dall'inadempimento del liquidatore che dall'atto dolosamente compiuto, a dover decidere per quale responsabilità agire¹³⁵, fatte salve le maggiori responsabilità in ambito penale delle quali il liquidatore dovrà rispondere nelle sedi opportune¹³⁶.

¹³² Così testualmente BONELLI, *Gli amministratori delle s.p.a. dopo la riforma delle società*, Milano, 2004, p. 175.

¹³³ A partire dalla prima elaborazione ad opera di KRESS, *Lehrbuch des Allgemeinen Schuldrechts*, München, 1920 fino a MEDICUS, «Schuldrecht I», *Allg. Teil*, München, 1986.

¹³⁴ Cfr. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., p. 35.

¹³⁵ Occorre qui ricordare il principio del *ne bis in idem*, sancito nell'art. 2909 del Codice civile, secondo il quale non si può essere giudicati due volte per lo stesso fatto e non si può risarcire due volte lo stesso danno. La sussistenza delle due fattispecie di responsabilità, dunque, non darà la possibilità all'Erario di agire nei confronti del liquidatore per vedersi risarcito sia il danno derivante dall'inadempimento (responsabilità contrattuale) che quello causato dall'azione dolosamente compiuta (responsabilità extracontrattuale). Nonostante sembri condivisibile la tesi, anche se inerente alla responsabilità dell'avvocato, proposta da

2.5 Le responsabilità degli amministratori sancite dal secondo e dal quarto comma dell'articolo 36

«La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori.

[...]

Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.»

Il primo comma dell'art. 36 rappresenta la base sulla quale poggia tutta la struttura dell'intera norma, e definisce la disciplina che verrà poi declinata in varie forme nei confronti degli amministratori e dei soci. Proprio con riguardo alla prima di queste due figure intervengono il secondo e il quarto comma dell'articolo: il comma 2 estende l'ambito di applicazione del primo comma agli amministratori "liquidatori di fatto", in caso non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori, mentre il comma 4 istituisce la responsabilità per il pagamento delle imposte dovute dai liquidatori in capo agli amministratori che nei due periodi d'imposta precedenti alla liquidazione hanno effettuato operazioni di liquidazione o occultato beni sociali, in linea con quanto sancito dal terzo comma, del quale si dirà più avanti.

ANCESCHI, in *Inadempimenti e responsabilità civile, penale e disciplinare dell'avvocato*, Maggioli, 2011, pp. 76 ss., per la quale in caso di concorrenza delle due fattispecie la responsabilità per inadempimento venga assorbita da quella aquiliana, giova ricordare che il Fisco, a differenza dell'assistito di un avvocato, non può – di norma – subire danni di natura non patrimoniale (come, ad esempio, danni biologici, morali o esistenziali): sembra giusto dunque affermare che, nell'ipotesi trattata, il giudizio inerente la responsabilità extracontrattuale del liquidatore debba venir assorbito da quello riguardante la responsabilità *ex lege*.

¹³⁶ Per la responsabilità penale del liquidatore nelle fattispecie di distrazione dell'attivo e appropriazione indebita vedi, rispettivamente, Cass. 6 aprile 2016 n. 4314 e Cass. 29 gennaio 2015 n. 4349.

La prima delle disposizioni richiamate sopperisce alla necessità lamentata in dottrina, nel vigore del R.D. 17 settembre 1931 n. 1608, di disciplinare le ipotesi in cui la liquidazione di fatto non terminasse con lo scioglimento della società; l'estensione della responsabilità dei liquidatori operata dall'art. 52 della legge 5 gennaio 1956 n. 1¹³⁷ e ribadita nell'art. 265 del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645 si ritrova identica nell'art. 36 del D.P.R. 602.

Il quarto comma recepisce invece i risultati di una folta elaborazione dottrinale in merito agli atti di liquidazione compiuti dagli amministratori senza l'intervento delle cause di scioglimento, limitando comunque la responsabilità alle operazioni poste in essere nei due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione.

Autorevole dottrina¹³⁸ si è interrogata in merito alla qualificazione della responsabilità sancita in capo agli amministratori dai due commi, arrivando ad escludere che la disposizione del secondo comma avesse l'obiettivo di ribadire l'obbligo già sancito nei confronti dei liquidatori dalla formulazione allora vigente dell'art. 2449 del Codice civile: gli amministratori "liquidatori di fatto" quindi, dal punto di vista fiscale, si sarebbero dovuti ritenere responsabili solo se non avessero rispettato l'ordine di graduazione dei crediti, e non anche se, contravvenendo alla disciplina civilistica, avessero svolto attività di amministrazione in violazione della disposizione dell'art. 2449. Le responsabilità emergenti dal secondo e dal quarto comma dell'art. 36 erano ritenute dunque sostanzialmente eguali. Altra dottrina, al contrario, sosteneva che la responsabilità *ex* secondo comma sorgesse a causa della mancata convocazione dell'assemblea per deliberare lo scioglimento per le cause *sub* 3), art. 2484,

¹³⁷ L'estensione operata dall'art. 52 ha chiarito l'irrelevanza dal punto di vista fiscale, della tesi in merito al carattere inderogabile della fase di liquidazione sostenuta da MIGNOLI, «Sulla inderogabilità delle forme legali nella liquidazione delle società di capitali», in *Riv. dott. comm.*, 1951, pp. 421 ss.; GRAZIANI, *Diritto delle società*, Morano, Napoli, 1955, p. 386, TONNI, «Derogabilità o meno delle norme in tema di liquidazione delle società commerciali», in *Foro pad.*, 1958, I, p. 572 e altri. Contro tale tesi, vedi GRASSETTI, «Liquidazione formale e liquidazione convenzionale nelle società di capitali», in *Temi*, 1950, p. 531 e ASCARELLI, «Liquidazione e personalità della società per azioni», in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1952, pp. 244 ss..

¹³⁸ Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp. 71 ss..

primo comma, c.c.¹³⁹. La prima però, sulla scorta delle considerazioni dalla stessa effettuate in merito alla qualificazione della responsabilità del liquidatore che l'avevano portata a caldeggiare il riconoscimento di tale responsabilità come extracontrattuale, conclude sostenendo la sostanziale identità delle responsabilità emergenti dai commi in analisi e di queste con quella dettata nei confronti dei liquidatori, in virtù del rimando puntuale effettuato dal comma 2 verso il primo comma dell'articolo e del fatto che «*la perfetta identità sostanziale tra responsabilità sancite in capo ai liquidatori e responsabilità sancite in capo agli amministratori [...] è stata affermata [...] dagli stessi redattori della riforma nella relazione ministeriale*»¹⁴⁰. Non possiamo, coerentemente con quanto affermato sopra¹⁴¹, condividere pienamente le conclusioni dell'Autrice: anzi, proprio in virtù del rimando letterale e delle indicazioni del riformatore, appare inevitabile qualificare anche le responsabilità degli amministratori come responsabilità di tipo contrattuale.

Condivisibile è invece l'osservazione formulata a margine della disamina svolta: nonostante la riforma della materia operata dall'art. 36, alcune lacune presenti nella disciplina previgente non sono state colmate, dal momento che non viene presa in considerazione la fattispecie nella quale gli amministratori svolgano una liquidazione sostanziale senza che si sia verificata alcuna causa di scioglimento e senza si proceda alla formale messa in liquidazione dell'ente.

2.5.1 Le «operazioni di liquidazione»

Collegato a quanto appena detto è il tema dell'individuazione delle «operazioni di liquidazione» che rappresentano uno dei presupposti oggettivi del sorgere della responsabilità *ex* quarto comma, poiché, come visto, tale responsabilità sorge anche per atti estranei al formale procedimento di

¹³⁹ Cfr. COCIVERA, *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, *op. cit.*, pp. 1549 ss..

¹⁴⁰ Così MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, p. 73.

¹⁴¹ Vedi *supra* §2.4.2, *Il presupposto soggettivo*.

liquidazione volontaria. Da tempo la giurisprudenza della Suprema Corte ha disposto che tali atti liquidatori non fossero più identificabili solamente come quelli compiuti all'interno della procedura di liquidazione, ma anche le operazioni dissolutive del patrimonio aziendale, in un'ottica tecnica¹⁴². Di conseguenza, il termine «*liquidazione d'azienda*» andrebbe a designare la modalità di cessazione dell'attività d'impresa «*per il quale l'azienda viene disintegrata e viene convertito in denaro il suo capitale*»¹⁴³ o, in altre parole, «*quel complesso di atti [...] con il quale si procede alla liberazione degli elementi del patrimonio dalla soggezione al vincolo sociale per farli entrare [...] nel patrimonio di ogni socio*»¹⁴⁴. Il carattere comune alle due definizioni, che si pongono in linea con la prevalente letteratura tecnico-scientifica, è la conversione del valore dell'impresa (sia che questa venga scorporata e i singoli cespiti alienati o – cosa tutt'altro che rara – sia in caso di cessione dell'intera azienda a terzi) in denaro; c'è chi, accanto a questo obiettivo “immediato” identifica anche la finalità insita nelle operazioni di liquidazione del regolamento dei rapporti pendenti¹⁴⁵. L'opinione è, tuttavia, condivisibile fino ad un certo punto: se si intende, per «regolamento dei rapporti pendenti», il pagamento dei debiti in capo alla società, e questi vengano soddisfatti con il risultato dell'alienazione dell'azienda (alienata in blocco o dividendo le poste dell'attivo), *nulla quaestio*. Ma nell'ipotesi in cui, nell'ambito di una cessione d'azienda, non consti il consenso dei creditori *ex art. 2560 c.c.*¹⁴⁶ e l'alienante si debba ritenere solidalmente responsabile con l'acquirente per i debiti contratti prima della vendita dell'impresa, tale regolamento dei rapporti pendenti non avrebbe luogo, facendo così venire meno l'obiettivo identificato dalla dottrina sopra citata. Vista e accettata questa definizione, bisogna però effettuare i dovuti distinguo.

¹⁴² Cfr. Cass. 24 marzo 1981 n.1703.

¹⁴³ Così AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Torino, 1963, p. 163.

¹⁴⁴ Così FRÈ, *Società per azioni – Commentario del codice civile, op. cit.*, p. 684.

¹⁴⁵ Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp. 76.

¹⁴⁶ «1. L'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito. 2. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.»

Nel momento in cui un'azienda vende parte dei prodotti finiti che ha in magazzino, è innegabile la conversione di questi in liquidità (tralasciando l'ipotesi delle vendite a credito): liquidità che può, a ragion veduta, essere utilizzata per pagare eventuali debiti nei confronti di fornitori, personale, istituti di credito, etc., così come essere reinvestita nell'azienda per l'acquisto di nuove materie o immobilizzazioni. Se la nostra analisi si fermasse dove siamo arrivati, in caso di debiti d'imposta non soddisfatti nella prima fattispecie prevista dal quarto comma dell'art. 36 gli amministratori potrebbero essere ritenuti responsabili anche per operazioni del genere, del tutto "innocue" e funzionali al regolare svolgimento dell'attività d'impresa. Occorre quindi operare un discrimine, avvalendosi di un criterio che permetta di distinguere le operazioni a pieno titolo rientranti tra quelle "innocue" e quelle, invece, che possono rivelarsi pregiudizievoli per l'Erario e sulla base delle quali può farsi sorgere la responsabilità in esame: e riteniamo che il criterio possa essere quello della normalità¹⁴⁷. Questo criterio, per quanto diffusamente utilizzato, non ha mai trovato cristallizzazione legislativa, ed è perciò variamente declinato a seconda del contesto. Per quanto attiene all'analisi qui svolta, si dovrebbero considerare operazioni prive del criterio della normalità quelle che indicano la volontà di realizzare il più velocemente possibile le attività presenti nel patrimonio sociale; onde evitarne un'applicazione talmente generica da poter rendere questo criterio inutile, in più, è stata la Corte di Cassazione a descrivere nel tempo la declinazione che questo assume ai fini dell'accertamento della responsabilità degli amministratori. Questa deve emergere dalla valutazione complessiva degli atti posti in essere dall'organo amministrativo, con particolare attenzione alle operazioni di alienazione di beni sociali (e ai relativi tempi e modi di vendita) e

¹⁴⁷ Spesso nell'ordinamento giuridico si ricorre al criterio della normalità. Già nel Codice civile del 1942, nell'individuare l'imprenditore agricolo, l'art. 2135 faceva riferimento alla normalità per identificare le attività connesse (riferimento venuto a mancare con la riforma del settore agricolo del 2001). La Legge Fallimentare, nel disciplinare gli effetti del fallimento sugli atti pregiudizievoli ai creditori, fa poi riferimento agli "atti normali di gestione" e ai "pagamenti nei termini d'uso" al fine di differenziare gli effetti dell'azione revocatoria tra le varie categorie di atti.

con un occhio anche «*alla durata della società, alle previsioni dello statuto e al contenuto delle delibere assembleari*»¹⁴⁸.

Devono inoltre ritenersi escluse dalle operazioni a cui si riferisce il quarto comma dell'articolo 36 tutte quelle operazioni che, pur non avendo il carattere della normalità, vengono riconosciute e “consacrate” in operazioni formalmente riconosciute dalla legge: è il caso delle operazioni di ristrutturazione del debito *ex art. 182-bis* della Legge Fallimentare, di quelle funzionali ad un riassetto del gruppo di società e alle operazioni di trasformazione, fusione e scissione disciplinate nel Codice Civile (poiché queste operazioni comportano la sostituzione delle partecipazioni al capitale della società fusa, incorporata o scissa con quelle della o delle beneficiarie, il che è ben diverso dall'assegnazione di beni ai soci, sia formalmente che dal punto di vista degli effetti prodotti)¹⁴⁹.

2.5.2 «L'occultamento di attività sociali»

Il secondo comportamento degli amministratori che può portare al sorgere della loro responsabilità *ex art. 36* è, testualmente, «*l'occultamento di attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili*». L'occultamento in parola può avvenire secondo due modalità, come tra l'altro previsto dalla norma: può non intaccare le scritture contabili o può, al contrario, interessarle. Il primo caso è sicuramente il più problematico, poiché a sua volta si scinde in due fattispecie ulteriori: la svalutazione o totale omissione di poste dell'attivo o la sopravvalutazione di elementi passivi può, infatti, sia realizzarsi attraverso una reale sottrazione di beni dal patrimonio sociale, sia rimanendo solo “su carta”, andando a costituire riserve occulte¹⁵⁰. Il secondo, invece, quello in cui la

¹⁴⁸ Cfr. Cass. 27 marzo 1985 n. 2145.

¹⁴⁹ Sul punto cfr. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, *op. cit.*, pp. 73 ss..

¹⁵⁰ Per “riserve occulte” si intendono le somme non dichiarate in bilancio ma presenti all'interno del patrimonio sociale che derivano dall'iscrizione fittizia di elementi dell'attivo o dall'omissione di passività. Dal punto di vista economico si possono considerare come un illecito autofinanziamento, mentre sotto l'aspetto legale queste possono integrare il reato di “false comunicazioni sociali” a norma degli artt. 2621 e 2622 del Codice Civile. Un'altra modalità di realizzazione di riserve occulte passa attraverso la sottovalutazione di attività o,

contabilità aziendale risulta alterata o comunque non redatta secondo le indicazioni del Codice Civile, è caratterizzato dalla sottrazione da parte dell'amministratore di beni materiali della società: tale azione va a ledere la possibilità di soddisfazione degli interessi dell'Erario se ne preclude la soddisfazione, e a tal fine non rileva la destinazione dei beni sottratti. Come per quanto riguarda la responsabilità sancita in capo ai liquidatori dal primo comma dell'articolo, la sussistenza di una o entrambe le due fattispecie citate dal quarto comma non è condizione sufficiente a far sorgere la responsabilità *ex art. 36* nei confronti degli amministratori: si fa notare in dottrina (pure sulla scorta di pronunce giurisprudenziali¹⁵¹) che anche qui l'esistenza di un credito per imposte insoluto riveste un ruolo fondamentale, in quanto gli artifici contabili menzionati *«assumono rilevanza [...] a condizione che ne segua una liquidazione che lasci insoddisfatto un credito per imposte»*¹⁵². Si prospetta dunque un obbligo nei confronti degli amministratori di ampia portata, che impone loro di non mettere in atto condotte che possano essere pregiudizievoli per i creditori: se tale obbligo, per quanto concerne i rapporti con la società, può ravvisarsi nel principio cardine dell'esercizio dell'attività di impresa in forma associata, per il quale il patrimonio è destinato in prima battuta al soddisfacimento dei debiti e poi ai soci, ai quali

viceversa, sopravvalutazione di passività: la creazione di riserve di questo tipo è sicuramente più vantaggiosa (da un mero punto di vista manageriale) rispetto alla costituzione di riserve palesi (a norma di legge), poiché possono essere utilizzate dagli amministratori senza doverne dar conto ad altri soggetti. La *ratio* dietro la costituzione di questo tipo di riserve può risiedere nella volontà di "normalizzazione" dei dividendi (in modo da poter garantire in linea di massima lo stesso dividendo agli azionisti anche in periodi di ristrettezze senza dover attingere dalle riserve legalmente costituite) o in quella di voler "nascondere" una parte della ricchezza ai soci e ai dipendenti, che potrebbero, sulla base dei risultati raggiunti, richiedere che una maggior percentuale degli utili venga destinata loro o aumenti di stipendio. Tali riserve non integrano la fattispecie di reato vista per la prima categoria di riserve occulte, ma costituiscono comunque illecito infrangendo il disposto dell'art. 2423 c.c., che prescrive che la situazione patrimoniale della società sia rappresentata in modo veritiero e corretto nel bilancio d'esercizio.

¹⁵¹ Cfr. Comm. Trib. Centr. n. 2302/1994, per la quale in caso di occultamento di attività al quale segua comunque il versamento integrale dell'imposta non sorge la responsabilità dell'amministratore, *«trattandosi di omissioni esplicitamente sanzionate dal D.P.R. 29 settembre 1973 n.600»* agli artt. 46 e 51.

¹⁵² Così RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., p. 75.

verrà riconosciuto il risultato netto della gestione¹⁵³, nei rapporti tra amministratori e terzi (Erario compreso) questo obbligo può essere ricondotto alla categoria già analizzata degli “obblighi di protezione”, anche in relazione al dovere di contribuzione costituzionalmente sancito nell’art. 53 Cost.¹⁵⁴.

Bisogna infine dar conto di una lettura particolarmente garantista, ma con la quale sentiamo di essere d’accordo, in merito al dato di ordine temporale, il quale può, in un primo momento, confondere: sembrerebbe infatti, dalla lettura della norma, che il limite di due periodi di imposta anteriori alla messa in liquidazione debba operare solamente per quanto riguarda le operazioni di liquidazione messe in atto dagli amministratori, non anche nei confronti degli occultamenti di attività sociali. Si potrebbe così arrivare alla conclusione estrema per cui qualsiasi occultamento di beni sociali farebbe sorgere la responsabilità degli amministratori verso il Fisco: da questa ipotesi si discosta nettamente autorevole dottrina già ricorrentemente citata, sostenendo che la limitazione a due periodi d’imposta precedenti alla formale messa in liquidazione debba operare per entrambe le fattispecie evasive considerate nel quarto comma¹⁵⁵. L’art. 36, infatti, riconosce all’Amministrazione Finanziaria poteri di autotutela anche in casi (come quello degli occultamenti di cui si sta parlando) per i quali già è competente il giudice ordinario: una certa esigenza di garantismo impone che questa sottrazione di potere all’autorità giudiziaria ordinaria – che rimane tuttavia competente se le azioni degli amministratori possono configurare reato – sia circoscritta nel tempo.

¹⁵³ Così NICCOLINI, «L’accantonamento delle somme necessarie a pagare i creditori nella liquidazione delle società», in *Giur. dir. comm.*, 2001, I, pp. 674 ss..

¹⁵⁴ Vedi nuovamente RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, *op. cit.*, p. 76.

¹⁵⁵ Cfr. ampiamente MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall’art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp. 79 ss..

