

Cattedra

RELATORE

CANDIDATO

Anno Accademico

Indice:

Introduzione

CAPITOLO 1. Poteri, obblighi e responsabilità generali dei liquidatori:

1.1 poteri dei liquidatori ed esercizio provvisorio dell'impresa sociale.....	8
1.2 evoluzione della disciplina.....	9
1.3 poteri, obblighi e responsabilità generali dei liquidatori, art. 2489 c.c.....	11
1.4 professionalità e diligenza dei liquidatori.....	12
1.5 dibattito circa la natura della responsabilità dei liquidatori.....	13

CAPITOLO 2 Poteri, obblighi e responsabilità particolari dei liquidatori:.....

2.1 il presupposto per chiedere ai soci i versamenti ancora dovuti.....	17
2.2 modalità di richiesta dei versamenti.....	19
2.3 gli acconti in favore dei soci.....	20
2.4 responsabilità dei liquidatori in violazione delle regole sugli acconti della liquidazione.....	22
2.5 obblighi connessi al bilancio finale di liquidazione.....	24
2.6. responsabilità ex art 2495 c.c.....	25
2.7probelma dell'applicabilità del 2409 c.c.....	29

CAPITOLO 3. La responsabilità del liquidatore ex art. 36 del D.P.R. 602/1973

3.1 responsabilità ex art. 36 del D.P.R 602/1973.....	31
3.2 natura civilistica o fiscale della responsabilità dei liquidatori.....	32
3.3. dibattito sulla natura extrattuale o contrattuale della responsabilità dei liquidatori ex art. 36 D.P.R 602/1973.....	34
3.4 responsabilità dei liquidatori, il principio della “par condicio creditorum”	36

Conclusioni.....	40
-------------------------	-----------

Bibliografia

Ringraziamenti:

Desidero primariamente ringraziare il Professor Leonardo Di Brina, per il suo tempo e la sua pazienza, in un momento così delicato come quello che stiamo attraversando.

Ringrazio i miei genitori, per il loro supporto, per tutto quello che fanno per me , e per essere da sempre un grande esempio, va a loro il mio più sentito riconoscimento.

Un grazie speciale va alla mia migliore amica Chiara, che fin dalla tenera età è stata per me alla stregua di una sorella, con la quale mi sono forgiata.

Ringrazio le mie migliori amiche Alessia, Giorgia, Elisa, Sofia, Irene, Ginevra, Laura, con loro ho condiviso anni speciali, che sono e saranno sempre a fondamento del mio cuore, con l'augurio di viverne tanti altri come questi

Un grazie alle mie coinquiline, ai miei amici di Roma, con i quali sono stata grande per la prima volta nella mia vita e con cui ho condiviso gioie e difficoltà.

Ringrazio Chiara, che ha saputo trasmettermi forza ed essere una meravigliosa amica, anche in pochi mesi.

Ringrazio le mie insegnanti di danza, le quali, per quanto negli ultimi i rapporti si siano allentati, mi hanno insegnato la bellezza della dedizione per ciò che si ama.

Introduzione:

La figura del liquidatore ha cambiato, per così dire, nel corso degli anni i propri lineamenti, se prima gli addetti alla fase liquidatoria avevano come scopo principale vendere l'attivo per destinarlo alla soddisfazione dei creditori, ad oggi con le novità apportate dalla riforma, di cui parleremo più dettagliatamente nel corso dell'elaborato, il liquidatore è considerato il soggetto addetto alla gestione della liquidazione, ed in generale il suo raggio d'azione si è notevolmente allargato; sicché egli ha maggiori poteri, da cui derivano consequenzialmente ulteriori possibilità di imbattersi in responsabilità per quest'ultimo.

Il liquidatore non è designato soltanto alla distribuzione dell'attivo fra i creditori ed i soci, nel caso in cui ne dovesse residuare dopo la soddisfazione dei primi, ma deve adempiere ad altre funzioni come quella di tenere la contabilità, con il bilancio iniziale, i bilanci intermedi e quello finale di liquidazione.

Le responsabilità di diversa natura fra loro, che ad oggi il legislatore individua sono delineate dagli art.2489 c.c., 2491c.c., 2495 c.c. art. 36 D.P.R. 602/1973, e che scattano per il liquidatore al manifestarsi di determinati eventi, o per essere più precisi "requisiti".

L'art 2489 c.c. delinea la responsabilità generale dei liquidatori, facendo esplicito richiamo alla disciplina dettata a questi riguardi per gli amministratori, e facendo riferimento ai concetti di professionalità e diligenza, per cui il liquidatore incorre in responsabilità pur non avendo violato nessun obbligo specifico ma soltanto essendo venuto meno tramite le sue azioni alle finalità proprie della fase estintiva, come la massima realizzazione dei risultati finali dell'attività economica della società¹.

Gli artt. 2491, 2495 c.c. invece, trattano dei poteri e degli obblighi particolari dell'organo liquidatorio, delineando fattispecie più precise dalle quali insorge responsabilità in capo al liquidatore.

Infine, la responsabilità "fiscale" dei liquidatori, o comunque quella responsabilità tale da far insorgere l'obbligo di pagare debiti d'imposta in capo ai liquidatori, emerge dal dettato della normativa tributaria di cui all' art. 36 D.P.R. 602/1973.

Nell'elaborato che segue a questa prefazione, si approfondirà ciascuno dei citati argomenti.

¹Fimmanò F., Scioglimento e liquidazione delle società di capitali, Milano: Giuffrè, 2005.

CAP I.

POTERI, OBBLIGHI E RESPONSABILITÀ GENERALI DEI LIQUIDATORI:

1.1 poteri dei liquidatori ed esercizio provvisorio dell'impresa sociale:

Grazie all' art. 2487 c.c., i soci detengono la facoltà esercitabile nell' ambito dell'assemblea, con i *quorum* richiesti per le modificazioni dell'atto costitutivo o dallo statuto, di limitare i poteri dei liquidatori, i quali senza tale intervento da parte dei soci andrebbero a comprendere, come desumiamo dall'art. 2489 c.c. tutte le azioni utili allo svolgimento della liquidazione.

In particolare l'art. 2487 c.c. alla let. c) pone in capo ai soci il potere di deliberare in merito all' eventuale esercizio provvisorio dell' impresa, delineando così rispetto alla tradizione passata, una visione della fase liquidativa più dinamica. A questo riguardo si discute in dottrina se la decisione di procedere con la prosecuzione dell' attività d' impresa sia prerogativa esclusiva dei soci, o se al riguardo invece anche i liquidatori abbiano potere decisionale, coloro che propendono per la prima tesi sostengono anche che nel caso in cui la scelta dell'esercizio provvisorio rechi un pregiudizio ai creditori sociali, a rispondere non possano esserne i liquidatori. Si approfondirà nel testo che segue l'ipotesi in cui il liquidatore possa eventualmente imbattersi in responsabilità ed i poteri decisionali che spettano allo stesso in merito alla prosecuzione dell' attività, distinguendo tra di due tipi capitalistici della s.p.a. e della s.r.l.