2.6 La responsabilità in capo ai soci o associati sancita dal terzo comma dell'articolo 36

«I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento dell'imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile»

Se per quanto riguarda le responsabilità in capo ai liquidatori e agli amministratori descritte nei commi 1, 2 e 4 dell'art. 36 la disciplina non si allontana eccessivamente dalle norme previgenti, ma si limita ad apportare qualche innovazione (pur se di notevole portata), il terzo comma dell'articolo chiama in causa *«i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione»*, che si ritengono responsabili per il pagamento delle imposte nei limiti del valore dei beni che hanno ricevuto: la *ratio* di questa figura di responsabilità introdotta dal D.P.R. 602/73 è ravvisabile nel principio, espresso dall'art. 2041 c.c., che vieta l'ingiustificato arricchimento. La norma qui richiamata sembra essere perfettamente complementare ai commi dei quali si è dato conto nelle pagine precedenti, andandosi ad “incastrare” perfettamente con le responsabilità dei soggetti presi in considerazione dall'articolo: si può a buon conto ritenere, stando alla lettera del terzo comma, che la responsabilità in capo ai soci qui delineata sia dipendente da quella dei commi 1, 2 e 4, e che il presupposto di questa si debba rinvenire nel verificarsi dei presupposti necessari al sorgere delle responsabilità in capo ai liquidatori, siano essi formali o di fatto (e quindi gli amministratori che hanno compiuto operazioni di liquidazione).

Lettura parzialmente contraria è quella che non ritiene le responsabilità collegate, sostenendo che la responsabilità dei soci sia autonoma da quella dei soggetti richiamati in quanto per i primi sorgerebbe a titolo di arricchimento, mentre per i secondi per fatto proprio: si sostiene quindi la ragionevolezza del beneficio di preventiva escussione, per quanto questo non sia previsto dalla legge, da parte dell'Amministrazione Finanziaria non solo nei confronti della società, ma anche verso i liquidatori o gli amministratori, prima che i soci possano essere chiamati a rispondere dei debiti d'imposta non soddisfatti¹⁵⁶. La differenza di carattere tra la responsabilità dei soci e quelle delle quali si è dato conto nei paragrafi precedenti è confermata inoltre dal fatto che i primi sono, proprio per l'ingiustificato arricchimento di cui hanno beneficiato, tenuti a corrispondere all'Erario solo i beni o le somme ricevute nei limiti¹⁵⁷ di quelle che sarebbero state versate in caso di corretto adempimento tributario da parte dei soggetti incaricati, facendo venir meno il carattere sanzionatorio della responsabilità, realizzando il rispetto del principio di capacità contributiva¹⁵⁸.

Quanto appena detto può però trovare eccezione nell'eventualità in cui i beni vengano assegnati in conseguenza di una manifestazione di volontà in tal senso dei soci: se questi non possono rispondere per fatto proprio, ai sensi di ciò che dispongono gli artt. 1176, comma 2, e 1218 c.c. in merito alla disciplina dell'inadempimento delle obbligazioni, ne rispondono amministratori e liquidatori, in quanto dare seguito alle deliberazioni dei soci che comporterebbero la distrazione di risorse per il soddisfacimento dei debiti d'imposta integrerebbe una condotta contraria al canone di diligenza

¹⁵⁶ Cfr. ampiamente RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, *op. cit.*, pp. 78 ss..

¹⁵⁷ Sulla quantificazione dell'importo del rimborso per ciò che riguarda la fattispecie dell'assegnazione di beni in natura, per BELLI CONTARINI in «La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione di soggetti passivi Ires», in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pp. 931 ss. si dovrebbe ricorrere al criterio del “valore normale” riferito al momento nel quale si è verificata l'assegnazione; contrariamente, e quindi determinando il valore dei beni ricevuti nel momento in cui l'Erario riscuote le somme dal socio, questo potrebbe venire escusso oltre il limite posto dal comma 4 dell'art. 36, in virtù di possibili rivalutazioni o incrementi di valore occorsi al bene nel periodo in cui era compreso nel patrimonio del socio.

¹⁵⁸ Cfr. BODRITO, «Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73», *op. cit.*, p. 1057.

professionale prescritto dal secondo comma dell'art. 1176. Il fatto che i soci siano coinvolti nel fatto proprio di amministratori o liquidatori porta la dottrina a ritenere che questi non possano beneficiare della preventiva escussione del patrimonio sociale e dei responsabili in prima persona, ma ne risponderebbero solidalmente e in maniera paritetica nei limiti di quanto dovuto all'Erario¹⁵⁹.

Quanto all'aspetto temporale della norma, la responsabilità dei soci sorge nel caso in cui i presupposti si siano verificati «*negli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione*» e nel periodo della liquidazione stessa: per “messa in liquidazione” è da intendersi l'apertura formale del procedimento di liquidazione volontaria¹⁶⁰. Da ciò consegue che le assegnazioni di beni sociali o somme che avvengono nell'ambito della “liquidazione di fatto” operata dagli amministratori non dovrebbero far sorgere la responsabilità *ex terzo* comma in capo ai soci o agli associati, ma solo, in caso queste assegnazioni si configurino come “operazioni di liquidazione” (del carattere delle quali è stato detto nelle pagine precedenti)¹⁶¹, quella prevista dal quarto comma nei confronti degli amministratori – liquidatori di fatto.

¹⁵⁹ Cfr. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, *op. cit.*, pp. 82 ss..

¹⁶⁰ Così espressamente MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, p. 75: «[...] la formale nomina dei liquidatori (ovvero, nel linguaggio legislativo, la “messa in liquidazione” della società) [...]»; CAPOLUPO, «Liquidazione soggetti IRES: la responsabilità tributaria dei soci e associati», in *Il Fisco*, 2010, n. 26, pp. 4091 ss..

¹⁶¹ Vedi *supra* §2.5.1, *Le «operazioni di liquidazione»*.

2.7 Il quinto e il sesto comma dell'art. 36 e i profili procedurali delineati nella norma: (a) accertamento e (b) tutela del destinatario dell'atto

«La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 .

Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'art. 39.»

(a) Se i primi quattro commi dell'art. 36 disciplinano le responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, il comma 5 e il comma 6 delineano i profili procedurali legati a queste responsabilità, risolvendo, in parte, le criticità ravvisate in dottrina nel vigore della disciplina previgente. Nel silenzio dell'art. 265 del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645 infatti, come si è già avuto modo incidentalmente di vedere¹⁶², lungamente la dottrina si era interrogata sul carattere fiscale o civile della responsabilità sancita in capo ad amministratori e liquidatori: riassumendo brevemente le posizioni – poiché ormai il dibattito è stato risolto proprio dal quinto comma dell'art. 36 – una parte della dottrina, fautrice della tesi della natura fiscale della responsabilità in esame, riteneva che la valutazione della sussistenza della stessa dovesse essere effettuata dall'Amministrazione Finanziaria esercitando i propri poteri di autotutela poiché, con un occhio alla *sedes materiae*, nascendo tale responsabilità da una norma di carattere tributario, il processo di accertamento dovesse atteggiarsi nei modi accertativi delle altre obbligazioni tributarie (non mancavano divisioni anche all'interno di questa corrente di pensiero, tra chi riteneva che del potere di accertamento fosse investito l'intendente di finanza e chi, al contrario, l'ufficio distrettuale delle imposte); fautori della tesi opposta guardavano con occhio critico il fatto che, in mancanza dell'intervento dell'autorità giudiziaria ordinaria, il diritto di difesa del liquidatore venisse compromesso, e sostenevano quindi che

¹⁶² Vedi *supra* §2.1, *Profili evolutivi della norma*, nota 5.

la responsabilità in oggetto dovesse essere accertata secondo i procedimenti propri della responsabilità civilistica¹⁶³. Coerentemente con la riforma degli anni Settanta, che ha ricondotto la competenza in materia sanzionatoria agli uffici delle imposte, a questi è stata ricondotta anche la competenza ad accertare le responsabilità emergenti dall'art. 36¹⁶⁴, risolvendo così il dibattito dottrinario; dal 2001, in ottemperanza alla l. 8 marzo 1999 n. 50 (cd. "legge Bassanini *quater*"), gli uffici delle imposte sono stati sostituiti dall'Agenzia delle Entrate.

La responsabilità del liquidatore o dell'amministratore deve essere, stando alla lettera della norma, «*accertata con atto motivato*»: non sembra essere sufficiente un semplice ruolo, ma dovrebbe essere emesso, «al termine di una procedura iniziata con la contestazione dei fatti al presunto responsabile», un avviso di accertamento, a volte denominato "atto di responsabilità" da parte dell'Agenzia, che motivi nello specifico non solo i presupposti dai quali deriva la responsabilità disciplinata nell'art. 36, ma anche che dimostri che l'obbligazione principale (il debito d'imposta) sia reale e definitiva¹⁶⁵. Come si avrà modo di vedere in seguito¹⁶⁶, l'atto di accertamento della responsabilità ai sensi dell'art. 36 è un atto diverso da quello di accertamento del tributo, e trae origine da una specifica situazione nella quale si ravvisano un credito per imposte non soddisfatto e, dall'altro lato, un debito equivalente in capo al soggetto obbligato di somma determinata; l'atto di accertamento della responsabilità, dunque, non

¹⁶³ Per una rassegna storica della dottrina sull'argomento, cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp. 40 ss. e FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», *op. cit.*, pp. 264 ss.. Nello specifico, a favore del carattere fiscale della responsabilità cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, s.d., n. 29 e 30, pp. 157 ss., GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 215 e BOMPANI, «Accertamento della responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte», *op. cit.*, pp. 811 ss., mentre in senso contrario ROMANELLI, «L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società», *op. cit.*, pp. 207 ss.

¹⁶⁴ Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti procedurali», 1984, *Rassegna tributaria*, I, p. 35.

¹⁶⁵ Cfr. BODRITO, «Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73», *op. cit.*, p. 1057.

¹⁶⁶ Vedi *infra* 2.8.1, (a) *La natura autonoma o dipendente della responsabilità come punto di partenza per la* (b) *determinazione del dies a quo dal quale il Fisco può far valere le proprie pretese*

accerta il debito tributario, ma solamente la sussistenza della responsabilità in capo ai soggetti previsti nel primo (liquidatori), nel secondo, nel quarto (entrambi relativi agli amministratori) e nel terzo (soci o associati) comma dell'art. 36¹⁶⁷.

(b) Si può dire che il sesto e ultimo comma dell'articolo recepisca le istanze dottrinali di cui si è dato conto poc'anzi in merito alla possibile lesione del diritto di difesa del soggetto responsabile nel caso in cui la competenza ad accertarne la responsabilità fosse stata riconosciuta agli organi amministrativi anziché a quelli giudiziari, ammettendo il ricorso avverso l'atto di accertamento davanti al giudice tributario da parte del soggetto cui l'atto è destinato.

Il comma cita, in un primo momento, l'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, «*Revisione della disciplina del contenzioso tributario*», e successivamente il primo comma di un altro “articolo 39”, senza fornire coordinate precise per l'individuazione: se ad una prima lettura potrebbe sembrare lecito operare un'identità tra i due articoli citati¹⁶⁸, è opportuno chiarire che sembra più logico che il secondo rimando operi nei confronti dell'art. 39 dello stesso D.P.R. 602, rubricato «*Sospensione amministrativa della riscossione*»¹⁶⁹. Il rimando al D.P.R. 636 manca di giustificazione sia dal punto di vista formale e della tecnica legislativa (in quanto non sembra accettabile, in un atto legislativo, effettuare un rimando ad un articolo contenuto in un'altra fonte senza specificare a quale fonte ci si riferisca, fosse anche la Costituzione e i suoi principi fondamentali) sia dal punto di vista sostanziale, poiché, essendo dettato all'intero della disciplina del contenzioso tributario, l'art. 39 del D.P.R.

¹⁶⁷ Cfr. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, op. cit., pp. 112 ss..

¹⁶⁸ A sostegno di questa tesi cfr. COCIVERA, *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, op. cit., p. 1552

¹⁶⁹ «1. Il ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione. 2. Sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale si applicano gli interessi al tasso del 4,5 per cento annuo.»

636/1972 trova applicazione in ciascun contenzioso senza bisogno di espressa previsione. Mediante il rinvio all'art. 39 dello stesso decreto 36, invece, si deroga in maniera straordinaria e per certi versi implicita¹⁷⁰ al principio per il quale ad un atto di accertamento dovrebbe seguire un titolo esecutivo intestato agli stessi destinatari: così facendo, il legislatore mette sullo stesso piano i soggetti in capo ai quali sorge la responsabilità per il mancato pagamento delle imposte dirette e il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.

2.8 La questione in merito alla prescrizione o alla decadenza del potere di accertamento da parte dell'Erario e le conseguenze sulle ulteriori considerazioni inerenti al carattere della responsabilità

Il dibattito in merito alla prescrizione o alla decadenza delle pretese erariali, sorto nel vigore dell'art. 265 e sviluppato ulteriormente dopo l'entrata in vigore dell'art. 36 del D.P.R. 602/73, ci permette di raccordare alcune delle teorie delle quali si è dato conto in questo secondo capitolo (e che sono state, alternativamente, accolte o criticate da chi scrive) e di preparare il terreno per ulteriori considerazioni che saranno svolte nelle pagine seguenti; la questione si rivela interessante, se non cruciale, anche per quanto riguarda l'estensione temporale operata dal comma 4 dell'art. 28 del d.lgs. 174 del 2014, che sarà approfondita successivamente insieme alle altre modifiche apportate dal decreto.

Diffusamente si è parlato dell'art. 265 del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645 e delle analogie e differenze con la norma che evolve da questo per dettare una disciplina più completa e organica, ovverosia l'art. 36: tra le differenze, una delle più significative è che, mentre il 265 non dettava il procedimento da seguire per l'accertamento dell'eventuale responsabilità del liquidatore o dell'amministratore (in quanto, e questa è una delle altre grandi differenze tra le due norme, non era prevista la responsabilità dei soci disciplinata al terzo comma dell'art. 36), nel testo del 1973 la lacuna viene colmata dalle previsioni del quinto comma.

¹⁷⁰ Se, infatti, al fine di perseguire i soggetti citati questi dovessero essere anticipatamente iscritti a ruolo, concedere la possibilità di ricorrere contro l'atto di accertamento rappresenterebbe un passaggio superfluo.

Nel vigore del primo la dottrina riteneva che le pretese dell'Amministrazione Finanziaria dovessero essere sottoposte a termine prescrizionale, come corollario della tesi, largamente condivisa, per la quale la responsabilità sancita dall'art. 265 si sarebbe dovuta qualificare come civilistica¹⁷¹, e non fiscale. La nuova normativa ha invece promosso elaborazioni più sofisticate e complesse, che, ancora una volta, si sono risolte in due orientamenti differenti.

Una parte della dottrina¹⁷², fautrice del carattere civilistico della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, si interrogava su quanto il disposto del quinto comma potesse influire sul punto, ventilando la possibilità che l'aspetto procedimentale dell'istituto, sovrapponendosi e in parte adombrandone gli aspetti sostanziali, potesse modificare le conclusioni alle quali si era pervenuti; tuttavia, questa dottrina operava un ampliamento del rimando effettuato all'art. 60 del D.P.R. 600/1973, ricomprendendo in questo anche gli artt. 41 e seguenti¹⁷³, compreso l'art. 43. Questo, rubricato «*Termine per l'accertamento*», dispone che l'avviso di accertamento deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quando la dichiarazione fosse è stata presentata o, in caso di mancata presentazione, entro il 31 dicembre del settimo anno (sesto, nella versione originale)¹⁷⁴ da quando questa avrebbe dovuto

¹⁷¹ Cfr. DOLFIN, «Natura della responsabilità in proprio dei liquidatori e termine di prescrizione applicabile», in *Rass. trib.*, 1978, I, pp. 15 ss. e FAOLILLO, «Sull'inizio della prescrizione dell'azione contro i liquidatori delle società di capitali per il mancato pagamento delle imposte dirette», in *Giur. comm.* 1978, II, pp. 302 ss..

¹⁷² Cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti procedurali», *op. cit.*, pp. 84 ss.

¹⁷³ Gli artt. 41 e 41-bis disciplinano le categorie di accertamento, nello specifico quello d'ufficio, se la dichiarazione non viene presentata o se è nulla, e quello parziale (o di rettifica), che mira all'individuazione di redditi non dichiarati (totalmente o parzialmente. L'art. 42, invece, delinea le modalità attraverso le quali il contribuente deve essere messo a conoscenza, tramite notifica, degli accertamenti d'ufficio o parziali nei suoi confronti.

¹⁷⁴ L'articolo ha subito numerose modifiche nel tempo: nella versione del 1999 i termini vengono ridotti a quattro anni nel caso in cui la presentazione sia stata presentata e cinque nel caso di mancata presentazione, mentre la versione del 2006 introduce un nuovo comma (il terzo) che dispone che «*in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione*». La modifica del 2015 integra questa aggiunta con la previsione che «*il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi*

essere presentata, a pena di decadenza. Così facendo, oltre a caldeggiare l'adozione di un termine di decadenza anche per l'accertamento *ex art.* 36, si concludeva che con tali espresse previsioni il legislatore avesse voluto dettare una disciplina dell'accertamento previsto dal quinto comma che ricalcasse le disposizioni previste per l'accertamento degli obblighi tributari senza andare ad intervenire sul contenuto sostanziale della norma, anche in risposta alla necessità di rendere più concreta la disciplina procedimentale recata dall'art. 36. Per evitare dunque che piano sostanziale e piano procedimentale si sovrapponevano, sconfessando anche le conclusioni in merito alla natura civilistica della responsabilità, questa parte della dottrina sosteneva che il legislatore avesse espressamente disciplinato l'accertamento della responsabilità in capo ai liquidatori, agli amministratori e ai soci al fine di evitare che le considerazioni in merito al procedimento accertativo "fagocitassero" quelle sul contenuto sostanziale della norma, portando a riconoscere detta responsabilità come fiscale.

Dottrina più recente invece, sulla scorta di sentenze della Corte di Cassazione emanate negli ultimi anni¹⁷⁵, ritiene che si debba applicare il termine di prescrizione di dieci anni previsto dall'art. 2946 c.c.: l'orientamento della Suprema Corte, si è infatti avuto modo di vedere, è che la responsabilità in esame non abbia carattere extracontrattuale, ma che sorga *ex lege* per liquidatori e amministratori per l'inadempimento dei propri obblighi e per i soci a causa del divieto di ingiustificato arricchimento¹⁷⁶.

precedenti». Nella versione attuale, in vigore dall'inizio del 2016, il terzo comma scompare e i termini di decadenza si assestano sui cinque e sette anni a seconda della situazione.

¹⁷⁵ Cfr. Cass. 11 maggio 2012 n. 7327, Cass. 27 aprile 2016 n. 8334 e Cass. 5 agosto 2016 n. 16446.

¹⁷⁶ Questo orientamento emerge chiaramente da Cass. 15 ottobre 2001 n. 12546, nella quale la Corte stabilisce che l'Amministrazione Finanziaria possa invocare la responsabilità del liquidatore entro il termine decennale di prescrizione, «*non essendo la stessa equiparabile a quella derivante dalla responsabilità verso i creditori, di cui agli artt. 2394 e 2456 del codice civile, né qualificabile come coobbligazione dei debiti tributari, ma riconducibile alle norme degli artt. 1176 e 1218 del codice civile*».

2.8.1 (a) La natura autonoma o dipendente della responsabilità come punto di partenza per la (b) determinazione del *dies a quo* dal quale il Fisco può far valere le proprie pretese

(a) Che si propenda per l'una o l'altra delle ipotesi affrontate nel paragrafo precedente, al fine di determinare il momento dal quale l'Erario può esercitare le proprie pretese è necessario compiere una nuova analisi in merito alla natura delle responsabilità che scaturiscono dall'art. 36; se infatti è innegabile che, non essendo mai menzionata nella norma la cancellazione della società dal registro delle imprese, non si può far coincidere con questa tale momento, è d'altra parte inevitabile interrogarsi in merito al carattere di dipendenza o indipendenza di dette responsabilità dall'accertamento per il debito d'imposta nei confronti del soggetto passivo, vale a dire la società partecipata, amministrata o "liquidata" dai soggetti coinvolti nelle previsioni dell'articolo 36 del D.P.R. 602 del 1973.

Vigente l'art. 265 dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa erano pressoché unanimi nell'affermare che l'obbligazione in capo ai liquidatori e agli amministratori, pur non avendo la caratteristica della solidarietà con l'obbligazione tributaria in capo alla società, fosse legata a questa da uno stringente vincolo di dipendenza, cosicché prima dell'accertamento della responsabilità dei soggetti *ex art. 265* il debito fiscale sarebbe dovuto essere reso certo sia nell'*an* che nel *quantum*, andando a costituire, si può dire, un ennesimo presupposto della responsabilità dei liquidatori o degli amministratori¹⁷⁷. Altra dottrina invece sosteneva che l'obbligazione dei liquidatori e degli amministratori, avendo la fonte in un atto illecito, fosse distinta e indipendente dal rapporto d'imposta tra la società e l'Erario, e che questo avrebbe potuto far valere le proprie pretese nei confronti dei soggetti menzionati indipendentemente dalla notifica di accertamenti o eventuali iscrizioni a ruolo della società¹⁷⁸. Le

¹⁷⁷ Questo quanto emerge dalla ricostruzione proposta da FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», *op. cit.*, pp. 265 ss..

¹⁷⁸ Cfr. TESAURO, «La responsabilità fiscale dei liquidatori», in *Giur. comm.*, 1977, p. 429; PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, pp. 131 ss..

due teorie trovarono spazio anche nel dibattito in merito all'art. 36, estendendo le considerazioni effettuate anche alle nuove fattispecie introdotte, la responsabilità dei soci e quella degli amministratori che abbiano messo in atto operazioni di liquidazione¹⁷⁹. Nonostante le accezioni di “dipendente” o “autonoma” che si riconoscono alla responsabilità nei due orientamenti dei quali si è dato conto, bisogna rilevare come un barlume di dipendenza sussista comunque, poiché l'obbligazione in capo agli amministratori e ai liquidatori non potrebbe prescindere dal verificarsi dei presupposti d'imposta in capo alla società: la differenza tra le due impostazioni può quindi essere ricondotta alla necessità che questi presupposti vengano consacrati in un atto formale prima di procedere contro i soggetti responsabili a norma dell' art. 36 o meno.

I fautori della tesi della responsabilità autonoma muovono dall'esigenza di interpretare la disciplina tributaria guardando ai principi che si possono desumere da quella civilistica: posto che l'art. 2280 c.c. impone ai liquidatori l'obbligo di accantonare le somme necessarie a soddisfare gli interessi dei creditori prima di procedere ad eventuali distribuzioni ai soci, l'obbligo di pagare i debiti d'imposta sancito nell'art. 36 viene interpretato come obbligo di accantonare le somme per far fronte alle pretese del Fisco¹⁸⁰, pretese che, peraltro, sorgerebbero nel momento nel quale si verifica il presupposto impositivo (poiché, dalla lettera della norma, si evincerebbe come le imposte da pagare siano quelle “dovute” e non, come invece espressamente previsto in altri articoli come il 32 dello stesso decreto, quelle “iscritte o iscrivibili a ruolo”). La tesi opposta invece si conforta dell'esigenza di garantire certezza al contribuente, garantendo il rispetto delle disposizioni riguardanti l'accertamento del debito fiscale, in particolar modo quando questo accertamento abbia riflessi su soggetti differenti dall'obbligato principale. Gli elementi a favore di questa seconda tesi sono principalmente di ordine testuale, in quanto il rinvio effettuato nel sesto comma dell'art. 36 verso il primo comma dell'art. 39 dello stesso decreto, e l'inclusione dei soggetti

¹⁷⁹ Per l'applicazione estensiva dell'art. 265 del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645 cfr. Cass. 24 marzo 1981 n. 1703, Cass. 14 gennaio 1981 n. 328 e Cass. 3 giugno 1978 n. 2766.

¹⁸⁰ Cfr. TESAURO, «La responsabilità fiscale dei liquidatori», *op. cit.*, p. 432; GALLO, «Liquidatori di società. Responsabilità fiscale», in *il fisco*, 1982, pp. 2364 ss..

considerati nell'art. 36 nel primo comma dell'art. 53, sempre del D.P.R. 602/1973, implicherebbero che l'accertamento a carico di liquidatori, amministratori o soci possa avvenire solamente in seguito all'iscrizione a ruolo della società¹⁸¹.

(b) Dal carattere che si accorda alla responsabilità dei soggetti citati nella norma deriva quindi l'individuazione del momento dal quale l'Amministrazione Finanziaria può far valere le proprie pretese nei confronti di questi *ex art. 36*.

Se si accoglie la tesi della "responsabilità autonoma", questo momento è da ritenere il compimento di atti potenzialmente lesivi del Fisco, nello specifico il mancato accantonamento delle somme volte al soddisfacimento delle pretese erariali: il «compimento di atti potenzialmente lesivi del Fisco», però, può avvenire in un lasso di tempo molto lungo, rendendo l'individuazione precisa di tale momento estremamente complicata. Per ovviare a questa difficoltà possono essere combinati il dettato dell'art. 2394 c.c., per cui i creditori sociali (in questo caso l'Erario) possono agire nei confronti degli amministratori dal momento nel quale il patrimonio della società risulta incapiente per il soddisfacimento dei crediti, e l'orientamento giurisprudenziale che individua nella concreta produzione di un danno all'Erario il *dies a quo* di decorrenza in questione¹⁸².

Se invece, come sembra preferibile dall'analisi svolta, si accetta la tesi della "responsabilità dipendente" dell'obbligazione, il termine decadenziale deve farsi decorrere dall'atto che rende certo, liquido ed esigibile il debito per imposte dirette inadempite, ai sensi dell'art. 2935 c.c.¹⁸³, il quale stabilisce che «*la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere*». Questa soluzione risponde anche all'esigenza di certezza nel corretto

¹⁸¹ Per la ricostruzione degli orientamenti dottrinari dei quali si è dato conto, e diffusamente sul tema della responsabilità autonoma o dipendente, cfr. MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti procedurali», *op. cit.*, pp. 89 ss..

¹⁸² Cfr. Cass. 25 luglio 1979 n. 4415, e in dottrina PAOLA, «In tema di prescrizione dell'azione di responsabilità contro gli amministratori di una società di capitali fallita», in *Il fallimento*, 1979, pp. 648 ss..

¹⁸³ Per interpretazione costante l'art. 2935 c.c. si ritiene valido anche in ipotesi di decadenza.

svolgimento dei rapporti tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente, che non trova invece adeguata tutela nella tesi della responsabilità autonoma.¹⁸⁴

¹⁸⁴ Cfr. nuovamente MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», *op. cit.*, pp. 85 ss..

CAPITOLO 3

LE MODIFICHE DEL D.LGS. N. 175/2014, «DECRETO SEMPLIFICAZIONI FISCALI»

3.1 La riforma della disciplina dettata dall'art. 36 del D.P.R. 602/1973 attraverso le disposizioni del d.lgs. 175/2014

La disciplina che abbiamo avuto modo di vedere e analizzare nel capitolo precedente, recata dall'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, è rimasta immutata (sia in quanto a sostanza che per quanto riguarda la lettera stessa della norma) per un trentennio, finché nel 2014 il cosiddetto decreto «Semplificazioni fiscali» non è intervenuto pesantemente, modificandone in maniera consistente alcuni aspetti e altri in maniera meno incisiva: questo non solo attraverso la modifica letterale di alcuni commi, ma anche attraverso nuove previsioni legislative le quali, nonostante non siano state integrate direttamente nella norma, influiscono profondamente sulla disciplina della responsabilità fiscale dei liquidatori, degli amministratori e dei soci vista nel capitolo precedente. L'iter di riforma dell'art. 36 inizia l'11 marzo 2014, quando il Parlamento, con la legge n. 23, delega al Governo Renzi i poteri per riformare il sistema fiscale al fine di renderlo più equo, trasparente e orientato alla crescita¹⁸⁵; la delega si concreta nell'emanazione del d.lgs. 21 novembre 2014 n. 175, «Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata» il quale, oltre ad introdurre nel Capo I appunto il modello 730 precompilato per i lavoratori dipendenti e i pensionati, semplifica e snellisce gli adempimenti ai quali sono tenuti i soggetti Irpef e Ires e quelli relativi alle procedure per i rimborsi fiscali (al Capo II), in attuazione

¹⁸⁵ Così espressamente il titolo della legge 11 marzo 2014 n. 23, «*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*», in G.U. 12 marzo 2014 n. 59.

dell'art. 7 della legge 23/2014¹⁸⁶. Nell'insieme delle modifiche apportate dal decreto (aumento dei periodi d'imposta di osservazione per le società in perdita sistemica dai tre della disciplina previgente a cinque, innalzamento della soglia oltre la quale è obbligatorio comunicare le operazioni effettuate con i Paesi iscritti nella *black list* da cinquecento euro a diecimila euro, eliminazione della responsabilità solidale negli appalti per le ritenute fiscali, *et cetera*), quelle che interessano la disciplina dell'art. 36 del D.P.R. 602/1973, e di riflesso la nostra analisi, sono disposte dall'art. 28 del d.lgs. 175/2014, e nello specifico dai commi quarto, quinto e settimo della norma.

3.1.1 L'articolo 28 del d.lgs. 175/2014, «Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di obblighi tributari»

Le previsioni dell'articolo 28 riguardano una serie eterogenea di fattispecie riscontrabili all'interno della disciplina fiscale, e non sembra funzionale alla nostra analisi riportarlo per esteso. Basterà dire che i commi 1 e 2 intervengono sugli appalti, il primo abrogando le disposizioni in merito alla responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore per il versamento delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente (contenute nell'art. 35, commi 28, 28-*bis* e 28-*ter* del d.l. 4 luglio 2006 n. 223), il secondo intervenendo

¹⁸⁶ Il d.lgs. 175 del 2014 è così suddiviso: Capo I – Semplificazioni per le persone fisiche (introduce e disciplina la dichiarazione precompilata, la trasmissione delle certificazioni all'Agenzia delle Entrate da parte del sostituto d'imposta, modifica la disciplina in materia di successioni e addizionali locali); Capo II – Semplificazioni per i rimborsi (modifica e semplifica le procedure per richiedere e riscuotere i rimborsi IVA e per i crediti d'imposta); Capo III – Semplificazioni per le società (modifica la disciplina delle società in perdita sistemica, della comunicazione dell'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale e delle operazioni straordinarie effettuate da società di persone); Capo IV – Semplificazioni riguardanti la fiscalità internazionale (modifica le soglie per la comunicazione delle operazioni con Paesi codd. "paradisi fiscali" e altri aspetti dei rapporti con enti e società che non hanno sede legale o amministrativa nel territorio della Repubblica); Capo V – Eliminazione di adempimenti superflui (razionalizza alcuni obblighi tributari, elimina la necessità dell'autorizzazione del MEF per l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili); Capo VI – Semplificazioni e coordinamenti normativi (raccorda la definizione di "prima casa" ai fini IVA con quella del registro, modifica parte della disciplina sulle spese di rappresentanza e sponsorizzazione, e semplifica ulteriori aspetti della disciplina fiscale).

sulle disposizioni dell'art. 29, comma 2, del d.lgs. 10 settembre 2003 n. 276, integrandole con la previsione che il committente dell'appalto che sia convenuto in giudizio con l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori, in caso abbia provveduto al pagamento ai lavoratori dei trattamenti retributivi, sia tenuto, se previsto, ad assolvere anche gli obblighi del sostituto d'imposta individuati nel D.P.R. 600 del 1973. Il terzo comma dell'articolo, invece, al fine di rendere più efficaci gli strumenti per contrastare gli inadempimenti in materia di ritenute, dispone che l'INPS provveda a fornire mensilmente all'Agenzia delle Entrate le posizioni contributive dei dipendenti gestite dall'Istituto in modo da semplificare il controllo da parte dell'Agenzia del corretto adempimento degli obblighi in capo al datore di lavoro per le ritenute a titolo d'acconto per l'Irpef. Il comma 6, infine, stabilisce che l'entrata in vigore delle disposizioni dei commi 4 e 5 non faccia sorgere altri obblighi dichiarativi o obblighi diversi da quelli già in vigore. Per quanto riguarda i commi che intervengono sulla disciplina dettata dall'art. 36 del D.P.R. 602 del 1973, ovvero il comma 4, il 5 e il 7, questi dispongono:

«4. Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese.

5. All'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma primo è sostituito dal seguente: «I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei

crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.»;

b) al comma terzo è aggiunto il seguente periodo: «Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria.».

[...]

7. All'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, le parole: «, 36» sono soppresse.»

Come si può osservare, mentre il comma 4 non incide direttamente sulle previsioni dell'art. 36, ma enuncia una norma di carattere generale comunque foriera di importanti novità per quanto attiene alla disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, il comma 5 va a modificare espressamente il primo e il terzo comma dell'articolo, mentre il settimo comma dell'art. 28 incide direttamente sull'art. 36 escludendolo dal novero delle disposizioni alle quali si applica l'art. 19 del d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46. Le novità introdotte nel 2014 sono evidenti già ad una prima lettura della norma:

- a) il comma 4 stabilisce che l'estinzione della società per quanto riguarda i rapporti con l'Amministrazione Finanziaria non avviene prima di 5 anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle Imprese;*
- b) il comma 5, sub a), riscrivendo integralmente l'intero primo comma dell'art. 36, introduce l'inversione dell'onere della prova nei confronti del liquidatore (e di riflesso degli amministratori nei casi e per effetto del comma 2, rimasto immutato), che dovrà dimostrare di non aver tenuto condotte dannose per l'Erario;*
- c) per il comma 5, sub b), il valore della liquidità o dei beni sociali assegnati al socio si ritiene proporzionale alla percentuale di capitale da questo detenuta;*

d) il comma 7 prevede che la responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36 sorga per tutti i tributi, e non più, come nella previgente disciplina, per le sole imposte dirette.

L'intervento normativo, se da un lato ha raccolto il plauso dell'Agenzia delle Entrate, che diffusamente ha commentato le nuove disposizioni in circolari interne, dall'altro ha attirato le critiche quasi unanimi della dottrina, sia per quanto riguarda i contenuti che per la mancanza di chiarezza di alcuni passaggi, che provvederemo ad esaminare più avanti. Viene fatto notare come l'intervento normativo appaia più che altro *«dettato da esigenze contingenti e poco meditato in ordine al complesso del sistema fiscale»* e non dalla volontà di sistemare e semplificare la disciplina fiscale, in linea con gli obiettivi della legge delega, cosicché la scarsa chiarezza normativa dovrà essere risolta dai travagli della supplenza del potere giudiziario¹⁸⁷. Certo è che l'articolo può essere considerato deludente dal punto di vista della tecnica normativa formale, poiché sono presenti errori, dimenticanze e asserzioni che risultano incongruenti anche agli occhi dei fruitori meno esperti. Il comma 4, ad esempio, raccoglie in un'unica frase gli *«atti [...] di contenzioso»* (che non esistono), *«l'accertamento [...] di sanzioni e interessi»* (i quali non sono sottoposti al procedimento accertativo poiché comminati dall'Erario o maturati in ragione di mancati o tardivi pagamenti) e *«la cancellazione del (sic!) Registro delle Imprese»*, mentre nel quinto comma il legislatore, se *sub a)* si è incaricato di riscrivere l'intero primo comma dell'art. 36 avrebbe potuto riconoscere la soppressione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (citata nel novellato primo comma) e la sua sostituzione con l'Ires dieci anni prima della modifica, *sub b)* introduce un criterio di stima (stima che, per la norma, va effettuata anche per determinare *«il valore del denaro»*) di difficile comprensione, poiché, stando alla lettera della

¹⁸⁷ Cfr. NAPOLI, «La tutela dell'interesse fiscale nell'ipotesi di estinzione delle imprese», in *il fisco*, 2014, 38, p. 13.

legge, un valore (che si esprime in misura assoluta) dovrebbe essere equivalente ad una proporzione (espressa in percentuale)¹⁸⁸.

3.2 La cancellazione della società dal Registro delle Imprese (a) nel sistema in vigore nel 1973 e (b) dopo la riforma del diritto societario del 2003

(a) Al fine di indagare le implicazioni che la novità introdotta dal comma 4 dell'art. 28 comporta, non possiamo esimerci dal richiamare il dibattito in merito agli effetti della cancellazione della società dal Registro delle Imprese, in merito ai quali già nel vigore dell'articolo 36 nella sua formulazione originale – ma anche vigente l'art. 265 del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645 – si contrapponevano due diversi avvisi dottrinari; le considerazioni in merito alla cancellazione della società, inoltre, influenzavano ed erano a loro volta influenzate da quelle sulla natura autonoma o dipendente della responsabilità istituita dell'articolo 36¹⁸⁹. Se infatti, come sostiene parte della dottrina¹⁹⁰ fautrice della prima, in caso di accoglimento della tesi della responsabilità autonoma ci si sottrae agevolmente dal dovere di svolgere ulteriori considerazioni in merito all'efficacia dichiarativa o costitutiva della cancellazione della società, accogliendo, come fatto in questa sede, la tesi della responsabilità dipendente, sorge invece l'obbligo di interrogarsi sul punto. Il dibattito si rivelava divisivo anche all'interno della giurisprudenza, dal momento che mentre la Corte di Cassazione sosteneva che lo scioglimento e la cancellazione della società dal registro non fossero sufficienti a determinarne

¹⁸⁸ Cfr. FRANSONI, «L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», in *Rass. Trib.* 1, 2015, pp. 52 ss.. Vedi anche GUIDARA, «Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014», in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, 5, p. 377.

¹⁸⁹ Vedi *supra* § 2.8.1, (a) *La natura autonoma o dipendente della responsabilità come punto di partenza per la* (b) *determinazione del dies a quo dal quale il Fisco può far valere le proprie pretese.*

¹⁹⁰ Cfr. TESAURO, «La responsabilità fiscale dei liquidatori», *op. cit.*, p. 430. Sul punto l'autore nota come facendo venire meno qualsivoglia vincolo di dipendenza tra la responsabilità *ex art.* 36 e il rapporto d'imposta in capo al soggetto passivo principale, i problemi in merito all'accertamento e alla sua notifica una volta che è intervenuta la cancellazione della società «*possano essere tutti [...] eliminati*».

l'estinzione giuridica in presenza di rapporti ancora non composti o nelle more di controversie giudiziali, i giudici di legittimità riconoscevano alla cancellazione un effetto estintivo irreversibile che prescindeva da situazioni giuridiche pendenti, che anzi sarebbero state travolte e "risolte" dall'iscrizione nel Registro delle Imprese dell'estinzione¹⁹¹.

Già prima del 1973 autorevole dottrina aveva dato conto delle difficoltà pratiche che sarebbero sorte dall'accoglimento della tesi della natura costitutiva della cancellazione della società, poiché al contrario degli altri creditori insoddisfatti il Fisco non avrebbe potuto (e ancora oggi non può) provare l'*an* ed il *quantum* del proprio credito attraverso un ordinario giudizio di cognizione, ma sarebbe stato necessario, per far valere la responsabilità dei liquidatori, un atto di imposizione definitivo come un'iscrizione a ruolo della società; tuttavia, la notifica dell'atto di accertamento alla stessa società sarebbe stata impossibile accogliendo la tesi per la quale la cancellazione comporterebbe l'estinzione della società, poiché l'avviso non si sarebbe potuto notificare ad un ente non più esistente¹⁹². E perciò l'Erario si sarebbe visto inevitabilmente costretto a rinunciare alle pretese ad esso spettanti, che pure gli erano riconosciute in linea di principio. In conseguenza a queste considerazioni e al prevalente orientamento giurisprudenziale¹⁹³, la dottrina tributaristica si discostò dalla tesi sostenuta dalla maggior parte della dottrina commercialistica e aderì a quella che sosteneva la natura dichiarativa della cancellazione dal Registro delle Imprese della società¹⁹⁴.