Dal coordinamento sistematico tra l'art. 2487, let. c) c.c. e l'art. 2489 c.c. risulta pacifico che la prerogativa posta in capo ai soci dal legislatore non è quella di aggiungere poteri ai liquidatori che altrimenti non esisterebbero, bensì quella di limitare e circoscrivere i poteri e le facoltà dei liquidatori ad un perimetro più ristretto rispetto a quanto sancito dall'art 2489 c.c., sicchè se l'assemblea non delibera niente a questo riguardo

“i liquidatori saranno dotati di pieni poteri in ordine alla liquidazione”², cioè sarà in loro potere compiere ogni atto utile alla migliore realizzazione della liquidazione della società.

La possibilità di proseguire con l’esercizio dell’impresa, pure nella fase estintiva, sottolinea come la normativa riguardo all’ultimo stadio della vita dell’impresa si sia evoluta rispetto al passato, diventando più dinamica e flessibile, rispetto ad una tradizione che vedeva invece le prerogative dei liquidatori e la fase estintiva in generale come quella serie di atti volti alla stretta dismissione del patrimonio aziendale per la soddisfazione dei creditori³, anteriormente alla riforma del 2003, infatti l’esercizio provvisorio dell’attività d’impresa era previsto come una prerogativa decisionale dei soci.

Il legislatore esplica questo cambio di prospettiva nell’enunciato dell’art. 2487 c.c. riconoscendo così come primaria ai fini della liquidazione la valorizzazione del patrimonio aziendale, a questo proposito ricordiamo come le immobilizzazioni immateriali, come l’avviamento, possono essere vendute solo se inserite all’interno di un complesso aziendale e non separatamente, e che spesso, nella realtà economica contemporanea, sono portatori di grande valore⁴, tanto che gli amministratori che avessero interrotto l’attività d’impresa, potrebbero essere chiamati a risponderne, qualora questo avesse comportato la dispersione del valore dell’avviamento altrimenti recuperabile dai liquidatori.⁵

Circa quanto sopra esposto, ci pare opportuno sottolineare il significato del termine “esercizio provvisorio”, che diverge dall’attività gestoria svolta dagli amministratori *in primis* perché svolta a fini meramente conservativi, poi per il suo carattere di temporaneità, e per ultimo perché il potere gestorio dei liquidatori, sia pure nella continuazione dell’attività d’impresa, non viene usato a fini eminentemente speculativi.

Alcuni autorevoli autori⁶, e chi scrive si trova d’accordo, sostengono che i liquidatori sono responsabili verso i creditori, anche nel caso in cui i soci abbiano predisposto anteriormente l’esercizio provvisorio dell’attività d’impresa, se le prospettive della liquidazione erano tali, al momento della decisione di proseguire l’attività, da far sospettare che non ci fossero le disponibilità per far fronte sia ad ulteriori nuovi debiti oltre a quelli vecchi; i liquidatori infatti rispondono del pregiudizio arrecato ai creditori, quando gli atti da loro compiuti, siano stati fatti nella consapevolezza della loro anche solo probabile dannosità. Per questa via vi è chi sostiene

² A. Santus- G. De Marchi, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in *Riv. Not.*, 2003

³ G. Niccolini, *Gestione dell’impresa nella società in liquidazione: prime riflessioni sulla riforma*, in *Rivista delle Società.*, 2003

⁴ F. Fimmanò, *Fallimento e circolazione dell’azienda socialmente rilevante*, Milano: Giuffrè, 2003

⁵ F. Fimmanò, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano: Giuffrè, 2001

⁶ Turelli, *Gestione dell’impresa e società per azioni in liquidazione*, Milano: Giuffrè, 2012, in ossequio al principio di corretta gestione imprenditoriale.

che le decisioni dei soci siano vincolanti per i liquidatori soltanto quando non siano tali da arrecare pregiudizio ai creditori.⁷

Il carattere di provvisorietà dell'esercizio è necessario affinché la liquidazione si svolga in modo rapido e possa chiudersi nel minor tempo possibile, anche per non risultare troppo dispendiosa in termini di quei costi che normalmente si imputano a “ fondo per costi ed oneri di liquidazione”, questo corrisponde ad un limite all'attività dei liquidatori che non possono intraprendere progetti a lungo termine per l'impresa, anche se finalizzati al un incremento del valore di questa, perché le loro decisioni devono rientrare in un ottica di imminente cessione.

Si discute inoltre se sia necessario che i soci si esprimano apertamente nella delibera assembleare riguardo alla prosecuzione dell'attività economica perché i liquidatori possano procedere con questa; una parte della dottrina si esprime positivamente a questo quesito, anche in ragione del dettato normativo di cui all'art. 2490, 5° comma c.c., che sottolinea come le poste di bilanci relative alla continuazione dell'attività debbano avere un'evidenza separata, tali autori pensano che questa prerogativa non rientri in quelle stabilite *ex lege* per i liquidatori ai sensi dell'art. 2489 c.c., e parte della giurisprudenza concorda con loro ritenendo che la prosecuzione dell'attività d'impresa in assenza di previa autorizzazione da parte dei soci rappresenti una grave irregolarità⁸.

Al lato opposto, si collocano coloro che ritengono che l'esercizio provvisorio dell'attività d'impresa sia da considerarsi *pleno iure* nelle prerogative dei liquidatori, in quanto rientra negli atti utili, per alcuni anche necessari, alla liquidazione e alla massimizzazione dei suoi risultati⁹.

A parere di chi scrive è maggiormente condivisibile, la seconda opinione esposta, tuttavia il dettato normativo del 2487 c.c., ci induce a riflettere e a differenziare a questo riguardo i due tipi capitalistici s.p.a. e s.r.l..

Per il principio enunciato dal 2380-*bis*, comma 1°, c.c., per cui la gestione della società è prerogativa esclusiva degli amministratori nella società per azioni, i liquidatori possono procedere con la prosecuzione dell'attività economica senza che i soci l'abbiano esplicitamente previsto, poiché questa decisione rientra nella loro discrezionalità, salvo che non sia espressamente stabilito il contrario da parte della compagine sociale.

⁸ Trib. Nocera Inferiore, 6 Maggio 2008, in De Jure.

⁹ Fimmanò F. “*la fase della liquidazione*”, in “*Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*”, Milano: Giuffrè, 2011, Turelli, Gestione dell'impresa e società per azioni in liquidazione, Milano: Giuffrè, 2012.

Nella s.r.l il rapporto tra compagine sociale e amministratori è molto diverso, il decreto correttivo al codice della crisi (art.40, comma 4°, d. lgs. n. 147/2020) ha infatti confermato i principi affermati nelle norme della riforma del 2003, che sottolineavano la centralità dei soci per quanto riguarda la gestione della società, ed in ragione di questo non rientra nelle facoltà dei liquidatori della s.r.l optare per la prosecuzione dell'attività, in mancanza di un'esplicita previsione assembleare.