¹⁹¹ Può in questa sede essere utile citare le vicende che hanno portato alla sentenza della Corte di Cassazione 20 ottobre 2008 n.25472, una delle più recenti tra quelle dalle quali emerge il disallineamento tra i vari livelli della giurisprudenza. Impugnata una cartella di pagamento notificata dopo il termine decennale previsto, la società ricorrente dapprima vede rigettato il ricorso, mentre il giudice d'appello approva il ricorso a causa dell'ormai definitiva estinzione della società. L'Amministrazione Finanziaria porta la controversia davanti alla Corte di Cassazione, la quale accoglie il ricorso della parte pubblica ribadendo la mera natura dichiarativa della cancellazione dal Registro delle Imprese.

¹⁹² Cfr. FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», *op. cit.*, p. 244.

¹⁹³ Vigente l'art. 265, cfr. Comm. Centr., sez. I, 3 ottobre 1945 n. 78060, in *Giur. imp.*, 1948, n. 2, col. 31; Cass., sez. I, 27 aprile 1961 n. 947; Comm. Centr., sez. I, 16 giugno 1961 n. 45599, in *Boll. trib. d'inf.*, 1962, n. 19.

¹⁹⁴ In tal senso GIANNETTA, SCANDALE, SESSA, *Teoria e tecnica nell'accertamento del reddito mobiliare*, Roma, 1958, p. 707; COLAIANNI, ZAMMITTI, RICCIARELLI, *Le*

Di contro è però evidente come nella disciplina dell'estinzione delle società di capitali precedente alla riforma del diritto societario del 2003, recata dall'art. 2456 c.c.¹⁹⁵, l'intenzione del legislatore fosse quella di riconoscere formalmente, attraverso l'istituto della cancellazione, il venir meno di quel centro di imputazione di rapporti giuridici chiamato "società", poiché, come viene fatto notare, «*i relevantissimi interessi che vengono a polarizzarsi attorno alle società personificate importerebbero infatti la precisa individuazione del momento in cui possa dirsi verificata la loro nascita e la loro estinzione*»¹⁹⁶; a conferma, nella relazione al Codice Civile, nel commento all'art. 2456, si legge che «*si è ritenuto indispensabile regolare la cancellazione della società dal Registro delle Imprese traendo dalla pubblicità [...] la conseguenza che, dopo di essa, i creditori insoddisfatti possono far valere i loro crediti soltanto nei confronti dei soci [...] e nei confronti dei liquidatori [...].*». L'esigenza di certezza giuridica sottesa a tali considerazioni, così, avrebbe comportato un pregiudizio agli interessi dei creditori rimasti insoddisfatti: ma questi, viene osservato da autorevole dottrina, non sono «*legittimati ad impedire o ad ostacolare*» la cancellazione della società, e il pregiudizio a questi arrecato non sarebbe potuto essere che parziale¹⁹⁷.

L'art. 2456 non operava nei confronti del creditore erariale, gli interessi del quale sono tutelati nell'art. 36 del D.P.R. 602: la norma, a differenza della norma civilistica, non menziona espressamente la cancellazione dal Registro

società immobiliari nell'imposizione diretta e indiretta, Milano, 1961, p. 133; D'ANTIMO, «Il procedimento di accertamento della responsabilità in proprio dei liquidatori e degli amministratori delle società commerciali e industriali», *op. cit.*, p. 107.

¹⁹⁵ «1. *Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro delle Imprese, e la pubblicazione del provvedimento di cancellazione nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata. 2. Dopo la cancellazione della società 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.*»

¹⁹⁶ Così MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti procedurali», *op. cit.*, p. 100.

¹⁹⁷ Cfr. FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», *op. cit.*, p. 238.

delle Imprese¹⁹⁸, e tuttavia si colloca in un indirizzo legislativo che deroga alla disciplina generale e ne detta una riservata ai soli fini fiscali. A conforto di questa affermazione non si può fare a meno di notare come il coevo art. 124 del TUIR (oggi art. 182) disciplinasse (e disciplini tuttora) diverse modalità di determinazione del reddito imponibile relativo alla liquidazione a seconda delle varie ipotesi di durata del procedimento, cosicché, anche dopo la chiusura della liquidazione e la conseguente cancellazione della società (poiché è noto ed abbiamo già ricordato¹⁹⁹ che i liquidatori devono richiedere la cancellazione non appena approvato il bilancio finale di liquidazione), questa conserva l' idoneità ad essere soggetto passivo d'imposta, dovendosi il reddito imponibile determinare dal bilancio finale approvato. Sul tema si è espressa recente e autorevole dottrina intervenendo a proposito delle disposizioni del quarto comma dell'art. 28 del d.lgs. 175/2014, dottrina che pone il tema che si sta affrontando nell'ambito del dibattito circa la "soggettività tributaria", che si occupa di determinare se «*le situazioni giuridiche soggettive di natura tributaria possano avere un centro di imputazione diverso da quelli riconosciuti come tali dal diritto "comune"*» indagando le condizioni per le quali il soggetto può dirsi esistente in determinati momenti: ciò che viene contestato non è la legittimità dell'esistenza di una divergenza tra la disciplina civilistica e fiscale, poiché è pacifico che la legge possa creare centri di imputazione – nel senso di Kelsen – che rilevano solo a determinati fini, ma la supposta mancanza di un disegno unitario, che di riflesso causerebbe la mancanza sia di coerenza ordinamentale che di utilità pratica²⁰⁰.

¹⁹⁸ Vi è chi, come MONTI, in «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti procedurali», *op. cit.*, pp. 102 ss., ritiene che questo sia dovuto ad un «*anomalo fenomeno*» per cui anche nei Paesi di *civil law* come l'Italia a volte la giurisprudenza finisce per influenzare le scelte del legislatore, che nel caso in esame ha deliberatamente ignorato la questione dell'efficacia dichiarativa o costitutiva della cancellazione dal Registro delle Imprese della società (pur essendosi occupato ampiamente dei rapporti tra disciplina civilistica e fiscale) nella redazione del decreto 602 del 1973, adeguandosi ad un principio ormai consolidatosi in via di prassi giurisprudenziale.

¹⁹⁹ Vedi *supra* §1.2.7, *La chiusura della liquidazione*.

²⁰⁰ Sul punto cfr. FRANSONI, «L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», *op. cit.*, pp. 47 ss..

(b) Il dibattito circa la natura dichiarativa o costitutiva della cancellazione della società dal Registro delle Imprese è stato recentemente risolto con l'intervento prima del legislatore e poi della Suprema Corte. Il primo, riformando il diritto societario attraverso il poderoso intervento legislativo del 2003, ha modificato la disciplina dell'art. 2456 già citato dettando il nuovo art. 2495, che al secondo comma dispone: «*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*». La locuzione che apre il comma elimina drasticamente i dubbi che permanevano nel vigore della disciplina precedente, individuando un momento certo dal quale considerare estinta la società cancellata, e attribuisce senza possibilità di diversa interpretazione valenza costitutiva alla cancellazione²⁰¹.

La giurisprudenza dal canto suo è entrata nel merito della questione, dirimendola una volta per tutte, con tre fondamentali sentenze pronunciate il 22 febbraio 2010 dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite:

- 1) la sentenza n. 4060 ha escluso la permanenza della capacità giuridica e della legittimazione processuale di una s.n.c. cancellata dal registro in seguito all'approvazione del bilancio finale di liquidazione;
- 2) la sentenza n. 4061 ha sancito la valenza retroattiva del nuovo articolo 2495 per le società di capitali (non anche per le società di persone);
- 3) la sentenza 4062 stabilisce invece che detta retroattività comporta l'estinzione non dal giorno della sua iscrizione nel

²⁰¹ Cfr. SELICATO, «I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal Registro delle Imprese», in *Rass. Trib.*, 2010, III, pp. 872 ss..

Registro delle Imprese, ma dalla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni in materia societaria, il 1 gennaio 2004.

Le tre sentenze vengono considerate fondamentali nel dibattito sul fronte giurisprudenziale perché, con una decisa inversione rispetto all'orientamento precedente (orientamento che si può ravvisare in Cass. 15 gennaio 2007 n. 646, 23 maggio 2006 n. 12114, 12 giugno 2000 n. 7972, 2 aprile 1999 n. 3221), sanciscono l'efficacia costitutiva dell'atto di cancellazione della società di capitali e delle società cooperative (non senza riflessi sulle società di persone)²⁰²: a corollario di queste sentenze, tre pronunce del 12 marzo 2013 – la 6070, la 6071 e la 6072 – hanno individuato un fenomeno di tipo successorio per il quale i rapporti obbligatori che fanno capo all'ente non ne seguono la sorte, estinguendosi a loro volta, ma si trasferiscono in capo ai soci²⁰³, che si vengono a trovare in una situazione di litisconsorzio necessario e che rispondono nei confronti dei creditori insoddisfatti limitatamente a quanto riscosso in sede di

²⁰² Cfr. Cass. 22 febbraio 2010 n.4062, §3.5: «[...] per le società di persone, esclusa l'efficacia costitutiva della cancellazione iscritta nel registro, impossibile in difetto di analoga efficacia della loro iscrizione, [...], può affermarsi la efficacia dichiarativa della pubblicità della cessazione dell'attività dell'impresa collettiva, opponibile dal 1 luglio 2004 ai creditori che agiscano contro i soci [...], 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 natura costitutiva riconosciuta per legge [...] dal 1 gennaio 2004, degli effetti delle cancellazioni già iscritte e di quelle future per le società di capitali che con esse si estinguono, comporta, anche per quelle di persone, che, a garanzia della parità di trattamento dei terzi creditori di entrambi i tipi di società, si abbia una vicenda estintiva analoga con la fine della vita di queste contestuale alla pubblicità, che resta dichiarativa degli effetti da desumere dall'insieme delle norme pregresse e di quelle novellate, che, per analogia iuris determinano una interpretazione nuova della disciplina pregressa delle società di persone.»

²⁰³ Così ad esempio con la sentenza Cass. 26 giugno 2015 n.13259 ha ritenuto corretta la notificazione ai due soli soci di una società per azioni a ristretta base azionaria dell'accertamento proporzionale alla quota da questi detenuta nella ormai estinta società per l'Irpeg e le sanzioni dovute dalla società; nonostante le modifiche apportate al primo comma dell'art. 36 dal d.lgs. 175/2014, però, l'onere di provare il presupposto del sorgere della responsabilità dei soci permane in capo all'Amministrazione Finanziaria, che nel caso in esame nella sentenza non riuscì a dimostrare l'effettiva percezione di una quota di attivo da parte dei soci, comportando l'accoglimento del ricorso in Cassazione di questi.

liquidazione o in maniera illimitata, «a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti pendente societate»²⁰⁴.

3.2.1 Rapporti tra l'art. 36 D.P.R. 602/1973 e l'art. 2495 c.c.: conflitti e dibattito sull'abrogazione implicita del primo ad opera del secondo

Come spesso accade nella congerie legislativa italiana, dopo la riforma del diritto societario e l'introduzione del nuovo art. 2495 c.c. sono stati ravvisati elementi di criticità riguardanti il rapporto di questo con la norma alla quale è dedicata la nostra ricerca, a causa della (frequente, oseremmo dire) «*manca di progettualità e di capacità ricostruttiva del coordinamento tra matrice amministrativa del diritto tributario ed applicazione residuale dei principi civilistici*»²⁰⁵ nel nostro ordinamento giuridico; si formarono così due schieramenti dottrinali, l'uno a favore dell'abrogazione implicita dell'art. 36 ad opera dell'art. 2495, l'altro contrario a questa tesi. Nonostante il dibattito possa dirsi risolto dalle previsioni del quarto comma dell'art. 28 d.lgs. 175/2014, riteniamo opportuno dar conto delle motivazioni di entrambi gli schieramenti, in quanto richiamano e mettono nuovamente in discussione profili della norma che sembravano essere stati pacificamente accettati da dottrina e giurisprudenza.

I sostenitori dell'abrogazione implicita partivano dall'assunto che la disciplina recata dall'art. 2495, nel consentire l'azione di rivalsa da parte dei creditori non soddisfatti nei confronti di soci e liquidatori, includesse tra detti creditori anche l'Amministrazione Finanziaria, cosicché anche questa sarebbe dovuta sottostare ai limiti posti dal dettato codicistico, nello specifico le somme che i soci hanno riscosso in base al bilancio finale di liquidazione e il requisito della colpa per i liquidatori. Si sarebbe così venuto a creare un sistema basato sulle due norme, nel quale quella civilistica avrebbe disposto in merito alla successione dei soggetti titolari del debito d'imposta, mentre quella tributaria sarebbe andata a completare le previsioni dell'art. 2495 per quanto riguarda i soci e avrebbe avuto al

²⁰⁴ Cfr. Cass. 1 ottobre 2015 n.19611, §3.3.

²⁰⁵ Così LUPI, «Dividendi palesi e occulti, in danno al Fisco e carenze di attrezzature mentali», in *Dialoghi Tributarî*, 2008, 2, p. 159.

contempo carattere sanzionatorio nel riferirsi ad amministratori e liquidatori²⁰⁶. Resta indubbio che la responsabilità dei liquidatori o degli amministratori non sarebbe potuta sorgere senza il verificarsi dei presupposti della responsabilità del soggetto passivo d'imposta e dell'avvenuta notifica del debito fiscale: ma, dal momento che con la riforma societaria l'effetto estintivo della cancellazione si produce nello stesso momento della relativa iscrizione nel Registro delle Imprese, come si sarebbe potuta consolidare la pretesa erariale? Venendo a mancare il destinatario dell'atto di accertamento, l'atto stesso sarebbe risultato inesistente e la responsabilità sancita nell'art. 36 non avrebbe avuto modo di sorgere, comportando di riflesso l'inefficacia assoluta della norma. Così altra dottrina a favore dell'abrogazione della norma tributaria ravvisava nella necessità di mantenere in vita la società estinta al solo fine della notifica dell'accertamento un difficile coordinamento con le garanzie dei creditori riconosciute nel Codice Civile, e riteneva più semplice rivolgersi direttamente agli ex soci o amministratori senza dover prima interfacciarsi con l'estinta società²⁰⁷. Il fronte contrario alla tesi dell'abrogazione implicita rilevava invece tra le altre cose come l'art. 36 avesse un proprio preciso contesto di applicabilità all'interno del quale poteva essere considerato norma speciale, anche in relazione al fatto che il penultimo comma della norma disponesse la necessità di un atto di accertamento diverso da quello "normale", rimarcando ulteriormente la distanza tra le norme²⁰⁸.

²⁰⁶ Cfr. BUSCEMA, «L'estinzione della società disattiva la tutela dell'erario per l'Ires non pagata», in *Corriere Tributario*, 2009, 26, pp. 2098 ss.. L'Autore afferma che la società e i soggetti che la rappresentano (amministratori o liquidatori) siano legati all'Erario da due diversi e distinti profili di responsabilità: la prima vi è legata dall'obbligo impositivo che nasce dal verificarsi da un presupposto d'imposta, i secondi invece sono responsabili nei confronti dell'Erario per il risarcimento del danno. Alla luce di quanto espresso precedentemente (vedi *supra* §2.4.2, *Il presupposto soggettivo*) e della conclusione alla quale siamo pervenuti, ovvero l'opportunità di qualificare la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori come oggettiva, non possiamo condividere la tesi del Buscema.

²⁰⁷ Cfr. nuovamente LUPI, «Dividendi palesi e occulti, in danno al Fisco e carenze di attrezzature mentali», *op. cit.*, p. 159.

²⁰⁸ Cfr. GLENDI, «Cancellazione della società, attività impositiva e processo tributario», in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, 9, pp. 749 ss.. Tra i sostenitori della tesi contraria all'abrogazione implicita dell'art. 36 vedi anche STEVANATO, «L'estinzione della società preclude l'attivazione del meccanismo di responsabilità dei rappresentanti previsto dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973?», in *Dialoghi tributari*, 2008, 2, pp. 154 ss. e

La diversità di vedute degli orientamenti aveva dato vita ad un dibattito che sembrava destinato ad essere privo di soluzioni che potessero essere accolte se non unanimemente almeno dalla grande maggioranza della dottrina: il conflitto tra l'esplicita previsione del presupposto della colpa espressa dall'art. 2495 c.c. e il sorgere della responsabilità *ex lege* sancito dall'art. 36 sembrava potersi risolvere solo attraverso l'abrogazione di una delle due norme. È stato invece l'intervento normativo del 2014 in esame in questo capitolo a dirimere la questione, poiché la sopravvivenza quinquennale dell'ente ai soli fini fiscali ha comportato la caduta delle motivazioni addotte dalla dottrina che si esprimeva in senso favorevole all'abrogazione implicita.

3.2.2 Ulteriori implicazioni del quarto comma: il cortocircuito normativo

Se da un lato il legislatore del 2014 ha risolto il problema ora esposto, dall'altro ha attirato su di sé le critiche unanimi della dottrina tributaria. Stando alla *littera legis* è lampante come il differimento dell'effetto estintivo *ex art.* 2495 c.c. stabilito dall'art. 28, comma 4, d.lgs. 175/2014, operi solo ai fini fiscali, mentre per tutto ciò che esula dalla validità e dall'efficacia di determinati atti tributari l'estinzione continui a prodursi pienamente ed in maniera immediata: proprio questa differenza di trattamento presenta profili critici che inficiano la tenuta complessiva della disciplina recata dalla riforma. È fuor di dubbio, infatti, che la cancellazione dal Registro delle Imprese comporti la dissoluzione della struttura formale e della consistenza patrimoniale della società, aspetti che nulla hanno di fiscale e che sono quindi sottoposti alla disciplina civilistica; tuttavia, nella struttura formale della società rientrano ad esempio la sede sociale e gli organi sociali, il venir meno dei quali comporta conseguenze di non poco conto. Gli atti citati nel comma 4 dell'art. 28 sono infatti atti recettizi, richiedono cioè l'avvenuta notificazione al destinatario per perfezionarsi, e questo fa sorgere due problemi: il primo riguarda la possibilità che per la notifica dell'atto si rendano

SELICATO, «Cancellazione della società dal Registro Imprese: i riflessi fiscali della cancellazione della società dal Registro delle Imprese», in *Rass. Trib.*, 2010, 3, pp. 868 ss..

necessari altri atti non espressamente menzionati nell'art. 28, il secondo deriva dal fatto che la notificazione di detti atti impone l'identificazione della sede sociale o del legale rappresentante della società, nella persona del liquidatore che ha provveduto alla cancellazione dal registro²⁰⁹, entrambe realtà, come appena detto, che vengono meno con l'estinzione della società. Se per il primo problema viene suggerito che in sede di interpretazione si possa estendere la validità dell'estensione temporale anche agli atti accessori a quelli previsti²¹⁰ (suggerimento con il quale sentiamo di dissentire, poiché ci sembra che la norma dell'art. 28 sia già da considerare "speciale" e che debba quindi operare solo nei limiti di quanto espressamente disposto, senza possibilità di interpretazione estensiva) il secondo può essere risolto solamente ritenendo che gli atti in parola perdano la qualifica di recettizi (soluzione da ritenere non accettabile, in quanto non garantirebbe la possibilità di difesa) o stabilendo la sopravvivenza all'estinzione anche del legale rappresentante e della sede sociale. Questa seconda soluzione prospettata è foriera però di una serie di conseguenze, lampanti agli occhi anche di chi non è abituato di ragionare su queste materie, che dilatano il concetto di estinzione fino a quasi farlo venir meno: è infatti inevitabile che la sopravvivenza del liquidatore come organo comporti necessariamente la sopravvivenza dell'assemblea (e di conseguenza anche del vincolo sociale), dacché deve sempre essere possibile la revoca, la sostituzione e la modifica delle prerogative del responsabile della procedura. E di queste vicende, adottate attraverso delibere assembleari, dovrebbe essere data adeguata pubblicità nel Registro delle Imprese, pubblicità impossibile in seguito alla cancellazione della società da questo; modifiche, soprattutto quella relativa ai

²⁰⁹ Sul punto anche GUIDARA, «Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014», *op. cit.*, p. 384, il quale rileva come la norma in esame, a differenza di altre simili (art. 65, comma 4, D.P.R. 600/1973 o art. 43, comma 3, d.lgs. 546/1992) non prevede che gli atti amministrativi e processuali vengano notificati collettivamente e impersonalmente ai soci, con la conseguenza che gli atti notificati ad una società inesistente rischierebbero di essere a loro volta inesistenti. Si fa al contempo notare che l'art. 28 non menziona espressamente la "sede sociale", e si propone una soluzione coerente con la prassi di elezione da parte dei soci della società estinta di un domicilio "di comodo" presso il quale ricevere gli atti.

²¹⁰ Cfr. FRANSONI, «L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», *op. cit.*, p. 49.

poteri del liquidatore, che si renderebbero indispensabili nel caso in cui questi non fosse dal principio legittimato a contestare o a proporre ricorso contro gli atti dell'Amministrazione (poiché non sarebbe ragionevole ritenere che il liquidatore sopravviva esclusivamente allo scopo di riceverne), portando in tal modo il perimetro della sopravvivenza ben al di fuori dei confini tracciati dal d.lgs. 175²¹¹. La sopravvivenza di questi organi, il permanere della sede sociale e la capacità di stare in giudizio del liquidatore renderebbero poi necessaria una, seppur ridotta, capacità patrimoniale della società per il mantenimento della sede, il compenso del liquidatore, le spese processuali, operazioni che andrebbero ad integrare nuove situazioni giuridiche e che confluirebbero inevitabilmente in altri bilanci e dichiarazioni²¹², nonostante il comma 6 dell'art. 28 disponga che *«Dall'entrata in vigore delle disposizioni di cui ai commi 4 e 5 non discendono obblighi di dichiarazione nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti»*: posto che la formulazione è, non sorprendentemente, molto poco chiara, non ci sembra condivisibile l'idea che una società, seppur nella peculiarità della situazione analizzata, ometta l'informativa contabile, anche a salvaguardia degli interessi erariali. Si viene così a creare un evidente cortocircuito dal quale sembra difficile uscire senza rivedere pesantemente parti consistenti della disciplina.

3.2.3 Controversie pendenti alla data di estinzione e successione nei processi

Se anche non ci si fosse accorti dei problemi appena delineati, si volessero ignorare o, presone atto, si decidesse che in quale modo possono convivere con il nuovo dettato legislativo, questo non salvaguarderebbe comunque in maniera efficiente e giuridicamente valida le ragioni del Fisco. Controverso è infatti l'effetto che la novella dispiega dal punto di vista processuale, sia per i giudizi che iniziano dopo la cancellazione dal Registro delle Imprese (che sembrerebbero legittimamente proponibili in virtù della sopravvivenza della

²¹¹ Cfr. nuovamente FRANSONI, «L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», *op. cit.*, p. 50.

²¹² Cfr. GUIDARA, «Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014», *op. cit.*, p. 379.

società ai fini degli «atti [...] di contenzioso») sia per quelli già incardinati: i giudizi, intervenuta l'estinzione – annuale o quinquennale che sia – si estinguerebbero a loro volta, provocando un *vulnus* al diritto di difesa del convenuto poiché, dal momento che nel processo tributario l'estinzione del giudizio comporta la definitività dell'atto impugnato, ogni azione di tutela giurisdizionale posta in essere rischia di essere proposta inutilmente, soprattutto per quanto riguarda l'impugnazione di atti pervenuti a ridosso del quinto periodo successivo alla cancellazione dal Registro delle Imprese. Chi commenta in tal senso nota come le ragioni dell'Erario, in una fattispecie del genere, vengono sì tutelate, ma in violazione dell'art. 24 Cost., «*il che equivale a dire, da un punto di vista ordinamentale, che non si è raggiunto validamente lo scopo*»²¹³. A ciò si aggiunge la giurisprudenza della Cassazione, che in una recente sentenza ha sostenuto che la società estinta per effetto delle previsioni dell'art. 2495 c.c. non sia legittimata a proporre ricorso, essendo venuta meno, con l'estinzione, la capacità di stare in giudizio e la soggettività giuridica²¹⁴. La stessa sentenza chiarisce anche la sorte dei processi pendenti alla data di estinzione: se dell'obbligazione della società rispondono i soci, come già abbiamo avuto modo di dire²¹⁵, anche per quanto riguarda i giudizi si verifica la successione ai sensi dell'art. 110 c.p.c., e andranno quindi applicate le disposizioni del Titolo II, Capo I, Sezione V del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

Non è difficile rendersi conto di come la previsione espressa della sopravvivenza della società anche ai fini del contenzioso sia quasi esclusivamente funzionale alla “creazione” di un atto valido a contestare la responsabilità emergente dall'art. 36 in capo a liquidatori e amministratori, in linea con il carattere dipendente di detta responsabilità, ormai pacificamente

²¹³ Così FRANSONI, «L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», *op. cit.*, p. 51.

²¹⁴ Cfr. Cass. 2 aprile 2015, n.6743.

²¹⁵ Vedi *supra* §3.2, *La cancellazione della società dal Registro delle Imprese (a) nel sistema in vigore nel 1973 e (b) dopo la riforma del diritto societario del 2003*.

riconosciuto²¹⁶. Ma se, come accennato poco fa, anche ritardando l'estinzione il processo è destinato a interrompersi quando questa diventa effettiva, non potrà ritenersi appurato il presupposto della responsabilità a causa della mancanza di un reale accertamento del debito (accertamento al quale non può equipararsi la definitività dell'accertamento per causa esterna alla volontà delle parti)²¹⁷, con conseguente impossibilità dell'Amministrazione a richiedere che sorga la responsabilità *ex art. 36*: considerata la durata media del processo tributario in Italia (4,27 anni tra CTP e CTR secondo le ultime stime)²¹⁸, sussiste la concreta possibilità che in alcuni (se non molti) casi l'interruzione del processo riguardante il debito d'imposta in capo al soggetto passivo faccia in modo che non si possa più accertare la responsabilità (che ricordiamo essere di tipo dipendente) in proprio del liquidatore. Con la conseguenza che, oltre che da profili di incostituzionalità²¹⁹, la norma si può ritenere viziata anche dalla parziale inefficienza alla quale si faceva riferimento in apertura di paragrafo.

3.2.4 (a) Retroattività o meno della norma introdotta dal comma 4 dell'art. 28 e (b) i profili di possibile incostituzionalità della norma

(a) A proposito della novella recata dal quarto comma dell'art. 28 rimane da dire dell'interpretazione che ne ha dato l'Agenzia delle Entrate e del conseguente dibattito che ne è scaturito, poi risolto dall'intervento della giurisprudenza. L'intero sistema fiscale italiano, viene infatti osservato, è "drogato" da disposizioni (spesso varate solo per aumentare gli introiti dello Stato nella situazione contingente) che hanno come unico obiettivo aumentare il

²¹⁶ Vedi *supra* §2.8.1, (a) *La natura autonoma o dipendente della responsabilità come punto di partenza per la (b) determinazione del dies a quo dal quale il Fisco può far valere le proprie pretese*.

²¹⁷ Cfr. FRANSONI, «L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», *op. cit.*, p. 52.

²¹⁸ Dati da «Analisi dei tempi delle fasi», in *Relazione annuale sul contenzioso tributario 2016 – Appendici statistiche e guida alla relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, Roma, MEF, pp. 181 ss.

²¹⁹ Vedi *infra* §3.2.4, (a) *Retroattività o meno della norma introdotta dal comma 4 dell'art. 28 e (b) i profili di possibile incostituzionalità della norma*.

gettito delle imposte e che non tengono conto dei principi da osservare nel legiferare tributario: in questo clima è sembrato opportuno all’Agenzia delle Entrate emanare una circolare interpretativa riguardante il decreto “Semplificazioni Fiscali” nella quale si stabilisce che le previsioni del comma 4 dell’art. 28, a detta dell’Agenzia norma di natura procedurale, siano retroattive, e che quindi trovino «*applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal Registro delle Imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto*»²²⁰. La circolare, che ovviamente interpreta la norma a favore dell’Agenzia e dei conti pubblici, è stata osteggiata e aspramente criticata sin dalla sua pubblicazione: si rinvencono infatti sia l’incompatibilità con lo Statuto del Contribuente (al quale pure il legislatore del 2014 dichiara di guardare)²²¹ che i già accennati profili di incostituzionalità per quanto riguarda il diritto di difesa, da considerare unitamente al principio di legittimo affidamento. La l. 27 luglio 2000, n. 212, cui ci si riferisce come Statuto del Contribuente, prescrive all’art. 3, comma 1, che le disposizioni tributarie non possono avere effetto retroattivo salvo nel caso (previsto dall’art. 1, comma 2 dello stesso testo) in cui le norme non siano di natura interpretativa, le quali possono però essere adottate esclusivamente «*in casi eccezionali e con legge ordinaria*»; basterebbe questo a far decadere la tesi dell’Agenzia delle Entrate, ma volendo dimostrare ulteriormente l’infondatezza della stessa si può riconoscere come, nel caso di società cancellata tra un grado e l’altro del processo senza che i soci riscuotessero alcunché in base al bilancio finale di liquidazione e conseguente impossibilità di proporre appello (venendo a mancare la parte appellante o quella appellata), l’intervenuta interpretazione dell’Agenzia renderebbe possibile far “rivivere” la società che, in mancanza di presentato appello, si troverebbe soccombente, mentre se il liquidatore legale rappresentante avesse saputo che sarebbe potuta

²²⁰ Cfr. circolare Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014, n. 31, §19.2 *Estinzione della società e responsabilità dei liquidatori*.

²²¹ Vedi d.lgs. 21 novembre 2014 n. 175, in G.U. 28 novembre 2014, n. 277, preambolo.

intervenire una norma di tal fatta avrebbe certamente appellato, sperando pienamente il proprio diritto di difesa²²².

L'interpretazione che ne dà l'Agenzia (che viene ribadita anche in altre sedi dalla stessa Agenzia, come la circolare n. 6 del 2014), oltre ad essere osteggiata dalla dottrina e dai commentatori, è stata definitivamente accantonata in seguito ad alcune pronunce della Cassazione e delle Commissioni Tributarie:

- 1) con la sentenza 5/2/2015, la C.T.P. di Reggio Emilia ha ritenuto inaccettabile l'interpretazione in senso retroattivo ritenendo che la disposizione in esame non sia né di natura procedimentale né prettamente sostanziale, ma sia iscrivibile tra quelle appartenenti al *tertium genus* tra queste due, quello delle norme "parasostanziali"²²³;
- 2) la sentenza 367/1/2015 della C.T.P. di Enna, invece, ha rilevato il consenso unanime di dottrina e giurisprudenza nel rifiutare la retroattività della norma, riconoscendo in capo al legislatore il permanere della possibilità di dettare norme tributarie valevoli anche per il passato, ma solo tramite espressa previsione, mancante nell'art. 28, comma 4, d.lgs. 175/2014²²⁴;
- 3) la Cassazione infine, nella già citata sentenza 6743 del 2 aprile 2015, non solo riconosce il carattere sostanziale della norma e richiama il già citato art. 1, comma 2 dello Statuto del Contribuente (che la legge delega 23/2014 impone al legislatore delegato di rispettare), ma ricorda anche l'art. 11 delle preleggi, per il quale «*la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*» e nota che la stessa

²²² Cfr. LIBURDI, «Profili di responsabilità civile e penale del professionista», *op. cit.*, p. 7.

²²³ Le prime (norme procedimentali) sono quelle che disciplinano gli obblighi strumentali al corretto adempimento delle obbligazioni fiscali, mentre le seconde (norme sostanziali) regolano il presupposto d'imposta, l'*an* e il *quantum debeatur*; le cc.dd. norme "parasostanziali" sono quelle che incidono sulle regole inerenti al diritto di difesa o alla disciplina delle prove e non possono mai essere retroattive.

²²⁴ Cfr. FERRARI, CAMARDA, *Estinzione delle società: limiti della successione e responsabilità ex art. 36 – D.P.R. n. 602/73. Commento alla sentenza emessa dalla C.T.P. di Enna, sez. 1, n. 367/01/15 depositata il 10.04.2015*, 2015, Catania

relazione illustrativa al decreto legislativo non affronta in alcun punto il tema della retroattività o meno della norma in esame.

(b) Oltre alla presunta violazione dell'art. 24 della Costituzione, molte sono state le voci in dottrina che hanno ipotizzato una possibile incostituzionalità dell'art. 28 anche per quanto riguarda un supposto "eccesso di delega" (in violazione dell'art. 76 Cost.) relativo a diverse disposizioni contenute nella norma²²⁵ e alla stessa norma nel complesso, che non solo viene ritenuta non applicabile alle società cancellate dal Registro delle Imprese prima del 13 dicembre 2014 (data dalla quale ha effetto il d.lgs. 175/2014), ma neanche a quelle estinte successivamente, rendendola così inapplicabile *tout court*, poiché creerebbe «una irragionevole disparità di trattamento tra i creditori sociali»²²⁶. Queste ipotesi e queste considerazioni, nonostante la veemenza e il rigore con le quali vengono proposte e nonostante appaiano largamente condivisibili, non si sono ancora risolte nella proposizione di una verifica di costituzionalità.

3.3 L'inversione dell'onere nella prova in capo al liquidatore

Se molte delle critiche mosse al comma 4 dell'art. 28 originavano da riflessioni e valutazioni di rigoroso carattere giuridico e processuale, lo stesso non può dirsi per quanto riguarda le reazioni suscitate dal punto a) del comma 5: la disposizione che introduce l'inversione dell'onere della prova nell'accertamento della responsabilità del liquidatore sembra infatti talmente irragionevole e poco coerente con il fine semplificativo del decreto che la maggioranza delle critiche sollevate muovono dal buon senso e dall'inammissibilità di una norma del genere in un sistema che abbia riguardo (anche) agli interessi del contribuente. È infatti evidente come, oltre al patologico

²²⁵ Cfr. LIBURDI, «Profili di responsabilità civile e penale del professionista», in *Didactica & partners*, 18 novembre 2015, p. 2; FICARI, «La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento (art. 28, commi 4 e 6)», in MULEO, *Commento al decreto sulle semplificazioni: (D.Lgs. n. 175 del 2014)*, Volume 175, Giappichelli, 2015, pp. 130 ss.

²²⁶ Cfr. DEOTTO, «Non si può essere "un po' morti": quindi una società estinta non può mai stare in giudizio», in *il fisco*, 2015, 18.

ricorso a norme tributarie finalizzate solo a “far cassa”, come già detto²²⁷, dall’insieme delle novelle portate dall’art. 28 del d.lgs. 21 novembre 2014 n. 175 emerga, e anzi risulti ulteriormente rafforzato, l’evidente *favor fisci* che già permeava il D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602²²⁸; a ben vedere, inoltre, un’analisi più accurata della norma porta a conclusioni che potrebbero rivelarsi dirimpenti. La fattispecie della responsabilità del liquidatore disciplinata dall’art. 36, come emerso dalle analisi che abbiamo condotto diffusamente in questo lavoro, ha caratteri oggettivi e ben delineati, che devono essere verificati e accertati con atto motivato, necessario perché sorga la responsabilità in oggetto: il pagamento di debiti di ordine inferiore a quelli di natura tributari o la distribuzione di beni o denaro ai soci prima che vengano soddisfatte le pretese del Fisco è infatti un evento che si verifica o non si verifica, e non è suscettibile di prova contraria. Si potrebbe così ritenere che l’inversione dell’onere della prova operi in realtà come una presunzione assoluta di colpevolezza (primo e unico esempio in materia tributaria) per la quale il liquidatore viene presunto colpevole di aver gestito l’intera fase liquidativa in danno all’Erario senza che l’Amministrazione finanziaria debba provare in alcun modo la *mala gestio*²²⁹. In questa maniera ogniqualvolta residui un debito fiscale si potrebbe presumere che il liquidatore abbia ripagato debiti di grado inferiore o abbia pretermesso il Fisco rispetto ai soci, ai quali sono stati assegnati beni che sarebbero dovuti essere destinati alla soddisfazione delle pretese dell’Erario integrando i presupposti per il sorgere della responsabilità in proprio del liquidatore o di quella risarcitoria dei soci²³⁰. La conseguenza di un simile scenario sarebbe che il liquidatore, sostanzialmente privato di qualsiasi discrezionalità in merito ai pagamenti dei crediti, dovrebbe comportarsi come se stesse gestendo una procedura concorsuale, eventualmente lasciandosi guidare dalle disposizioni dell’art. 2777 c.c. in materia di privilegi:

²²⁷ Vedi *supra*, §3.2.4, (a) *Retroattività o meno della norma introdotta dal comma 4 dell’art. 28 e (b) i profili di possibile incostituzionalità della norma*

²²⁸ Cfr. GUIDARA, «Sull’asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell’intervento legislativo di fine 2014», *op. cit.*, p. 379.

²²⁹ Cfr. LIBURDI, «Profili di responsabilità civile e penale del professionista», *op. cit.*, p. 9.

²³⁰ Cfr. FRANSONI, «L’estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», *op. cit.*, p. 52.

anche una simile condotta non potrebbe però tenere il liquidatore al riparo dalle pretese risarcitorie dell'Erario, mancando ad oggi una disposizione che esplicitamente rimandi all'art. 2777 c.c. o che identifichi una graduazione dei crediti applicabile alle procedure di liquidazione ordinaria, così come non potrebbe garantirne l'operato in caso di notifica di accertamenti relativi a periodi precedenti la messa in liquidazione. Posto il dovere di controllare i carichi fiscali pendenti e la possibilità che in anni precedenti siano stati commessi errori (ammortamenti errati che si potrebbero risolvere in riprese fiscali, deduzione di costi non inerenti o omessa presentazione di dichiarazioni dei periodi anteriori) che potrebbero comportare il rischio di nuovi accertamenti, anche il liquidatore più diligente non può prevedere in maniera completamente efficace se in futuro saranno notificati accertamenti relativi ai periodi precedenti il proprio insediamento, così da trovarsi obbligato, per evitare di incorrere nella responsabilità *ex art. 36*, ad osservare pedissequamente i privilegi dettati dal Codice – osservanza come detto che potrebbe comunque non essere sufficiente – e ad evitare di chiudere la liquidazione²³¹, fino alla paradossale conclusione “obbligata”, per essere totalmente immune dalle pretese risarcitorie del Fisco, nella quale si troverebbe costretto a depositare i libri in tribunale e richiedere il fallimento nel caso in cui ritenga di non poter soddisfare i crediti tributari²³².

Una soluzione che riteniamo praticabile ci sarebbe, ma dovrebbe essere consacrata dal legislatore, mutuandola dalla disciplina delle cessioni d'azienda: l'art. 14, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, prevede infatti la possibilità per il cessionario coinvolto in un'operazione di cessione d'azienda di richiedere all'Amministrazione finanziaria un certificato dal quale si evincano le contestazioni in corso e quelle risolte per le quali il debito non sia ancora stato soddisfatto, con effetto liberatorio in caso il certificato sia negativo o se la risposta degli enti impositori non perviene entro 40 giorni dalla richiesta. Nella fattispecie in esame nel nostro lavoro, sarebbe utile e nell'interesse di tutti (dell'Erario, perché sarebbe più facile per il liquidatore venire a conoscenza dei

²³¹ Cfr. diffusamente LIBURDI, «Profili di responsabilità civile e penale del professionista», *op. cit.*, pp. 11 ss..

²³² Sul punto cfr. Cass., SS.UU. 6 maggio 1985 n. 2822.

debiti tributari e soddisfarli; dei creditori e dei soci dell'ente in liquidazione, perché vedrebbero i tempi di soddisfazione dei propri crediti – i primi – diminuire e perché avrebbero la certezza di non dover restituire quanto riscosso – i secondi – in sede di riparto finale; del liquidatore, perché potrebbe svolgere il proprio ruolo senza l'irragionevole spada di Damocle di nuovi accertamenti; del sistema economico tutto, poiché si velocizzerebbe il processo di eliminazione dal mercato di un organismo non più produttivo) riconoscere al liquidatore la facoltà di chiedere un certificato dei carichi fiscali pendenti simile a quello citato per le cessioni d'azienda con effetto vincolante e liberatorio, integrando con questa previsione la disciplina dell'interpello speciale antielusivo che si rinviene nell'art. 21 della l. 30 dicembre 1991 n. 413 o dettandone *ex novo* una *ad hoc*.