1.2 evoluzione della disciplina:

Una volta iscritta la nomina dei liquidatori presso il registro delle imprese, gli stessi acquisiscono il pieno possesso della gestione liquidativa della società. Tale gestione liquidativa non è interamente discrezionale ma anzi esercitabile nell'ambito di poteri e responsabilità appositamente delineati dal legislatore.

Ripercorrendo l'evoluzione della disciplina in tema di responsabilità dei liquidatori, i poteri e i doveri dei liquidatori previsti nella vigenza del codice del 42' erano in prevalenza quelli stabiliti per la società semplice, il potere principale affidato a questa figura era quindi quello di compiere *tutti gli atti necessari ai fini della realizzazione delle attività ed il soddisfacimento delle passività*, fatte salve eventuali decisioni diverse prese dall'assemblea con le maggioranze previste per quella straordinaria e depositate presso l'ufficio del registro delle imprese secondo le regole previste per la nomina dei liquidatori; un altro potere più particolare attribuito al liquidatore era quello di chiedere ai soci le somme dei decimi ancora dovuti quando il patrimonio aziendale non fosse risultato sufficiente al soddisfacimento dei creditori sociali.

Vi era, inoltre, il divieto di compiere nuove operazioni (art 2276 c.c.), in violazione del quale incorrevano nella responsabilità solidale disciplinata per gli amministratori dal 2449 c.c., che è stato oggi del tutto eliminato, e quello di ripartire i beni sociali fra i soci prima dell'avvenuta soddisfazione dei creditori o dell'accantonamento delle somme a questo fine necessarie; la rimanente parte della disciplina in materia di diritti e doveri della figura del liquidatore era conformata a quella sugli amministratori.

Per quanto riguarda il divieto di compiere nuove operazioni, questo era in passato fra le contestazioni più frequenti fatte dalla società, singoli soci e terzi ai liquidatori, mentre oggi per decretare se un'operazione posta in essere dal liquidatore, faccia scattare in capo a quest'ultimo un'ipotesi di responsabilità, bisogna capire se questa sia conforme al criterio dell'utilità, sul quale è attualmente imperniato il nostro sistema, e che comprende logicamente una gamma molto più ampia di operazioni che il liquidatore è in grado di compiere.

In questo scenario il legislatore della Riforma del 2003, si è occupato di disporre in due articoli (artt. 2489 e 2491c.c.) i poteri tanto generali, quanto particolari, come le responsabilità ed i doveri, dei liquidatori abbracciando ancora i principi della passata disciplina, sebbene come avanti esplicitato nell' art. 2489 c.c la gamma di atti in potere di essere compiuta dai liquidatori viene notevolmente ampliata, andando infine anche a colmare le maggiori lacune che il Codice del '42 aveva palesato, cioè in merito ai bilanci di liquidazione. (artt. 2490, 2492 c.c.).

1.3 Poteri obblighi e responsabilità generali dei liquidatori:

L' art. 2489 c.c. disciplina i poteri e gli obblighi generali dei liquidatori, al contrario di quanto accade per la disciplina dei poteri e degli obblighi particolari, non sono fissati dei comportamenti o delle azioni precise in base ai quali si possa giudicare la condotta del liquidatore, ma la correttezza delle operazioni messe in atto da quest' ultimo vanno parametrize al più generale criterio di diligenza e professionalità, al pari come vedremo più avanti di quanto succede per gli amministratori; naturalmente dal giudizio sulla correttezza delle azioni dei liquidatori dipende poi l' ipotesi per questi ultimi di imbattersi in responsabilità, la quale è disciplinata dalle stesse norme in tema di responsabilità che vigono per gli amministratori, come più tardi approfondiremo il legislatore è intervenuto in concomitanza del Codice della crisi e dell' insolvenza, per colmare quelle lacune che facevano emergere dubbi circa l' applicabilità di alcune norme in tema di responsabilità degli amministratori durante la fase estintiva ai liquidatori, a seconda dei diversi tipi capitalistici.

Si discuterà nei prossimi paragrafi poi, riguardo la natura della responsabilità e su come la dottrina propenda per distinguere fra responsabilità contrattuale ed extracontrattuale a seconda che si tratti di responsabilità nei confronti dei soci, della società o dei terzi.

Nell' art. 2489 c.c è contenuta la disciplina riguardante i poteri generali dei liquidatori, il quale come precedentemente anticipato, differisce dalla sua norma speculare (art. 2278 c.c) nella vigenza del '42, poiché ai liquidatori, da dopo la riforma del 2003, è attribuito il potere di compiere gli atti “*utili*” e non solo quelli “*necessari*” per la liquidazione della società.

Viene così introdotto il criterio dell'utilità per cui non è escluso nessun atto a priori dalle possibili scelte di azione dei liquidatori. Una tale modificazione è espressione della volontà da parte del legislatore del 2003 di non incatenare l' attività dei liquidatori e di limitare le loro azioni a quelle volte alla pura dismissione dei beni sociali, ma contrariamente ad ampliare i suoi poteri in modo da poter garantire, concependo la fase della liquidazione in modo più elastico rispetto al passato, l'integrità del valore del patrimonio sociale, ed in vista di una prosecuzione dell'attività di impresa anche il valore dell'avviamento. Sicché la gestione dei liquidatori non presenta nessun limite a priori, ma l'accertamento che l'atto compiuto sia in grado in via diretta o indiretta di massimizzare la realizzazione dell'attivo spetta a valle; ai fini dell' accertamento della responsabilità dei liquidatori, rimane comunque un certo ambito di discrezionalità in cui appare molto difficile sindacare sull' idoneità delle scelte compiute per la monetizzazione del patrimonio sociale, in passato invece stabilire se le azioni compiute dal liquidatore fossero prettamente “necessarie” alla liquidazione era quesito di più facile risoluzione, rispetto a stabilirne la loro utilità.

L'art. 2489 detta i poteri più che gli obblighi dei liquidatori, tuttavia i poteri generali attribuiti dall' articolo in esame sono strettamente connessi alla funzione del suo incarico, per cui ci pare opportuno interpretarlo come “i liquidatori possono e debbono compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società”¹⁰ anche in virtù del titolo dell'articolo: “Poteri, obblighi e responsabilità dei liquidatori”.

In primo luogo, la norma fa salva in apertura ogni limitazione ai poteri e alle prerogative dei liquidatori che derivano da fonte statutaria o dall' atto di nomina dei liquidatori, in armonia con quanto previsto dal 2487 c.c., come sopra discusso. L' importanza che i soci hanno del determinare l'ambito di potere dei liquidatori fa emergere una netta differenza fra il modello capitalistico della s.p.a., nel quale agli amministratori in via esclusiva è affidata la gestione dell'impresa (art. 2380-*bis* c.c), e il modello della s.r.l. nel quale i soci possono avere una maggiore ingerenza nell' amministrazione della società, e quindi anche durante la fase liquidativa, si pensi, per comprendere lo spirito che sottende alla disciplina della s.r.l., al fatto che l' assemblea ha il diritto

¹⁰ Paolo Ghionni Crivelli Visconti, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali* Artt. 2484-2496 c.c., Milano: Giuffrè, 2021.

di deliberare su qualsiasi argomento sollevato da uno o più amministratori o da un numero di soci che rappresenti almeno un terzo del capitale sociale, oppure al fatto che qualsiasi azione che cambi l' oggetto sociale debba essere autorizzata dai soci nell' ambito dell'assemblea.

Dato l'espresso richiamo alla disciplina degli amministratori effettuato dalla norma, non risulta operazione di poco conto stabilire le differenze quantitative e qualitative fra le prerogative che spettano ai liquidatori e le prerogative che spettano agli amministratori. Possiamo, però affermare con certezza che un grande punto di divergenza si trova nella diversa finalità con cui amministratori e liquidatori operano rispetto al patrimonio sociale, i primi infatti gestiscono l'impresa al fine di incrementare il patrimonio sociale, i secondi invece hanno come scopo la sua conservazione, anche durante un eventuale esercizio provvisorio d'impresa.

1.3.1 La posizione dei creditori rispetto all'attività liquidatoria:

Premettiamo che in linea teorica, la società anche durante la fase liquidatoria rimane vincolata all' adempimento di tutti i rapporti giuridici in corso e può ugualmente pretendere l'adempimento degli obblighi nei suoi confronti da parte di terzi contraenti, soprattutto in caso di prosecuzione dell'impresa. Fra i rapporti giuridici esistono anche i rapporti di debito, e la posizione dei creditori rimane immutata durante la liquidazione, il fatto che non esista una norma che affermi il contrario ci lascia certi che i creditori vadano soddisfatti tutti, man mano che vengano a scadenza, notiamo che in un sistema concorsuale presuppone una situazione di insolvenza del debitore, mentre nella liquidazione ordinaria il legislatore assume la capienza del patrimonio, si guardi le norme che regolano gli acconti della liquidazione e le cause di scioglimento, che di fatto prescindono da eventuali situazioni di difficoltà. Ci pare opportuno puntualizzare che un pagamento anticipato è possibile laddove il termine sia stabilito a favore della società, mentre non è consentito il pagamento anticipato se il termine è stato stabilito a vantaggio almeno in parte del creditore. Il creditore non può pretendere di essere soddisfatto prima della scadenza poiché l'avvenuto stato di liquidazione non comporta automaticamente una delle fattispecie previste dall' art. 1186 c.c, non si ritiene altremodo applicabile l'art. 55, comma 2[^], fall., come l'art. 154, comma 2[^], c.c.i.i, secondo cui tutti i crediti pecuniari si considerano scaduti alla data in cui viene dichiarato il fallimento. Il fatto che la messa in liquidazione non porti all' immediata scadenza dei debiti in capo alla società, a volte può provocare il rallentamento della liquidazione e della chiusura delle operazioni proprio nell'attesa dell' arrivo del termine dei crediti vantati nei riguardi della società, questo comporta un'inutile ed infruttuosa attesa che gioca a danno dei soci, per i costi da sostenere per la tenuta in vita della società prima della chiusura della liquidazione, e la compromissione del riparto.

L'unico limite desumibile dal sistema normativo è quello della prevalenza delle ragioni dei creditori rispetto a quello dei soci, poiché la postergazione dei secondi è valida tanto *durante societate* quanto in fase di liquidazione. Più avanti nel corso dell' elaborato si discuterà del tema della "par condicio creditorum".

1.4 Professionalità, diligenza e responsabilità dei liquidatori:

Il dettato normativo in esame dispone che i liquidatori debbano adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico. È proprio in ragione dell'ampio potere gestorio dato dal legislatore ai liquidatori, anche soprattutto durante l'esercizio provvisorio d'impresa, che vengono individuati dei parametri generali sui cui basarsi per stabilire la correttezza, invece di precisi obblighi comportamentali. Contrariamente a quanto avviene per la disciplina dettata per gli amministratori per cui l'art. 2392 c.c. recita: "Gli amministratori devono adempiere i doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze" per i liquidatori non si fa alcun riferimento alle loro particolari esperienze, bensì alla mera professionalità, il dato testuale si avvicina molto di più ai parametri stabiliti per i sindaci, tuttavia parte autorevole della dottrina ci ricorda come i liquidatori vengono designati anche per le loro esperienze e competenze passate, e quindi trova illogico non tenere conto di queste nel giudizio sulla diligenza¹¹.

Per quanto riguarda il profilo della responsabilità dei liquidatori che insorge nel caso di comportamenti negligenti, il richiamo effettuato da parte del legislatore alla disciplina degli amministratori è esplicito e netto da una parte, ma anche molto generico dall'altra; buona parte della letteratura da per scontato che le norme da applicare siano quelle che disciplinano la responsabilità degli amministratori nella s.p.a. (artt. 2392-2395 c.c.)¹², che rappresenta la disciplina più completa riguardo la responsabilità degli amministratori, ma comunque non l'unica, infatti alcuni autori evidenziano come sia necessario applicare l'art. 2476 c.c. con le sue rilevanti diversità¹³, al comma 7° è infatti stabilito che risponde in solido con i liquidatori i soci che abbiano autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci, o i terzi. Certamente, i liquidatori, non rispondono solo nei confronti della società, della mancata diligenza e professionalità con la quale veniva loro richiesto di svolgere le funzioni proprie del loro incarico, ma anche nei confronti dei terzi e dei singoli soci, quando da questa sia dipeso il pregiudizio arrecato loro.

¹¹ Turelli, *Gestione dell'impresa e società per azioni in liquidazione*, Milano: Giuffrè, 2012.

¹² Turelli, *Art. 2489 c.c., in La liquidazione in s.r.l., Commentario dedicato. Giuseppe B. Portale*, Milano: Giuffrè, 2011.

¹³ Ant. Rossi, *Art. 2489 c.c., in Il nuovo diritto delle società*, Padova: CEDAM, 2015

Nella versione originaria dell'art. 2476 c.c. non era prevista la responsabilità degli amministratori, *rectius* liquidatori, verso i creditori sociali, questa lacuna nella normativa aveva creato un dibattito circa la possibilità di prevedere l'applicazione analogica alla s.r.l. dell'art. 2394 c.c., e già in letteratura si propendeva per la tesi affermativa, muovendo dal presupposto che era prevista la responsabilità verso i creditori per l'ipotesi di violazione dell'obbligo di gestione conservativa, ai sensi dell'art. 2486 c.c. nella s.r.l., e che quindi, in un quadro di coerenza sistematica di doveva propendere per l'applicazione analogica dell' art. 2494 c.c.¹⁴.