Dal momento che si tratta di una questione trasversale a tutte le novelle dell'art. 28 appare opportuno soffermarci brevemente sulla possibilità di applicare retroattivamente anche questa norma: tuttavia dal momento che neanche l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito appare superfluo aprire un dibattito. Basterà dire che, alla luce della già richiamata sentenza emanata dalle Sezioni Unite della Cassazione il 2 aprile 2015, n. 6743 – che si è espressa sul comma 4 dello stesso articolo – e in virtù del collegamento funzionale tra questo e il comma 5, «*molto forte, per cui non sembra facile tenere separate le due disposizioni, anche per quanto concerne l'ambito di operatività razione temporis*»²³³, chi scrive propende per la non applicabilità retroattiva, anche a causa del fatto che il comma 5 introduce un onere difensivo non previsto in precedenza, e che un'interpretazione in senso contrario a quella qui sostenuta violerebbe certamente l'art. 24 Cost..

²³³ Così GLENDI, «E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)», in *Riv. giur. trib.*, 2015, p. 767.

3.4 Le ulteriori previsioni dell'art. 28: (a) la presunzione in merito alla responsabilità dei soci o degli associati e (b) l'estensione a tutti i tributi della disciplina dell'art. 36

Nei paragrafi precedenti si è dato conto delle modifiche alla disciplina dell'art. 36 più dirompenti e che hanno sollevato maggiori critiche. L'art. 28 tuttavia apporta altre due novità, di portata minore ma non (almeno per una delle due) con effetti di minor entità, anche se non hanno causato in dottrina la levata di scudi conseguente alle novelle prese in esame fino a questo punto.

(a) Se l'art. 28 interviene *latu sensu* sulla disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori, dei soci o degli associati per i debiti tributari non soddisfatti, è il comma 5 che va a modificare la lettera stessa dell'art. 36; al punto a), come visto, inverte l'onere probatorio facendolo ricadere in capo al liquidatore, mentre *sub b)* introduce una nuova presunzione per quanto riguarda la responsabilità dei soci o associati. La formulazione, abbiamo avuto modo di dire²³⁴, non è delle più felici, ma esprimere in maniera lineare ciò che il legislatore si era prefissato di dettare è sforzo di non poco momento: in sintesi, per il punto b) del comma 5 si presume che la responsabilità dei soci nei confronti dell'Erario che sorge *ex art. 36* sia commisurata alla quota di partecipazione di questi nella società estinta. Stando alla lettera della norma, invece, si sarebbe dovuto intendere che il valore dei beni o del denaro ricevuti dal socio fosse uguale alla quota da questi detenuta nel capitale sociale: orbene, tale formulazione sembra non stare in piedi, in quanto – al netto della svista semantica già osservata – il valore dei beni non può essere determinato su base presuntiva, ma seguendo dei procedimenti estimativi²³⁵. Si deve così intendere la

²³⁴ Vedi *supra* § 3.1.1, *L'articolo 28 del d.lgs. 175/2014*, «Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di obblighi tributari».

²³⁵ Sul punto, peraltro, ci eravamo già soffermati nel §2.6, *La responsabilità in capo ai soci o associati sancita dal terzo comma dell'art. 36*, dando conto nella nota numero 157 di come BELLI CONTARINI, in «La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione di soggetti passivi Ires», *op. cit.*, pp. 931 ss.

norma come una norma relativa non più al valore dei beni ricevuti, ma alla ripartizione di questi beni: la quota di partecipazione del singolo segna così la percentuale per la quale sarà tenuto a rispondere sul totale del debito reclamato dall'Agenzia delle Entrate, che in mancanza di espressa previsione normativa sarà tenuta a dimostrare la percezione di valori per percentuali superiori alla quota di capitale, oltre a potersi veder opposta dal socio la prova contraria (cioè che il socio ha partecipato al riparto per una frazione inferiore a quella con la quale partecipava al capitale sociale)²³⁶. Diverso è invece il caso in cui il beneficiario dell'assegnazione sia un solo socio o associato, la responsabilità del quale sarà pari all'intero importo riscosso e al valore dei beni dei quali è stato assegnatario, e non ha rilievo la circostanza che questi siano o meno commisurati alla partecipazione sociale detenuta²³⁷. Alla norma dettata dal punto *b*) si deve comunque riconoscere una portata molto circoscritta, in quanto norma di mera semplificazione.

(b) L'ultima disposizione dell'art. 28, al comma 7, estende a tutti i tributi la responsabilità *ex art.* 36, eliminando il rimando a questo all'interno dell'art. 19 del d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, rendendo il liquidatore potenzialmente responsabile per il mancato pagamento sia delle imposte sul reddito che di Iva, tributi locali come Tari, Tasi e Imu, dazi doganali, imposte di registro, etc.. Alla norma non è stato dedicato molto spazio in dottrina, forse perché il carattere positivo e incontestabile della disposizione mal si presta a interpretazioni discordanti o critiche. L'unico appunto che si può azzardare è che il legislatore avrebbe potuto allargare la platea dei soggetti destinatari dell'intera disciplina dell'art. 36, poiché, una volta venuto meno il limite alle sole imposte sui redditi (alle quali non sono soggette le società di persone), si sarebbe potuto estendere

sostenga (a nostro avviso giustamente) che per valore dei beni debba intendersi il valore normale stimato al momento in cui si è verificata l'assegnazione.

²³⁶ Cfr. BODRITO, «Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73, *op. cit.*, p. 1057.

²³⁷ Cfr. RAGUCCI, «La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal d.lgs. n. 175/2014: l'inversione dell'onere probatorio sugli elementi costitutivi della responsabilità del liquidatore. Marginalità residue in tema di responsabilità di soci e associati», in MULEO, *Commento al decreto sulle semplificazioni (D.lgs. N. 175 del 2014)*, Giappichelli, 2015, p. 151.

l'ambito di applicazione anche a queste, mentre rimangono testualmente citati, nel primo comma dell'art. 36 riscritto dal legislatore con l'intervento del 2014, «*i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche*».

CONCLUSIONI

Giunti a questo punto, poco rimane da dire sulle modifiche che il legislatore del 2014 ha apportato all'originale disciplina del 1973, e quel poco né sarebbe troppo pertinente, rischiando così di portarci al di fuori del perimetro nel quale ci siamo dati incarico di indagare, né aggiungerebbe sostanza ad un discorso che ci siamo impegnati a mantenere il più attinente possibile alla materia, senza addentrarci nei vari temi (sia di principi generali dell'ordinamento che relativi a fattispecie e ipotesi particolari) che, pur avendo trovato spazio in queste pagine, sono sempre rimasti tangenti all'oggetto di questo lavoro e mai si sono ad esso intersecati. Così come non riteniamo utile, in queste ultime pagine, fornire uno scarno e sicuramente inefficace riassunto dei conflitti che abbiamo provato a risolvere, delle opinioni che abbiamo espresso e delle soluzioni che, per quanto ci compete, abbiamo prospettato; si è avuto modo di vedere come ricorrentemente, dal 1973 ad oggi e a proposito dei più variegati aspetti della disciplina, dottrina, giurisprudenza e Amministrazione abbiano proposto interpretazioni differenti e spesso diametralmente opposte, creando situazioni in cui si è reso necessario districarsi e comporre conflitti nei quali le posizioni diverse erano più di due, raramente risolte direttamente dal legislatore, che in materia ha quasi sempre delegato alla potere suppletivo della magistratura il compito di fissare i punti fermi della disciplina.

Per questo riprendere i ragionamenti che abbiamo svolto nel corso del lavoro e condensarli in una mera elencazione di risultati raggiunti non sembra utile.

Opportuno sembra invece spezzare una lancia nei confronti del legislatore del 2014, che spesso abbiamo criticato nelle pagine del terzo capitolo per la deludente tecnica normativa, per la lacunosità e poca chiarezza delle norme dettate e per l'irragionevolezza di alcuni punti della riforma. Il d.lgs. 175/2014 viene emanato nella fase finale della più grande crisi economica dell'Italia

contemporanea, iniziata nel 2008 e ad oggi non ancora del tutto neutralizzata, crisi che ha dispiegato i suoi effetti più letali soprattutto sulle imprese di piccole e medie dimensioni, che, quando non sono state sottoposte a procedure concorsuali, hanno spesso deciso di avviare il procedimento di liquidazione volontaria, tanto che nei due anni precedenti all’emanazione del decreto il numero delle imprese che hanno attivato la procedura di cui agli artt. 2484 ss. del Codice civile è aumentato dell’11,16%, passando dalle 96.685 del 2012 alle 107.477 del 2013; non è assurdo pensare che, nel clima di difficoltà in cui si trovavano le imprese e i cittadini, molte liquidazioni si siano risolte con la pretermissione delle ragioni dell’Erario rispetto al rimborso dei soci e dei creditori se non altro per un senso di “umanità” (distorta o meno, a seconda di quanto si tenga da conto il bene pubblico) che ha spinto a preoccuparsi prima del territorio e della comunità locale, preferendo saldare i debiti verso il piccolo fornitore anch’esso in difficoltà al pagamento delle imposte dovute. Il Fisco si è così trovato costretto a correre ai ripari, rafforzando i propri strumenti di autotutela, per evitare che venissero sottratte ingenti risorse a causa dell’impossibilità di rivolgersi alla società liquidata una volta intervenuta la cancellazione dal Registro delle Imprese e quindi l’estinzione; adottando questo punto di vista una nuova luce illumina le disposizioni dettate dalla riforma, che non sembrano più dettate solo da un intento “vessatorio” e antigarantista nei confronti del contribuente, ma più dal bisogno del Paese di recuperare risorse preziose – e dovute – nell’ottica del risanamento dei conti pubblici, intento perseguito negli stessi anni anche attraverso la lotta all’evasione fiscale e la (a dire il vero non troppo efficace) *voluntary disclosure*. Pur sotto questa nuova luce, rimane il fatto che a nostro avviso il legislatore avrebbe potuto (e avrebbe dovuto) fare di meglio, eventualmente anche recependo le istanze sollevate dalla dottrina ed emendando di conseguenza le norme riformatrici dell’art. 36 del D.P.R. 602/73.

BIBLIOGRAFIA

A) Manuali, articoli e pubblicazioni

- ALESSI, *I liquidatori delle società per azioni*, 1994, Torino
- ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, s.d., n. 29 e 30
- AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Torino, 1963
- ANCESCHI, *Inadempimenti e responsabilità civile, penale e disciplinare dell'avvocato*, Maggioli, 2011
- ASCARELLI, «Liquidazione e personalità della società per azioni», in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1952
- BELLI CONTARINI in «La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione di soggetti passivi Ires», in *Riv. dir. trib.*, 2009, I
- BODRITO, «Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73», in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, CEDAM, 2008
- BOMPANI, «Accertamento della responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte», in *Giust. Trib.*, 1934
- BONELLI, *Gli amministratori delle s.p.a. dopo la riforma delle società*, Milano, 2004
- BRUNO, «I profili fiscali nella liquidazione coatta amministrativa», in GHIA, PICCINNINI, SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali*, Torino, 2012
- BUONOCORE, «La fine dell'impresa societaria a base capitalistica», in AA.VV., *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003
- BUSCEMA, «L'estinzione della società disattiva la tutela dell'erario per l'Ires non pagata», in *Corriere Tributario*, 2009, 26

- CAMPANA, «La responsabilità civile degli amministratori delle società di capitali», in *Nuova giur. civ. comm.*, 2000, II
- CAPOLUPO, «Liquidazione soggetti IRES: la responsabilità tributaria dei soci e associati», in *il fisco*, 2010
- CAPPIELLO, «Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società di capitali», in *Giur. comm.*, I, 1998
- CARATOZZOLO, *I bilanci straordinari, profili economici, civilistici e tributari*, Giuffrè, Milano, 1996
- CARNEVALI, «La responsabilità civile degli amministratori per danno ai risparmiatori», in *Contratto e Impresa*, 1988
- COCIVERA, *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, Milano, 1980
- COLAIANNI, ZAMMITTI, RICCIARELLI, *Le società immobiliari nell'imposizione diretta e indiretta*, Milano, 1961
- CONFORTI, *La responsabilità civile degli amministratori di società*, Milano, 2003
- D'ANTIMO, «Il procedimento di accertamento della responsabilità in proprio dei liquidatori e degli amministratori delle società commerciali e industriali», in *Rass. mens. imp. dir.*, 1959
- DAMMACCO R., DAMMACCO S., *La liquidazione delle società: disciplina civilistica, trattamento fiscale e pratica contabile*, XII ed., Ravenna, 2013
- DE CICCO, «Convocazione di assemblea di società a responsabilità limitata: diritto del socio vs stabilità delle decisioni societarie», in *Riv. di diritto dell'impresa I*, 2014
- DE SANTIS, in «La responsabilità dei liquidatori, amministratori, soci ed associati per il pagamento delle imposte dovute dagli enti», in *Boll. trib.* 1980
- DEOTTO, «Non si può essere “un po’ morti”»: quindi una società estinta non può mai stare in giudizio», in *il fisco*, 2015

- DIMUNDO, *Gruppi, trasformazione, fusione e scissione, scioglimento e liquidazione, società estere (artt. 2484-2510 cc.)*, 2003
- DOLFIN, «Natura della responsabilità in proprio dei liquidatori e termine di prescrizione applicabile», in *Rass. trib.*, 1978, I
- DOLFIN, «Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976
- FALSITTA, «Ancora qualche spunto in tema di tassazione delle riserve attive concordatarie», 1983, *Dir. prat. trib.*, I
- FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, I
- FAOLILLO, «Sull'inizio della prescrizione dell'azione contro i liquidatori delle società di capitali per il mancato pagamento delle imposte dirette», in *Giur. comm.* 1978, II
- FERRARA, CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2009
- FERRARI, CAMARDA, *Estinzione delle società: limiti della successione e responsabilità ex art. 36 – D.P.R. n. 602/73. Commento alla sentenza emessa dalla C.T.P. di Enna, sez. 1, n. 367/01/15 depositata il 10.04.2015*, 2015, Catania
- FICARI, «La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento (art. 28, commi 4 e 6)», in MULEO, *Commento al decreto sulle semplificazioni: (D.Lgs. n. 175 del 2014)*, Giappichelli, 2015
- FIMMANÒ, «La fase della liquidazione», in FIMMANÒ, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, 2011
- FIMMANÒ, ANGELINI «Poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori», in FIMMANÒ, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, 2011

- FIORENTINO, «Su lo scioglimento e la liquidazione delle società commerciali», in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952
- FORNERO, RIVETTI, «Profili fiscali della liquidazione ordinaria», in *il fisco* del 4 novembre 2007
- FRANSONI, «L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», in *Rass. Trib. I*, 2015
- FRÈ, *Società per azioni – Commentario del codice civile*, a cura di SCIALOJA E BRANCA, Bologna, 1961
- FRÈ, *Società per azioni*, Zanichelli, 1964
- GALLO, «Liquidatori di società. Responsabilità fiscale», in *il fisco*, 1982
- GIANNETTA, SCANDALE, SESSA, *Teoria e tecnica nell'accertamento del reddito mobiliare*, Roma, 1958
- GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956
- GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937
- GLENDI, «Cancellazione della società, attività impositiva e processo tributario», in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, 9
- GLENDI, «E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)», in *Riv. giur. trib.*, 2015
- GRASSETTI, «Liquidazione formale e liquidazione convenzionale nelle società di capitali», in *Temì*, 1950
- GRAZIANI, *Diritto delle società*, Morano, Napoli, 1955
- GUIDARA, «Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014», in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, 5
- GUZZARDI, «Responsabilità dei liquidatori al pagamento delle imposte dirette dovute dalle società in liquidazione», in *Giust. trib.*, 1957

- KRESS, *Lehrbuch des Allgemeinen Schuldrechts*, München, 1920
- LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, II, Giuffrè, Milano, 2007
- LIBURDI, «Profili di responsabilità civile e penale del professionista», in *Didactica & partners*, 18 novembre 2015
- LUPI, «Dividendi palesi e occulti, in danno al Fisco e carenze di attrezzature mentali», in *Dialoghi Tributari*, 2008
- MARELLO, «Il regime di trasparenza», in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di TESAURO, Bologna, 2007
- MARINI, «In tema di responsabilità del liquidatore per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dalla società», in *Dir. e prat. trib.*, 1966, II
- MEDICUS, «Schuldrecht I», *Allg. Teil*, München, 1986
- MERLINO, *Dizionario delle infrazioni e delle relative conseguenze nel campo delle imposte dirette*, Milano, 1961
- MIGNOLI, «Sulla inderogabilità delle forme legali nella liquidazione delle società di capitali», in *Riv. dott. comm.*, 1951
- MONARCA, «Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni precedenti e successive alla revoca della liquidazione», in *Azienda e fisco*, n. 2, 2001
- MONTAGNANI, «Disfunzioni dell'organo deliberativo e impossibilità di conseguimento dell'oggetto sociale», in *Riv. dir. civ. I*, 1989
- MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti procedurali», 1984, *Rassegna tributaria*, I
- MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», 1984, *Rassegna tributaria*, I
- MOSSA, «Società per azioni», in *Trattato del nuovo diritto commerciale*, Padova, 1957

- NAPOLI, «La tutela dell'interesse fiscale nell'ipotesi di estinzione delle imprese», in *il fisco*, 2014
- NICCOLINI, «Commento sub artt. 2492 e 2493», in NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES, *Società di capitali. Commentario*, III, 2004, Napoli
- NICCOLINI, «L'accantonamento delle somme necessarie a pagare i creditori nella liquidazione delle società», in *Giur. dir. comm.*, 2001, I
- NICCOLINI, «La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali», in AMBROSINI, *La riforma delle società*, 2003, Torino
- NICCOLINI, «La revoca dello stato di liquidazione delle società di capitali», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, III, Torino, 2007
- NICCOLINI, «Sub art. 2484. Cause di scioglimento», in NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES, *Società di capitali, Commentario*, III, 2004, Napoli
- NOBILI, «La riduzione del capitale», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, III, Torino, 2007
- PACIELLO, «Commento sub art. 2487-ter», SANDULLI, SANTORO, *La riforma delle società*, Giappichelli Editore, Torino, 2003
- PACIELLO, «Commento sub. art. 2490 c.c.», in SANDULLI, SANTORO, *La riforma delle società*, Giappichelli Editore, Torino, 2003
- PACIELLO, «I nuovi prospetti contabili tra funzione informativa e funzione organizzativa: prime riflessioni su alcune novità della riforma», in *Rivista di diritto delle imprese*, 2004
- PACIELLO, «Scioglimento e liquidazione», in ABRIANI E AL., *Diritto delle società*, Giuffrè, 2012

- PAOLA, «In tema di prescrizione dell'azione di responsabilità contro gli amministratori di una società di capitali fallita», in *Il fallimento*, 1979
- PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963
- PIRAS, «Scioglimento, liquidazione ed estinzione», in AA.VV., *Diritto Commerciale*, Bologna, 2010
- RAGUCCI, «La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal d.lgs. n. 175/2014: l'inversione dell'onere probatorio sugli elementi costitutivi della responsabilità del liquidatore. Marginalità residue in tema di responsabilità di soci e associati», in MULEO, *Commento al decreto sulle semplificazioni (D.lgs. N. 175 del 2014)*, Giappichelli, 2015
- RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Giappichelli, Torino, 2008
- ROMANELLI, «L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1941, II
- RUGOLO, GENTILINI E AL., «Sorte dei debiti e dei crediti nella società di capitali cancellata», *Diritto 24 (Il Sole 24 Ore)*, 14 ottobre 2015
- SALAFIA, «Liquidazione della società di capitali: poteri del liquidatore», in *Società 2*, 2009
- SAVIOLI, *Le operazioni di gestione straordinaria*, Giuffrè, Milano, 2005
- SAVIOLI, *Le operazioni di gestione straordinaria: aggiornato con l'OIC 4 (fusioni e scissioni), l'OIC 5 (liquidazione) e con la legge finanziaria 2008*, Giuffrè, Milano, 2008
- SELICATO, «Cancellazione della società dal Registro Imprese: i riflessi fiscali della cancellazione della società dal Registro delle Imprese», in *Rass. Trib.*, 2010, 3