Il d.lgs. n. 14/2019 all' art. 378, ha risolto ogni dubbio circa l'argomento, ed in applicazione dei principi ispiratori della disciplina del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, ha stabilito esplicitamente l'applicabilità dell' art. 2394 c.c. al modello capitalistico della s.r.l. per cui si è modificato l' art. 2476 c.c., che adesso al comma 6°, disciplina la responsabilità degli amministratori, e quindi per quanto rileva ai nostri fini dei liquidatori, verso i creditori, per aver compiuto atti dannosi nei riguardi dell' integrità del patrimonio sociale.

Per quanto riguarda la responsabilità dei liquidatori verso la società, ai sensi del 2393 c.c., l'azione di responsabilità nella s.p.a è esperibile dall' assemblea ordinaria, anche da parte della minoranza, ex art. 2393-*bis* c.c., vi è comunque parte della dottrina che sottolinea che i quorum richiesti per la nomina dei liquidatori siano più alti rispetto a quelli richiesti per la nomina degli amministratori, e che quindi sostiene che tale azione debba essere esperita dall'assemblea straordinaria.¹⁵

L'azione sociale di responsabilità verso i liquidatori spetta invece a ciascun socio nell' s.r.l., come stabilito al 3° comma dell'art. 2476 c.c., comunque è salva la possibilità di esperire l'azione da parte della società; si applica ai liquidatori la medesima disciplina prevista per gli amministratori in tema di transazione e rinuncia all'azione di responsabilità.

¹⁴ Piscitello, *La responsabilità degli amministratori di società di capitali tra la discrezionalità del giudice e business judgement rule*, in *Riv. Soc.*, 2012.

¹⁵ Niccolini, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione della società per azioni*, in *trattato della società per azioni*, diretto da Colombo-Portale, Torino: UTET, 1997.

1.5 Dibattito circa la natura della responsabilità dei liquidatori, ex art. 2489 c.c.:

Il criterio per stabilire se un'operazione posta in essere dai liquidatori, faccia insorgere qualche ipotesi di responsabilità, è cambiato rispetto al passato, se prima i liquidatori incorrevano in responsabilità ai sensi dell'art.2489 c.c. per aver compiuto atti che non risultavano necessari ai fini della liquidazione, oggi il nostro sistema è imperniato sul criterio dell' utilità, per cui si valuterà l' incorrere in responsabilità da parte dei liquidatori, a seconda se le operazione da questi compiute siano a vantaggio o meno della liquidazione.

Il dibattito circa la natura della responsabilità che sorge in capo ai liquidatori *ex. art. 2489 c.c.*, risulta molto simile a quello sul carattere della responsabilità degli amministratori. Si discute, in tal senso, se la responsabilità per non aver agito secondo i criteri della diligenza e della professionalità, ovvero per aver compiuto azioni non volte alla massimizzazione del risultato della liquidazione, sia da collocare nella responsabilità contrattuale o extracontrattuale, e se vi sia differenza in questo senso fra la responsabilità verso i creditori, i soci e la società.

Parte rilevante della dottrina e della giurisprudenza propendono per incanalare la responsabilità dei liquidatori nei confronti della società come una responsabilità di natura contrattuale¹⁶, da questo consegue che grava sulla società l'onere di dimostrare l' inadempimento dei liquidatori dei doveri ed obblighi posti a loro carico, l'esistenza e l'entità del pregiudizio subito, ed il nesso eziologico tra tale inadempimento ed il danno effettivamente subito, mentre è a carico del liquidatore l'onere di fornire la prova positiva, e di provare di aver osservato i doveri posti a suo carico¹⁷.

Vi è poi una parte della giurisprudenza che propende per inquadrare la responsabilità verso i terzi ed i soci nei contorni della responsabilità extracontrattuale, ai sensi dell'art. 2395 c.c.¹⁸; spetta comunque, a prescindere dall'inquadramento in una tipologia di responsabilità o in un' altra, al soggetto che ha subito un pregiudizio, di provare la sussistenza del danno, il nesso di causalità e la condotta dolosa o colposa, come rimarcato in una sentenza della Corte di Cassazione, nell' ambito di un processo contro i liquidatori per aver spostato la sede sociale in locali che sviano la clientela e non erano ritenuti adeguati¹⁹, per la quale è necessario provare l'esistenza di un danno diretto subito, e non un danno riflesso di quello subito dal patrimonio della società.

Oltre alle situazioni dalle quali scaturiscono ipotesi di responsabilità tipiche, delineate dalla legge nell' artt. 2491, 2495 c.c., di cui si discuterà ampiamente nel corso del 2° capitolo di quest'elaborato, vi sono altri obblighi, non tipizzati che fanno insorgere responsabilità per i liquidatori, come non aver curato in modo

¹⁶ Cass., 1 Aprile 1994, n. 3216 in Il Foro.it

¹⁷ Tribunale di Milano, 26 Maggio 2011., n.2594, in Il Caso.it

¹⁸ Tribunale di Napoli, 9 ottobre 2007.

¹⁹ Cass. 27 Giugno 1998, n.6364 in Il Foro.it

adeguato gli interessi della società in giudizio, il non aver acquisito attività facilmente recuperabili, o aver ceduto dei beni per dei corrispettivi molto inferiori al prezzo di mercato o quello che ragionevolmente ci si aspettava di ricavare, ancora, quando i liquidatori vengono meno a delle espresse previsioni sul loro operato dettate dai soci ai sensi del 2487 c.c..

Se è vero, che i poteri attribuiti ai liquidatori si sono ampliati nel corso del tempo, tanto che si parla di vera e propria gestione della fase liquidativa e la loro figura si è avvicinata in questo senso a quella degli amministratori, tanto da prevedere l'applicazione analogica della disciplina riguardante la loro responsabilità, vi sono alcuni profili, che meritano di essere approfonditi, che non risultano compatibili con l'attività della liquidazione.²⁰

Inanzitutto, è dubbia l'applicabilità della norma riguardante la responsabilità solidale (artt. 2476 e 2492 c.c.) ai liquidatori con attribuzione disgiunta dei relativi poteri. Invece non ci sono dubbi da parte della dottrina circa l'esonero dalla responsabilità dei liquidatori che, quando siano venuti a conoscenza del compimento prossimo di un atto dannoso per la società, i soci o i creditori, abbiano fatto constatare il proprio dissenso, ex artt. 2492, comma 3°, 2476, comma 1° c.c..²¹

Vi sono opinioni contrastanti per quanto riguarda l'applicabilità del 5° comma dell'art. 2393 c.c., alla società per azioni, infatti alcuni ritengono che non si applicabile la revoca automatica dei liquidatori, verso i quali si è agito in responsabilità, quando vi sia il voto favorevole di almeno un quinto del capitale sociale, perché la revoca dei liquidatori spetta normalmente alla assemblea straordinaria, altri invece sostengono che tale norma sia applicabile ma che la maggioranza prevista deve essere la stesse di quella prevista nell' assemblea straordinaria. Tale dibattito non riguarda comunque l's.r.l. in quanto non esiste una norma speculare all'art. 2393, 5° comma, c.c., e non ricorrono i presupposti per decretarne l'estensione.