- SELICATO, «I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese», in *Rass. Trib.*, 2010, III
- SPAZIANI TESTA, in «Appunti sulla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci per il mancato pagamento delle imposte a carico di società», in *Comm. trib. centr.*, 1974, II
- STEVANATO, «L'estinzione della società preclude l'attivazione del meccanismo di responsabilità dei rappresentanti previsto dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973?», in *Dialoghi tributari*, 2008, 2
- STEVANATO, «Specificità tributarie della liquidazione volontaria», in AA.VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002
- TAMBORLINI, «Nomina dei liquidatori nelle società di capitali: assemblea ordinaria o straordinaria?», in *Impresa commerciale industriale* 4, 2001
- TAMBORRINO, *Le operazioni straordinarie: profili civilistici, giuslavoristici, fiscali, contabili e valutativi: trasformazione, fusione, scissione, cessione di azienda, conferimento di azienda, liquidazione*, Giuffrè, Milano, 2004
- TESAURO, «La responsabilità fiscale dei liquidatori», in *Giur. comm.*, 1977
- TONNI, «Derogabilità o meno delle norme in tema di liquidazione delle società commerciali», in *Foro pad.*, 1958, I
- TURELLI, «L'informazione sulla gestione nelle società per azioni in liquidazione», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, III, Torino, 2007
- VAIRA, «Commento sub art. 2490 c.c.», in COTTIMO, BONFANTE, CAGNASSO, MONTALENTI, *Il nuovo diritto societario*, Zanichelli, Torino, 2004
- VAIRA, «Scioglimento e liquidazione delle società», in PATTI, *Il diritto. Enciclopedia giuridica de Il Sole 24 Ore*, Milano, 2007
- ZAPPA, *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Milano, 1957

B) Giurisprudenza (in ordine cronologico)

- Comm. Centr., sez. I, 3 ottobre 1945 n. 78060
- Cass. 23 novembre 1959 n. 3440
- Cass. 27 aprile 1961 n. 947
- Comm. Centr., sez. I, 16 giugno 1961 n. 45599
- Corte di Appello di Milano, 12 luglio 1968
- Cass. 5 aprile 1971 n. 970
- Cass. 12 luglio 1974 n. 2076
- Cass. 14 marzo 1978 n. 1273
- Cass. 3 giugno 1978 n. 2766
- Cass. 18 dicembre 1978 n. 6042
- Cass. 8 gennaio 1979 n. 78
- Cass. 14 gennaio 1981, n. 328
- Cass. 24 marzo 1981 n. 1703
- Cass. SS.UU. 27 marzo 1985 n. 2145
- Cass. SS.UU. 6 maggio 1985 n. 28
- Cass. 6 novembre 1986, n. 6477
- Cass. 19 gennaio 2004 n. 741
- Trib. Napoli, 17 marzo 2005
- Cass. 20 ottobre 2008 n. 25472
- Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010 n. 4060
- Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010 n. 4061
- Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010 n. 4062
- Trib. Milano Sez. VIII, 8 marzo 2011
- Cass. 11 maggio 2012 n. 7327
- Corte Cost., 17 luglio 2013, ord. n. 198
- Trib. Lucca 9 gennaio 2014, n. 27
- Cass. 29 gennaio 2015 n. 4349
- C.T.P. Reggio Emilia, sent. 5/2/2015
- Cass. 2 aprile 2015 n. 6743
- C.T.P. Enna, sent. 367/1/15
- Cass. 26 giugno 2015 n. 13259
- Cass. 1 ottobre 2015 n.19611
- Cass. 6 aprile 2016 n. 4314
- Cass. 27 aprile 2016 n. 8334
- Cass. 5 agosto 2016 n. 16446

C) Fonti normative

- d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 - *Riforma dell'imposizione sul reddito delle società [...]*
- d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - *Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali*
- d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 - *Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi [...]*
- d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 - *Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*
- d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 - *Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo [...]*
- d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - *Disposizioni sul processo tributario*
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - *Revisione della disciplina del contenzioso tributario*
- D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 - *Testo unico delle leggi sulle imposte dirette*
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - *Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*
- l. 27 luglio 2000, n. 212 – *Statuto dei diritti del contribuente*
- l. 5 gennaio 1956, n. 1 - *Norme integrative della legge 11 gennaio 1951, n. 25, sulla perequazione tributaria*
- l. 9 ottobre 1971, n. 825 - *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*

- R.d. 16 marzo 1942, n. 262 – *Codice Civile*
- R.d. 16 marzo 1942, n. 267 – *Legge Fallimentare*
- R.d. 17 settembre 1931, n. 1608 – *Testo delle disposizioni riguardanti le dichiarazioni dei redditi e le sanzioni in materia di imposte dirette*
- R.d. 28 gennaio 1929, n. 360 – *Disposizioni in merito alla responsabilità per il pagamento delle imposte*

D) Circolari, pareri, documenti interni e altro

- «Analisi dei tempi delle fasi», in *Relazione annuale sul contenzioso tributario 2016 – Appendici statistiche e guida alla relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, Roma, Ministero Economia e Finanze
- «Norme per il rimborso di imposte dirette inesigibili», in *Provveditorato generale dello Stato*, n. 77, Roma, 1925
- Circ. Agenzia delle Entrate 11 marzo 2014, n. 6/E
- Circ. Agenzia delle Entrate 15 maggio 1995, n. 140/E
- Circ. Agenzia delle Entrate 3 maggio 1996, n. 18/E
- Circ. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014 n. 31/E
- Nota Ministero Economia e Finanze 7 febbraio 1981, n. 7/455
- Nota Ministero Economia e Finanze 9 dicembre 1980, n. 7/826
- Parere Consiglio di Stato 14 ottobre 1956, n. 348
- Risoluzione Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 124/E

RIASSUNTO TESI

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO 1 – LA LIQUIDAZIONE ORDINARIA: PROFILI CIVILISTICI, CONTABILI, FISCALI	
1.1 Non applicabilità della norma ad istituti diversi dalla liquidazione ordinaria	7
1.2 ASPETTI CIVILISTICI DELLA LIQUIDAZIONE ORDINARIA	
1.2.1 Lo scioglimento delle società	9
1.2.2 Le cause di scioglimento	11
1.2.2.1 Scioglimento per decorso del termine	11
1.2.2.2 Scioglimento per raggiungimento dell’oggetto sociale o per sopravvenuta impossibilità di conseguirlo	11
1.2.2.3 Scioglimento per impossibilità di funzionamento o per continuata inattività dell’assemblea	12
1.2.2.4 Scioglimento per riduzione del capitale al di sotto del minimo legale	12
1.2.2.5 Scioglimento legato al recesso del socio	13
1.2.2.6 Scioglimento per delibera assembleare e altre cause previste dallo statuto o dall’atto costitutivo	13
1.2.2.7 Altre cause di scioglimento previste per legge	14
1.2.3 L’apertura della liquidazione	14
1.2.4 I liquidatori: ruolo e vicende	15
1.2.5 Il passaggio di consegne tra amministratori e liquidatori	18
1.2.6 Revoca della liquidazione	20
1.2.7 La chiusura della liquidazione	21
1.3 ASPETTI CONTABILI DELLA LIQUIDAZIONE	
1.3.1 Il bilancio iniziale di liquidazione	24
1.3.2 I bilanci intermedi	25
1.3.3 Il bilancio finale di liquidazione	26
1.3.4 <i>Dying concern</i>: i criteri di valutazione e di redazione del bilancio in mancanza del presupposto della continuità aziendale	29
1.3.4.1 Fondo per costi e oneri di liquidazione	32
1.4 ASPETTI FISCALI DELLA LIQUIDAZIONE	
1.4.1 I due periodi d’imposta nell’esercizio di inizio liquidazione	33

1.4.1.1 Termine della liquidazione nell'esercizio di avvio	34
1.4.1.2 Termine della liquidazione entro cinque anni	34
1.4.1.3 Procedura che si protrae per oltre cinque anni	34
1.4.2 La disciplina delle perdite	35
1.4.3 Crediti d'imposta	36
1.4.4 Aspetti fiscali della revoca dello stato di liquidazione	36

CAPITOLO 2 – L'ARTICOLO 36 DEL D.P.R. 602/1973 PRIMA DELLE MODIFICHE DEL 2014

2.1 Profili evolutivi della norma	38
2.2 Il D.P.R. 602 del 29 settembre 1973, "Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"	40
2.3 L'articolo 36 del D.P.R. 602/1973	41
2.4 Il primo comma: la responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte	43
2.4.1 I presupposti oggettivi della responsabilità	43
2.4.1.1 La sussistenza del debito per imposte dirette insoluto	44
2.4.1.2 Distrazione dell'attivo di liquidazione per fini differenti dal pagamento delle imposte	47
2.4.2 Il presupposto soggettivo	49
2.5 Le responsabilità degli amministratori sancite dal secondo e dal quarto comma dell'articolo 36	54
2.5.1 Le «operazioni di liquidazione»	56
2.5.2 «L'occultamento di attività sociali»	59
2.6 La responsabilità in capo ai soci o associati sancita dal terzo comma dell'articolo 36	62
2.7 Il quinto e il sesto comma dell'art. 36 e i profili procedurali delineati nella norma: (a) accertamento e (b) tutela del destinatario dell'atto	65
2.8 La questione in merito alla prescrizione o alla decadenza del potere di accertamento da parte dell'Erario e le conseguenze sulle ulteriori considerazioni inerenti al carattere della responsabilità	68
2.8.1 (a) La natura autonoma o dipendente della responsabilità come punto di partenza per la (b) determinazione del <i>dies a quo</i> dal quale il Fisco può far valere le proprie pretese	71

CAPITOLO 3 - LE MODIFICHE DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 175/2014, «DECRETO SEMPLIFICAZIONI FISCALI»

3.1 La riforma della disciplina dettata dall'art. 36 del D.P.R. 602/1973 attraverso le disposizioni del d.lgs. 175/2014	75
3.1.1 L'articolo 28 del d.lgs. 175/2014, «Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione	76

di disposizioni in materia di obblighi tributari»	
3.2 La cancellazione della società dal Registro delle Imprese <i>(a)</i> nel sistema in vigore nel 1973 e <i>(b)</i> dopo la riforma del diritto societario del 2003	80
3.2.1 Rapporti tra l'art. 36 D.P.R. 602/1973 e l'art. 2495 c.c.: conflitti e dibattito sull'abrogazione implicita del primo ad opera del secondo	86
3.2.2 Ulteriori implicazioni del quarto comma: il cortocircuito normativo	88
3.2.3 Controversie pendenti alla data di estinzione e successione nei processi	90
3.2.4 <i>(a)</i> Retroattività o meno della norma introdotta dal comma 4 dell'art. 28 e <i>(b)</i> i profili di possibile incostituzionalità della norma	92
3.3 L'inversione dell'onere nella prova in capo al liquidatore	95
3.4 Le ulteriori previsioni dell'art. 28: <i>(a)</i> la presunzione in merito alla responsabilità dei soci o degli associati e <i>(b)</i> l'estensione a tutti i tributi della disciplina dell'art. 36	98
CONCLUSIONI	102
BIBLIOGRAFIA	104

La norma che disciplina la responsabilità del liquidatore, degli amministratori e dei soci (o degli associati) per i debiti fiscali rimasti insoddisfatti alla chiusura della liquidazione e l'accertamento di questa responsabilità, si trova all'art. 36 del decreto numero 602 emanato nel settembre 1973 dal Presidente della Repubblica, in tema di riscossione sulle imposte sul reddito; è infatti possibile che, una volta conclusa la liquidazione di una società e intervenuta l'estinzione di questa, l'Amministrazione Finanziaria si accorga che alcuni crediti vantati nei confronti di quella società non siano stati soddisfatti. Sembra scontato sottolineare che, nella maggior parte dei casi, una società che decide di iniziare le procedure di liquidazione non gode di straordinaria salute (ma, precisiamo, questa è una semplificazione fin troppo barbara): così, se il debito verso il Fisco non viene ripagato per intero a causa della mancanza o della non sufficienza dell'attivo patrimoniale, tenendo presente che in linea di principio (sarà oggetto della nostra analisi) i debiti tributari dovrebbero essere i primi a venire estinti, l'Erario non potrà che prendere atto di questa insufficienza e accontentarsi di quanto ricevuto. Ma nel caso in cui, invece, dei beni che sarebbero potuti servire per ripianare il debito tributario sono stati utilizzati per pagare altri creditori o, ancora, sono stati assegnati ai soci, l'Amministrazione può andare a bussare, a seconda della situazione, alla porta del liquidatore, degli amministratori in carica al momento dello scioglimento o dei soci, andando a chiedere a questi il pagamento di tasca propria (tranne nel caso dei soci o associati, per i quali la disciplina detta un tipo di responsabilità diverso) della parte di credito che non è stata soddisfatta.

La liquidazione di una società rappresenta, oltre al momento conclusivo della vita dell'ente stesso, anche il momento nel quale l'investimento che i soci hanno effettuato apportando i conferimenti può vedersi realizzato; La disciplina fiscale della liquidazione volontaria, dettata dall'art. 182 del Testo unico delle imposte sui redditi, si applica, oltre ai soggetti IRES, anche alle imprese individuali e alle società di persone commerciali, quali s.n.c. e s.a.s.

All'inizio degli anni Settanta, il Parlamento dispose la delega al governo Colombo per la riforma tributaria attraverso la legge n. 825 del 9 ottobre 1971, che stabiliva all'art. 10 gli obiettivi che il legislatore delegato avrebbe dovuto perseguire, come la semplificazione della riscossione e l'estensione delle ritenute alla fonte. Il decreto che ne risultò tre anni dopo è diviso in quattro titoli, nel primo dei quali, «Riscossione delle imposte», si trova l'art. 36 oggetto della nostra analisi. Il primo comma dell'articolo nella sua formulazione originale istituisce la responsabilità in proprio in capo ai liquidatori i quali, tramite i proventi della liquidazione dei beni sociali, non soddisfino i debiti d'imposta risultanti dai periodi precedenti e le imposte dovute per il periodo della liquidazione a vantaggio di crediti di ordine inferiore o per distribuire i beni ai soci. Perché la responsabilità richiamata nel primo comma dell'art. 36 emerga, è necessario che si verifichino i presupposti oggettivi che la norma individua in maniera tassativa: il primo presupposto che emerge dalla lettera della norma è l'esistenza di un debito verso l'Erario per imposte dirette che non sia stato soddisfatto. La maggior parte della dottrina è concorde nel riconoscere, coerentemente con quanto sostenuto riguardo alla disciplina previgente, che la responsabilità disciplinata dall'art. 36 del 1973 riguarda il mancato pagamento delle sole IRPEG e ILOR: Se alle imposte sui redditi si dovessero o meno aggiungere accessori d'imposta quali interessi, sanzioni e soprattasse è stato un tema ugualmente dibattuto. Il secondo presupposto perché sorga la responsabilità in esame è che vi siano attività di liquidazione: il tema, è evidente, si ricollega agli accantonamenti, per cui l'obbligo espressamente sancito dall'art. 36 di rispettare la graduazione dei crediti (o meglio, dato che di vera e propria graduazione non si può parlare, l'obbligo di soddisfare prima per intero i debiti verso l'Erario) comporta anche quello implicito di accantonare le somme necessarie per la soddisfazione della Finanza, anche se i debiti verso questa dovessero scadere successivamente a quelli di altro tipo.

La questione dell'elemento soggettivo della responsabilità è stata ampiamente dibattuta. Il dibattito vedeva contrapposti i sostenitori del carattere oggettivo della responsabilità in esame e coloro i quali invece classificavano tale responsabilità come responsabilità soggettiva: bisogna rilevare alcuni profondi cambiamenti, operati sia dal legislatore che dalla giurisprudenza, che convincono chi scrive ad abbandonare la tesi della responsabilità soggettiva e a propendere per una qualificazione oggettiva di tale responsabilità.

Il comma 2 estende l'ambito di applicazione del primo comma agli amministratori "liquidatori di fatto", in caso non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori, mentre il comma 4

istituisce la responsabilità per il pagamento delle imposte dovute dai liquidatori in capo agli amministratori che nei due periodi d'imposta precedenti alla liquidazione hanno effettuato operazioni di liquidazione o occultato beni sociali. Il terzo comma dell'articolo chiama in causa «*i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione*», che si ritengono responsabili per il pagamento delle imposte nei limiti del valore dei beni che hanno ricevuto: la responsabilità dei soci sorge nel caso in cui i presupposti si siano verificati «*negli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione*» e nel periodo della liquidazione stessa: per “messa in liquidazione” è da intendersi l'apertura formale del procedimento di liquidazione volontaria.

Il comma 5 e il comma 6 delineano i profili procedurali legati a queste responsabilità: lungamente la dottrina si era interrogata sul carattere fiscale o civile della responsabilità sancita in capo ad amministratori e liquidatori, ma ormai il dibattito è stato risolto proprio dal quinto comma dell'art. 36. La responsabilità del liquidatore o dell'amministratore deve essere, stando alla lettera della norma, «*accertata con atto motivato*»: non sembra essere sufficiente un semplice ruolo. Il sesto e ultimo comma dell'articolo recepisca le istanze dottrinali di cui si è dato conto poc'anzi in merito alla possibile lesione del diritto di difesa del soggetto responsabile nel caso in cui la competenza ad accertarne la responsabilità fosse stata riconosciuta agli organi amministrativi anziché a quelli giudiziari, ammettendo il ricorso avverso l'atto di accertamento davanti al giudice tributario da parte del soggetto cui l'atto è destinato.

Il dibattito in merito alla prescrizione o alla decadenza delle pretese erariali, sorto nel vigore dell'art. 265 e sviluppato ulteriormente dopo l'entrata in vigore dell'art. 36 del D.P.R. 602/73, ci permette di raccordare alcune delle teorie delle quali si è dato conto in questo secondo capitolo: nel vigore del primo la dottrina riteneva che le pretese dell'Amministrazione Finanziaria dovessero essere sottoposte a termine prescrizione, come corollario della tesi, largamente condivisa, per la quale la responsabilità sancita dall'art. 265 si sarebbe dovuta qualificare come civilistica, e non fiscale. La nuova normativa ha invece promosso elaborazioni più sofisticate e complesse, che, ancora una volta, si sono risolte in due orientamenti differenti. L'orientamento della Suprema Corte è che la responsabilità in esame non abbia carattere extracontrattuale, ma che sorga *ex lege* per liquidatori e amministratori per l'inadempimento dei propri obblighi e per i soci a causa del divieto di ingiustificato arricchimento.

La disciplina che abbiamo avuto modo di vedere e analizzare nel capitolo precedente, recata dall'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, è rimasta immutata (sia in quanto a sostanza che per quanto riguarda la lettera stessa della norma) per un trentennio, finché nel 2014 il cosiddetto decreto «Semplificazioni fiscali» non è intervenuto pesantemente: le previsioni dell'articolo 28

riguardano una serie eterogenea di fattispecie riscontrabili all'interno della disciplina fiscale: il comma 4 non incide direttamente sulle previsioni dell'art. 36, ma enuncia una norma di carattere generale comunque foriera di importanti novità per quanto attiene alla disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, il comma 5 va a modificare espressamente il primo e il terzo comma dell'articolo, mentre il settimo comma dell'art. 28 incide direttamente sull'art. 36 escludendolo dal novero delle disposizioni alle quali si applica l'art. 19 del d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46. L'intervento normativo, se da un lato ha raccolto il plauso dell'Agenzia delle Entrate, che diffusamente ha commentato le nuove disposizioni in circolari interne, dall'altro ha attirato le critiche quasi unanimi della dottrina, sia per quanto riguarda i contenuti che per la mancanza di chiarezza di alcuni passaggi. Al fine di indagare le implicazioni che la novità introdotta dal comma 4 dell'art. 28 comporta, non possiamo esimerci dal richiamare il dibattito in merito agli effetti della cancellazione della società dal Registro delle Imprese: il dibattito circa la natura dichiarativa o costitutiva della cancellazione della società dal Registro delle Imprese è stato recentemente risolto con l'intervento prima del legislatore e poi della Suprema Corte, e la giurisprudenza dal canto suo è entrata nel merito della questione, dirimendola una volta per tutte, con tre fondamentali sentenze pronunciate il 22 febbraio 2010 dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite. Come spesso accade nella congerie legislativa italiana, dopo la riforma del diritto societario e l'introduzione del nuovo art. 2495 c.c. sono stati ravvisati elementi di criticità riguardanti il rapporto di questo con la norma alla quale è dedicata la nostra ricerca: il conflitto tra l'esplicita previsione del presupposto della colpa espressa dall'art. 2495 c.c. e il sorgere della responsabilità *ex lege* sancito dall'art. 36 sembrava potersi risolvere solo attraverso l'abrogazione di una delle due norme. È stato invece l'intervento normativo del 2014 a dirimere la questione, poiché la sopravvivenza quinquennale dell'ente ai soli fini fiscali ha comportato la caduta delle motivazioni addotte dalla dottrina che si esprimeva in senso favorevole all'abrogazione implicita. Se da un lato il legislatore del 2014 ha risolto il problema ora esposto, dall'altro ha attirato su di sé le critiche unanimi della dottrina tributaria; è lampante come il differimento dell'effetto estintivo *ex art. 2495 c.c.* stabilito dall'art. 28, comma 4, d.lgs. 175/2014, operi solo ai fini fiscali, mentre per tutto ciò che esula dalla validità e dall'efficacia di determinati atti tributari l'estinzione continui a prodursi pienamente ed in maniera immediata: proprio questa differenza di trattamento presenta profili critici che inficiano la tenuta complessiva della disciplina recata dalla riforma. Si viene così a creare un evidente cortocircuito dal quale sembra difficile uscire senza rivedere pesantemente parti consistenti della disciplina.

Controverso è l'effetto che la novella dispiega dal punto di vista processuale, sia per i giudizi che iniziano dopo la cancellazione dal Registro delle Imprese (che sembrerebbero legittimamente proponibili in virtù della sopravvivenza della società ai fini degli «atti [...] di contenzioso») sia per quelli già incardinati, con la conseguenza che, oltre che da profili di incostituzionalità, la

norma si può ritenere viziata anche da parziale inefficienza.

Se molte delle critiche mosse al comma 4 dell'art. 28 originavano da riflessioni e valutazioni di rigoroso carattere giuridico e processuale, lo stesso non può dirsi per quanto riguarda le reazioni suscitate dal punto *a)* del comma 5: la disposizione che introduce l'inversione dell'onere della prova nell'accertamento della responsabilità del liquidatore sembra infatti talmente irragionevole e poco coerente con il fine semplificativo del decreto che la maggioranza delle critiche sollevate muovono dal buon senso e dall'inammissibilità di una norma del genere in un sistema che abbia riguardo (anche) agli interessi del contribuente: a ben vedere, inoltre, un'analisi più accurata della norma porta a conclusioni che potrebbero rivelarsi dirompenti, fino alla paradossale conclusione "obbligata", per essere totalmente immune dalle pretese risarcitorie del Fisco, nella quale si troverebbe costretto a depositare i libri in tribunale e richiedere il fallimento nel caso in cui ritenga di non poter soddisfare i crediti tributari. Il comma 5 va a modificare la lettera stessa dell'art. 36; al punto *a)*, come visto, inverte l'onere probatorio facendolo ricadere in capo al liquidatore, mentre *sub b)* introduce una nuova presunzione per quanto riguarda la responsabilità dei soci o associati, cosicché si presume che la responsabilità dei soci nei confronti dell'Erario che sorge ex art. 36 sia commisurata alla quota di partecipazione di questi nella società estinta. L'ultima disposizione dell'art. 28, al comma 7, estende a tutti i tributi la responsabilità ex art. 36, eliminando il rimando a questo all'interno dell'art. 19 del d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, rendendo il liquidatore potenzialmente responsabile per il mancato pagamento sia delle imposte sul reddito che di Iva, tributi locali come Tari, Tasi e Imu, dazi doganali, imposte di registro, etc.

BIBLIOGRAFIA

C) Manuali, articoli e pubblicazioni

- ALESSI, *I liquidatori delle società per azioni*, 1994, Torino
- ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, s.d., n. 29 e 30
- AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Torino, 1963
- ANCeschi, *Inadempimenti e responsabilità civile, penale e disciplinare dell'avvocato*, Maggioli, 2011
- ASCARELLI, «Liquidazione e personalità della società per azioni», in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1952

- BELLI CONTARINI in «La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione di soggetti passivi Ires», in *Riv. dir. trib.*, 2009, I
- BODRITO, «Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73», in CONSOLO, GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, CEDAM, 2008
- BOMPANI, «Accertamento della responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte», in *Giust. Trib.*, 1934
- BONELLI, *Gli amministratori delle s.p.a. dopo la riforma delle società*, Milano, 2004
- BRUNO, «I profili fiscali nella liquidazione coatta amministrativa», in GHIA, PICCINNINI, SEVERINI, *Trattato delle procedure concorsuali*, Torino, 2012
- BUONOCORE, «La fine dell'impresa societaria a base capitalistica», in AA.VV., *La riforma del diritto societario*, Torino, 2003
- BUSCEMA, «L'estinzione della società disattiva la tutela dell'erario per l'Ires non pagata», in *Corriere Tributario*, 2009, 26
- CAMPANA, «La responsabilità civile degli amministratori delle società di capitali», in *Nuova giur. civ. comm.*, 2000, II
- CAPOLUPO, «Liquidazione soggetti IRES: la responsabilità tributaria dei soci e associati», in *il fisco*, 2010
- CAPPIELLO, «Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società di capitali», in *Giur. comm.*, I, 1998
- CARATOZZOLO, *I bilanci straordinari, profili economici, civilistici e tributari*, Giuffrè, Milano, 1996
- CARNEVALI, «La responsabilità civile degli amministratori per danno ai risparmiatori», in *Contratto e Impresa*, 1988
- COCIVERA, *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, Milano, 1980
- COLAIANNI, ZAMMITTI, RICCIARELLI, *Le società immobiliari nell'imposizione diretta e indiretta*, Milano, 1961
- CONFORTI, *La responsabilità civile degli amministratori di società*, Milano, 2003
- D'ANTIMO, «Il procedimento di accertamento della responsabilità in proprio dei liquidatori e degli amministratori delle società commerciali e industriali», in *Rass. mens. imp. dir.*, 1959
- DAMMACCO R., DAMMACCO S., *La liquidazione delle società: disciplina civilistica, trattamento fiscale e pratica contabile*, XII ed., Ravenna, 2013

- DE CICCO, «Convocazione di assemblea di società a responsabilità limitata: diritto del socio vs stabilità delle decisioni societarie», in *Riv. di diritto dell'impresa* 1, 2014
- DE SANTIS, in «La responsabilità dei liquidatori, amministratori, soci ed associati per il pagamento delle imposte dovute dagli enti», in *Boll. trib.* 1980
- DEOTTO, «Non si può essere “un po’ morti”»: quindi una società estinta non può mai stare in giudizio», in *il fisco*, 2015
- DIMUNDO, *Gruppi, trasformazione, fusione e scissione, scioglimento e liquidazione, società estere (artt. 2484-2510 cc.)*, 2003
- DOLFIN, «Natura della responsabilità in proprio dei liquidatori e termine di prescrizione applicabile», in *Rass. trib.*, 1978, I
- DOLFIN, «Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall’art. 36 del D.P.R. n. 602/1973», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976
- FALSITTA, «Ancora qualche spunto in tema di tassazione delle riserve attive concordatarie», 1983, *Dir. prat. trib.*, I
- FALSITTA, «Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, I
- FAOLILLO, «Sull’inizio della prescrizione dell’azione contro i liquidatori delle società di capitali per il mancato pagamento delle imposte dirette», in *Giur. comm.* 1978, II
- FERRARA, CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2009
- FERRARI, CAMARDA, *Estinzione delle società: limiti della successione e responsabilità ex art. 36 – D.P.R. n. 602/73. Commento alla sentenza emessa dalla C.T.P. di Enna, sez. 1, n. 367/01/15 depositata il 10.04.2015*, 2015, Catania
- FICARI, «La disciplina delle società estinte: il profilo dei termini di accertamento (art. 28, commi 4 e 6)», in MULEO, *Commento al decreto sulle semplificazioni: (D.Lgs. n. 175 del 2014)*, Giappichelli, 2015
- FIMMANÒ, «La fase della liquidazione», in FIMMANÒ, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, 2011
- FIMMANÒ, ANGELINI «Poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori», in FIMMANÒ, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, 2011
- FIORENTINO, «Su lo scioglimento e la liquidazione delle società commerciali», in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952

- FORNERO, RIVETTI, «Profili fiscali della liquidazione ordinaria», in *il fisco* del 4 novembre 2007
- FRANSONI, «L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e altre amenità», in *Rass. Trib. I*, 2015
- FRÈ, *Società per azioni – Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1961
- FRÈ, *Società per azioni*, Zanichelli, 1964
- GALLO, «Liquidatori di società. Responsabilità fiscale», in *il fisco*, 1982
- GIANNETTA, SCANDALE, SESSA, *Teoria e tecnica nell'accertamento del reddito mobiliare*, Roma, 1958
- GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956
- GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937
- GLENDI, «Cancellazione della società, attività impositiva e processo tributario», in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, 9
- GLENDI, «E intanto prosegue l'infinita "historia" dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)», in *Riv. giur. trib.*, 2015
- GRASSETTI, «Liquidazione formale e liquidazione convenzionale nelle società di capitali», in *Temì*, 1950
- GRAZIANI, *Diritto delle società*, Morano, Napoli, 1955
- GUIDARA, «Sull'asserita agonia fiscale delle società di capitali estinte: una (diversa) interpretazione dell'intervento legislativo di fine 2014», in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, 5
- GUZZARDI, «Responsabilità dei liquidatori al pagamento delle imposte dirette dovute dalle società in liquidazione», in *Giust. trib.*, 1957
- KRESS, *Lehrbuch des Allgemeinen Schuldrechts*, München, 1920
- LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, II, Giuffrè, Milano, 2007
- LIBURDI, «Profili di responsabilità civile e penale del professionista», in Didactica & partners, 18 novembre 2015
- LUPI, «Dividendi palesi e occulti, in danno al Fisco e carenze di attrezzature mentali», in *Dialoghi Tributarì*, 2008
- MARELLO, «Il regime di trasparenza», in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, a cura di TESAURO, Bologna, 2007
- MARINI, «In tema di responsabilità del liquidatore per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dalla società», in *Dir. e prat. trib.*, 1966, II
- MEDICUS, «Schuldrecht I», *Allg. Teil*, München, 1986

- MERLINO, *Dizionario delle infrazioni e delle relative conseguenze nel campo delle imposte dirette*, Milano, 1961
- MIGNOLI, «Sulla inderogabilità delle forme legali nella liquidazione delle società di capitali», in *Riv. dott. comm.*, 1951
- MONARCA, «Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni precedenti e successive alla revoca della liquidazione», in *Azienda e fisco*, n. 2, 2001
- MONTAGNANI, «Disfunzioni dell'organo deliberativo e impossibilità di conseguimento dell'oggetto sociale», in *Riv. dir. civ. I*, 1989
- MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti procedurali», 1984, *Rassegna tributaria*, I
- MONTI, «La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: aspetti sostanziali», 1984, *Rassegna tributaria*, I
- MOSSA, «Società per azioni», in *Trattato del nuovo diritto commerciale*, Padova, 1957
- NAPOLI, «La tutela dell'interesse fiscale nell'ipotesi di estinzione delle imprese», in *il fisco*, 2014
- NICCOLINI, «Commento sub artt. 2492 e 2493», in NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES, *Società di capitali. Commentario*, III, 2004, Napoli
- NICCOLINI, «L'accantonamento delle somme necessarie a pagare i creditori nella liquidazione delle società», in *Giur. dir. comm.*, 2001, I
- NICCOLINI, «La disciplina dello scioglimento, della liquidazione e dell'estinzione delle società di capitali», in AMBROSINI, *La riforma delle società*, 2003, Torino
- NICCOLINI, «La revoca dello stato di liquidazione delle società di capitali», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, III, Torino, 2007
- NICCOLINI, «Sub art. 2484. Cause di scioglimento», in NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES, *Società di capitali. Commentario*, III, 2004, Napoli
- NOBILI, «La riduzione del capitale», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, III, Torino, 2007
- PACIELLO, «Commento sub art. 2487-ter», SANDULLI, SANTORO, *La riforma delle società*, Giappichelli Editore, Torino, 2003
- PACIELLO, «Commento sub. art. 2490 c.c.», in SANDULLI, SANTORO, *La riforma delle società*, Giappichelli Editore, Torino, 2003
- PACIELLO, «I nuovi prospetti contabili tra funzione informativa e funzione organizzativa: prime riflessioni su alcune novità della riforma», in *Rivista di diritto delle imprese*, 2004

- PACIELLO, «Scioglimento e liquidazione», in ABRIANI E AL., *Diritto delle società*, Giuffrè, 2012
- PAOLA, «In tema di prescrizione dell'azione di responsabilità contro gli amministratori di una società di capitali fallita», in *Il fallimento*, 1979
- PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963
- PIRAS, «Scioglimento, liquidazione ed estinzione», in AA. VV., *Diritto Commerciale*, Bologna, 2010
- RAGUCCI, «La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal d.lgs. n. 175/2014: l'inversione dell'onere probatorio sugli elementi costitutivi della responsabilità del liquidatore. Marginalità residue in tema di responsabilità di soci e associati», in MULEO, *Commento al decreto sulle semplificazioni (D. lgs. N. 175 del 2014)*, Giappichelli, 2015
- RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Giappichelli, Torino, 2008
- ROMANELLI, «L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1941, II
- RUGOLO, GENTILINI E AL., «Sorte dei debiti e dei crediti nella società di capitali cancellata», *Diritto 24 (Il Sole 24 Ore)*, 14 ottobre 2015
- SALAFIA, «Liquidazione della società di capitali: poteri del liquidatore», in *Società 2*, 2009
- SAVIOLI, *Le operazioni di gestione straordinaria*, Giuffrè, Milano, 2005
- SAVIOLI, *Le operazioni di gestione straordinaria: aggiornato con l'OIC 4 (fusioni e scissioni), l'OIC 5 (liquidazione) e con la legge finanziaria 2008*, Giuffrè, Milano, 2008
- SELICATO, «Cancellazione della società dal Registro Imprese: i riflessi fiscali della cancellazione della società dal Registro delle Imprese», in *Rass. Trib.*, 2010, 3
- SELICATO, «I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese», in *Rass. Trib.*, 2010, III
- SPAZIANI TESTA, in «Appunti sulla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci per il mancato pagamento delle imposte a carico di società», in *Comm. trib. centr.*, 1974, II
- STEVANATO, «L'estinzione della società preclude l'attivazione del meccanismo di responsabilità dei rappresentanti previsto dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973?», in *Dialoghi tributari*, 2008, 2

- STEVANATO, «Specificità tributarie della liquidazione volontaria», in AA. VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002
- TAMBORLINI, «Nomina dei liquidatori nelle società di capitali: assemblea ordinaria o straordinaria?» in *Impresa commerciale industriale* 4, 2001
- TAMBORRINO, *Le operazioni straordinarie: profili civilistici, giuslavoristici, fiscali, contabili e valutativi: trasformazione, fusione, scissione, cessione di azienda, conferimento di azienda, liquidazione*, Giuffrè, Milano, 2004
- TESAURO, «La responsabilità fiscale dei liquidatori», in *Giur. comm.*, 1977
- TONNI, «Derogabilità o meno delle norme in tema di liquidazione delle società commerciali», in *Foro pad.*, 1958, I
- TURELLI, «L'informazione sulla gestione nelle società per azioni in liquidazione», in CAMPOBASSO, *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum*, III, Torino, 2007
- VAIRA, «Commento sub art. 2490 c.c.», in COTTIMO, BONFANTE, CAGNASSO, MONTALENTI, *Il nuovo diritto societario*, Zanichelli, Torino, 2004
- VAIRA, «Scioglimento e liquidazione delle società», in PATTI, *Il diritto. Enciclopedia giuridica de Il Sole 24 Ore*, Milano, 2007
- ZAPPA, *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Milano, 1957

D) Giurisprudenza (in ordine cronologico)

- Comm. Centr., sez. I, 3 ottobre 1945 n. 78060
- Cass. 23 novembre 1959 n. 3440
- Cass. 27 aprile 1961 n. 947
- Comm. Centr., sez. I, 16 giugno 1961 n. 45599
- Corte di Appello di Milano, 12 luglio 1968
- Cass. 5 aprile 1971 n. 970
- Cass. 12 luglio 1974 n. 2076
- Cass. 14 marzo 1978 n. 1273
- Cass. 3 giugno 1978 n. 2766
- Cass. 18 dicembre 1978 n. 6042
- Cass. 8 gennaio 1979 n. 78
- Cass. 14 gennaio 1981, n. 328
- Cass. 24 marzo 1981 n. 1703
- Cass. SS.UU. 27 marzo 1985 n. 2145
- Cass. SS.UU. 6 maggio 1985 n. 28
- Cass. 6 novembre 1986, n. 6477
- Cass. 19 gennaio 2004 n. 741
- Trib. Napoli, 17 marzo 2005
- Cass. 20 ottobre 2008 n. 25472
- Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010 n. 4060
- Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010 n. 4061
- Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010 n. 4062
- Trib. Milano Sez. VIII, 8 marzo 2011
- Cass. 11 maggio 2012 n. 7327
- Corte Cost., 17 luglio 2013, ord. n. 198
- Trib. Lucca 9 gennaio 2014, n. 27
- Cass. 29 gennaio 2015 n. 4349
- C.T.P. Reggio Emilia, sent. 5/2/2015
- Cass. 2 aprile 2015 n. 6743
- C.T.P. Enna, sent. 367/1/15
- Cass. 26 giugno 2015 n. 13259
- Cass. 1 ottobre 2015 n.19611
- Cass. 6 aprile 2016 n. 4314
- Cass. 27 aprile 2016 n. 8334
- Cass. 5 agosto 2016 n. 16446

C) Fonti normative

- d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 - *Riforma dell'imposizione sul reddito delle società* [...]
- d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 - *Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali*
- d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 - *Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi* [...]
- d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 - *Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*
- d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 - *Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo* [...]
- d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - *Disposizioni sul processo tributario*
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - *Revisione della disciplina del contenzioso tributario*
- D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 - *Testo unico delle leggi sulle imposte dirette*
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - *Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*
- l. 27 luglio 2000, n. 212 – *Statuto dei diritti del contribuente*
- l. 5 gennaio 1956, n. 1 - *Norme integrative della legge 11 gennaio 1951, n. 25, sulla perequazione tributaria*
- l. 9 ottobre 1971, n. 825 - *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*
- R.d. 16 marzo 1942, n. 262 – *Codice Civile*
- R.d. 16 marzo 1942, n. 267 – *Legge Fallimentare*
- R.d. 17 settembre 1931, n. 1608 – *Testo delle disposizioni riguardanti le dichiarazioni dei redditi e le sanzioni in materia di imposte dirette*
- R.d. 28 gennaio 1929, n. 360 – *Disposizioni in merito alla responsabilità per il pagamento delle imposte*

D) Circolari, pareri, documenti interni e altro

- «Analisi dei tempi delle fasi», in *Relazione annuale sul contenzioso tributario 2016 – Appendici statistiche e guida alla relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, Roma, Ministero Economia e Finanze
- «Norme per il rimborso di imposte dirette inesigibili», in *Provveditorato generale dello Stato*, n. 77, Roma, 1925
- Circ. Agenzia delle Entrate 11 marzo 2014, n. 6/E
- Circ. Agenzia delle Entrate 15 maggio 1995, n. 140/E
- Circ. Agenzia delle Entrate 3 maggio 1996, n. 18/E
- Circ. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014 n. 31/E
- Nota Ministero Economia e Finanze 7 febbraio 1981, n. 7/455
- Nota Ministero Economia e Finanze 9 dicembre 1980, n. 7/826
- Parere Consiglio di Stato 14 ottobre 1956, n. 348
- Risoluzione Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 124/E