Vi è da tempo, un acceso dibattito in dottrina, per cui contestualmente al reclamo avverso al bilancio finale di liquidazione si può ravvisare o meno una vera e propria azione di responsabilità, esperibile dal singolo socio nel termine di decadenza di novanta giorni, in quelle ipotesi dove non si contestino dei vizi formali del bilancio, ma si chiede il risarcimento per danni per l'operato del liquidatore²².

²⁰ Turelli, *Art. 2489 c.c., in La liquidazione in s.r.l., Commentario dedicato. Giuseppe B. Portale*, Milano: Giuffrè, 2011.

²¹ Fimmanò e Angiolini, *Poteri obblighi e responsabilità dei liquidatori*, in *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano: Giuffrè, 2011

²² Niccolini, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione della società per azioni*, in *Trattato della società per azioni*, diretto da Colombo e Portale, Torino: UTET, 1997.

Concludiamo, trattando della prescrizione dell'azione di responsabilità, per cui è applicabile il termine di cinque anni previsto dal 2949 c.c., che rimane sospeso fin quando i liquidatori sono in carica.

CAP II:

Poteri e doveri particolari dei liquidatori:

2.1 introduzione agli obblighi e ai poteri ex art 2941 c.c.

L'art. 2491 c.c., titolato "poteri e doveri particolari dei liquidatori", integra l' art 2489 c.c., con degli obblighi e dei doveri tipizzati dal legislatore; mentre l' adempimento degli obblighi e dei doveri generali è necessario in ogni liquidazione, dato che si tratta di compiere gli atti utili alla liquidazione, il che si traduce per il liquidatore nello svolgere il proprio incarico con diligenza e professionalità; gli obblighi e i doveri particolari invece scattano per il liquidatore al presentarsi di eventi fattuali precisi, e non sono di per sé intrinseci in ogni fase liquidativa.

Vi sono state opinioni divergenti in letteratura, che hanno discusso, riguardo al caso in cui si dovesse procedere con l'attività d' impresa, se il potere assegnato ai liquidatori di richiedere ai soci i versamenti ancora dovuti ai sensi del comma 1° dell' articolo in esame, non scattasse al manifestarsi dei requisiti che si trovano nel dato letterale, ma al contrario i liquidatori potessero esercitarlo per il semplice fatto che fosse stata deliberata la continuazione dell'attività d'impresa, questo perché in questa particolare ipotesi la figura del liquidatori può sotto certi aspetti essere equiparata a quella dell' amministratori, ed il potere di richiedere i versamenti ancora dovuti a quello in capo agli amministratori di richiesta dei centesimi mancanti per i conferimenti, in base al quale valore viene determinato il capitale sociale.

Nel corso del tempo poi più volte si è cambiata interpretazione rispetto al significato di "insufficienza di fondi disponibili", vi è chi in letteratura ha attribuito a quest'espressione l'esigenza di presenza materiale delle somme, se non in denaro, comunque in strumenti facilmente convertibili, dall' altro lato si sostiene che il dettato normativo faccia riferimento alla presenza di accantonamenti contabili, risultanti dai bilanci intermedi di liquidazione, che devono essere redatti dai liquidatori stessi.

Il dibattito intorno alla natura della responsabilità dei liquidatori è ancora oggi molto acceso, vi è infatti chi sostiene che la responsabilità dei liquidatori per aver violato gli obblighi sulla distribuzione degli acconti sia di natura aquiliana e chi invece ritiene che tale responsabilità debba ritenersi di natura contrattuale, seppure in

dottrina vi sia chi ritiene che i contorni delle due diverse responsabilità siano andati sfumando nel tempo, esistono comunque delle differenze, il dibattito sul carattere della responsabilità *ex art. 2491 c.c.* si incentra sul fatto che dal dettato normativo non emerge nessun riferimento specifico alla colpa o al dolo del liquidatore, e per questo taluni propendono per la tesi della responsabilità contrattuali, dall' altre parte invece altri autorevoli autori sostengono sia innegabile l' elemento psicologico, nonostante l' assenza di un esplicito riferimento dalla colpa.

2.1 Il presupposto per chiedere ai soci i versamenti ancora dovuti:

Come prima anticipato, il potere dei liquidatori di richiedere i versamenti ancora dovuti ai soci ai sensi dell' art. 2491 c.c., non è una facoltà sempre riconosciuta in capo agli stessi in ogni fase della liquidazione, infatti questo potere scatta soltanto quando vi sia un' effettiva situazione di insufficienza di fondi per cui i creditori, le cui pretese non possono essere postergate a quelle dei soci, non possono essere soddisfatti, e questa risulta essere una condizione *sine qua non* affinché i liquidatori possano procedere con la richiesta dei versamenti; per questo motivo il potere in capo ai liquidatori diverge molto da quello degli amministratori di richiedere ai soci i conferimenti, per i centesimi ancora mancanti, questi infatti possono procedere con tale richiesta ai soci in qualsiasi momento della fase attiva.

La *ratio* che sottende alla norma in questione è stata ricondotta da alcuni, al principio di economia degli atti giuridici²³, poiché sarebbe inutile chiedere ai soci determinate somme se poi queste dovessero più avanti essere restituite agli stessi; per altri invece la *ratio* che ispira la norma è stata individuata nella volontà del legislatore di impedire che il creditore aggredisca il patrimonio della società per il soddisfacimento delle sue legittime pretese.

Vi sono autorevoli autori che sostengono che lo scenario appena descritto valga soltanto quando si parli di liquidazione statica, e che invece il potere dei liquidatori di chiedere i versamenti ancora dovuti sia

²³ R.Alessi, *i liquidatori di società di capitali*, Torino: Giapichelli, 1994.

equiparabile a quello esercitabile dagli amministratori per richiedere i conferimenti nel caso in cui ci si trovi in un' ipotesi di prosecuzione dell' impresa, poiché in questo contesto il liquidatore appare maggiormente che nella liquidazione statica, un gestore della fase finale dell' attività d'impresa, quasi alla stregua di un amministratore; quindi il potere di chiedere i versamenti, non sarebbe condizionato alla presenza di un'insufficienza di fondi²⁴.

Tale tesi è tuttavia da respingere a parere di chi scrive, infatti la norma non dispone niente al riguardo, si noti inoltre che il legislatore si è occupato di dettare norme specifiche che differenziano l'ipotesi di liquidazione statica da quella di continuazione dell' attività d' impresa, veda il caso delle decisioni in ordine alla liquidazione art. 2487, comma 1 ^, lett.c), c.c., ed il caso della contabilità (art. 2490, comma 5^, c.c.), cosa che non accade per il richiamo dei versamenti ancora dovuti. Ci pare inoltre doveroso puntualizzare in questa sede che per quanto la prosecuzione dell'attività produttiva attribuisca sì carattere dinamico alla liquidazione, tuttavia questa è ontologicamente orientata verso finalità liquidatorie²⁵, per cui indipendente dalla ratio a cui è ispirata la norma, vige in ogni caso per il liquidatore un vero e proprio divieto di richiedere i versamenti ancora dovuti dai soci, quando comunque vi siano fondi sufficienti per pagare i creditori sociali.

Analizzando il dato normativo “*Se i fondi disponibili risultano insufficienti*”, si nota che non è necessaria un indisponibilità totale dei fondi perché i liquidatori possano procedere con la richiesta ai soci, ma è sufficiente che nel momento in cui i liquidatori debbano pagare dei debiti giunti alla loro naturale scadenza i fondi disponibili all' attivo non siano anche solo temporaneamente sufficienti, vi possono infatti essere cespiti di un determinato valore che potrebbero anche coprire i debiti della società che devono essere soddisfatti, ma se questi cespiti non sono di pronta realizzazione, i liquidatori sono autorizzati a chiedere ai soci i versamenti, da ciò emerge che il presupposto per far scattare questo poter in capo ai liquidatori non è tanto un'insufficienza generale di fondi, ma una situazione di illiquidità in cui versa l'impresa.²⁶

Nonostante la situazione di illiquidità in cui la società potrebbe versare, i liquidatori non si devono ritenere in questo obbligati a procedere con la richiesta ai soci, prima infatti questi sono tenuti a fare una vera e propria indagine per assicurarsi che non vi siano effettivamente altri mezzi per far fronte in modo tempestivo ai debiti giunti alla loro scadenza, anche se questi mezzi potrebbero esserci, per esempio il ricorso dell' indebitamento, è poi nella discrezione del liquidatore giudicare che siano convenienti o meno, quasi sempre i debiti erogati a società il liquidazione presentano tassi molto più alti ad esempio; se da questa indagine non emergono

²⁴ Niccolini, Art. 2491 „*Società di capitali*, Napoli, 2004.

²⁵ Paolo Ghionni Crivelli Visconti, art. 2491, *scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano: Giuffrè,2021.

²⁶ R. Alessi, *i liquidatori di società di capitali*, Torino: Giapichelli, 1994

comunque altre vie per riparare alla situazione di illiquidità in cui versa l'impresa nel breve termine (la scadenza dei debiti), allora i liquidatori devono procedere con la richiesta dei versamenti ai soci.

Prendendo in considerazione, quanto sopra discusso, non pare condivisibile la tesi sostenuta da autorevoli autori²⁷ che sostengono il primato della volontà dei soci sia tale per cui questi possono far venire meno il potere il capo ai liquidatori di richiedere i versamenti, o comunque possono limitarlo aggiungendo ulteriori vincoli oltre all' illiquidità tramite apposita decisione o clausola statutaria sulla base della disciplina dettata dall'art. 2487, comma 1[^], lett. c), c.c.; di contro si ritiene di maggiore fondatezza la tesi secondo la quale la norma dettata dall' art. 2491 c.c. è inderogabile per tutelare la posizione dei soci rispetto ai soci durante la fase liquidativa²⁸, le loro legittime pretese, infatti, non possono essere pretermesse a quelle dei soci.

La correttezza delle valutazioni dei liquidatori (di chiedere i versamenti alla compagine) può essere contestata soltanto quando si ritenga l'esborso da parte dei soci non indispensabile, perché vi erano fondi disponibili sufficienti o comunque vi erano altre vie convenienti per reperirli, ed in questo caso i liquidatori possono incorrere in responsabilità verso i soci, i liquidatori non incorrono in responsabilità per aver esercitato il loro potere quando vi erano state poste ulteriori limitazioni sullo stesso da parte dei soci.

2.2 Modalità di richiesta dei versamenti:

Per quando riguarda la forma con cui la richiesta dei versamenti ancora dovuti deve essere fatta ai soci, il legislatore non prevede nessuna forma obbligatoria, quindi si pensa che la forma con cui tale richiesta debba essere presentata sia effettivamente libera e quindi a discrezione dei soci. Come si può immaginare, tuttavia nella prassi la forma di tale richiesta è sempre scritta, anche perché questa può rappresentare un domani un elemento probativo per i soci nei confronti dei creditori di aver svolto il loro incarico secondo diligenza e

²⁷ Niccolini, Art. 2491 c.c. in *Società di capitali*, Napoli: Jovene, 2004

²⁸ Ant. Rossi, Art. 2491 c.c., in *Il nuovo Diritto delle società*; Padova: CEDAM, 2005

professionalità; si ritiene poi che la richiesta ai soci debba essere fatta proporzionalmente alla loro partecipazione al capitale sociale, e al debito che effettivamente residuava in merito ai versamenti.²⁹

Esistono delle lacune poi per quando riguardo la disciplina dell'eventuale inadempimento del socio, il legislatore infatti, non dispone niente al riguardo, si ritengono quindi applicabili le norme sul moroso ai sensi degli artt. 2344 e 2466 c.c., l'inadempimento di uno ricade sugli altri, che sono obbligati solidalmente con lui per i versamenti ancora dovuti, l'entità del debito cade proporzionalmente sui restanti soci, e non soltanto su uno di loro.³⁰

Bisogna comunque fare una distinzione fra le varie tipologie capitalistica, per quanto riguarda la s.a.p.a., è ragionevole ritenere che i liquidatori possano a tutti gli effetti chiedere somme in più ai soci accomandatari oltre a quelle da loro dovute, ovviamente sempre se la società versa in uno stato di illiquidità, questo perché gli accomandatari sono sottoposti al regime di responsabilità illimitata.

Vi sono poi situazione molto particolari, in cui i liquidatori possono chiedere altri fondi ai soci, oltre ai versamenti ancora dovuti, anche in s.p.a. e s.r.l., se infatti l'unico socio in possesso di una quota o l'unico azionista non rispetta gli obblighi di pubblicità e altri obblighi relativi ai conferimenti, a questo si applica il regime di responsabilità illimitata, fin quando non adempia ai suddetti obblighi.

2.3 Gli acconti in favore dei soci sul risultato della liquidazione:

La distribuzione di acconti sul risultato della liquidazione da parte dei liquidatori ai soci, è sempre stata ritenuta ammissibile nel nostro ordinamento, sebbene nel Codice del 1942 non fosse disciplinato niente al riguardo, il codice di commercio disciplinava tale operazione, giudicandola ammissibile quando residuasse un decimo

²⁹ Turelli, Art. 2491, in *La liquidazione in s.r.l*, Commentario dedicato. Giuseppe B. Portale, Milano: Giuffrè, 2011.

³⁰ Niccolini, Art. 2491 c.c. in *Società di capitali*, Napoli: Jovene, 2004.

sulle quote, oltre ai fondi per coprire i debiti sociali; ad oggi questa fattispecie è disciplinata dal comma 2° e 3° dell' art. 2491 c.c..

L'art 2491 c.c. fa in un certo senso barcollare, la posizione preferenziale dei creditori in confronto ai soci nella fase liquidativa, rendendo ammissibile la ripartizione di acconti prima della fine della liquidazione, i creditori sono infatti esposti ad un maggior rischio di non vedere soddisfatti i propri diritti.

Comunque la distribuzione di acconti ai soci rappresenta una deroga al principio generale per cui non possono essere distribuite somme ai soci prima della soddisfazione dei creditori sociali, infatti la facoltà dei liquidatori di compiere questa operazione è subordinata alla presenza di somme disponibili tali da consentire tanto l'integrale quanto la tempestiva soddisfazione dei creditori sociali.

In passato si è ritenuto che i fondi per coprire i debiti esistenti dovessero essere effettivamente disponibili al momento della ripartizione ai soci, muovendo però dal dettato della disposizione in esame si ritiene che sia idoneo anche "un mero accantonamento contabile"³¹, i bilanci a cui si deve far riferimento sono quelli intermedi, in particolare all'ultimo approvato, è necessario predisporre un bilancio infrannuale il cui esercizio parta dalla data dell' ultimo approvato a quello in cui si effettua la decisione di distribuire ai soci acconti, quando siano avvenuti dei fatti che abbiano determinato il cambiamento di valori importanti e quando sia passato troppo tempo dall' approvazione dell' ultimo bilancio; oltre al bilancio è necessaria la relazione illustrativa dei liquidatori, poiché da questa appare più chiaramente quali sono le entrate prossime.

Vi è poi chi sostiene che non solo nel conteggio delle somme disponibili vanno imputate iscritti all' attivo, ma anche i crediti che la società vanta nei confronti dei debitori e che non sono ancora giunti a scadenza.³²A questo riguardo però è necessario essere prudenti, si pensi a debitori che siano notoriamente ritardatari, come la pubblica amministrazione, o comunque all' eventualità che i debitori richiedano sconti sui loro debiti quando la società entri in liquidazione, evento non poco raro, nel caso in cui si metta nel computo delle somme che dovrebbero coprire i debiti anche queste entrate future non pacificamente certe, sarà necessario per i liquidatori subordinare la ripartizione degli acconti a delle garanzie da parte dei soci.

Dato che spetta ai liquidatori valutare decidere se le entrate previste e i fondi disponibili siano effettivamente tali da permettere il soddisfacimento integrale dei creditori sociali, quando i debiti giungono a scadenza, e che sono questi ad incorrere in responsabilità, qualora la loro decisione abbia poi recato pregiudizio ai creditori, il legislatore disciplina la facoltà dei liquidatori di condizionare la distribuzione degli acconti ad idonee garanzie

³¹ P. Ghionni Crivelli Visconti, scioglimento e liquidazione delle società di capitali, Milano: Giuffrè, 2021.

³² Ant. Rossi art. 2491, il nuovo diritto delle società, Padova: CEDAM, 2005.

rilasciate dai soci.³³ È poi oggetto di dibattito, quanto la richiesta di garanzie sia una facoltà o diventi in una certa misura un obbligo per i liquidatori, infatti questi ex art. 2489 c.c. devono compiere operazione nell'ambito del loro incarico secondo diligenza e professionalità, ed è quasi impossibile dichiararsi certi della somma che si andrà ad incassare e soprattutto dei tempi entro cui questo avverrà.³⁴

L'esistenza delle garanzie non fa venir meno il requisito minimo dei fondi sufficienti, la garanzia infatti è uno strumento posto dal legislatore a tutela degli interessi dei creditori, e non può sostituire la presenza delle somme necessarie per far fronte ai debiti nell'attivo della società.³⁵

La distribuzione ai soci di acconti sul risultato della liquidazione ai soci, può avvenire in denaro, come in natura, chi scrive sostiene questa tesi facendo riferimento alla normativa sulla distribuzione del risultato finale della liquidazione che può avvenire sia in natura che in denaro, per questa via, anche se la norma in esame in questo paragrafo non detta niente al riguardo, anzi sembra fare esplicito riferimento al denaro, si ritiene che anche gli acconti possano essere distribuiti in natura, non essendo presenti espresse previsioni che lo vietano.

Vi è chi sostiene che la distribuzione di acconti in natura, in nessun modo può potenzialmente danneggiare i soci, dato che dal momento in cui si proceda con questa, si presuppongono esistenti fondi sufficienti. Comunque la ripartizione in natura degli acconti può andare a sfavore dei soci, non solo perché qualcuno di questi può non essere interessato a ricevere beni in natura, ma anche perché c'è un maggior rischio che la ripartizione non sia equa, a questo riguardo si rende necessaria una perizia di stima, possibilmente redatta ai sensi del 2343 c.c..³⁶

Tuttavia la tesi secondo cui in eventuale distribuzione in natura in nessun modo potrebbe danneggiare i creditori, non pare condivisibile, richiamiamo a questo riguardo la responsabilità dei soci ex art.2495 c.c. per i beni ricevuti, in questo caso i creditori senza perizia di stima di un esperto potrebbero ottenere un l'equivalente in denaro solo per quanto giudicato dai liquidatori, sarebbe sicuramente prudente, inoltre, anche nel caso di distribuzione degli acconti in natura, chiedere delle opportune garanzie ai soci.

2.4 Responsabilità dei liquidatori per la violazione degli obblighi sugli acconti:

Prendendo in esame l'ultimo comma dell'articolo in esame ci risulta che i liquidatori sono solidalmente e personalmente responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali come risultato della violazione degli

³³ In Trib. Roma, 10 Marzo 2000, in Giur. It

³⁴ L.Parrella, Art.2491, La riforma delle società, Torino:2003.

³⁵ Strampelli, *scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano: Giuffrè,2016

³⁶ Turelli, Art. 2491, in *La liquidazione in s.r.l.*, Commentario dedicato. Giuseppe B. Portale, Milano: Giuffrè, 2011

obblighi sopra enunciati³⁷. Per cui si ammette che la responsabilità per i liquidatori scatta se a seguito della distribuzione di acconti ai soci i creditori sociali non sono stati soddisfatti in maniera non tempestiva ed integrale, e se questo esito era prevedibile se la valutazione prognostica fosse stata effettuata con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico, ex art. 1176 c.c.

Seppure è assente un'espresso riferimento alla colpa nel dato letterale, dato che la norma ha come fine la tutela dei terzi soggetti pregiudicati, la responsabilità in capo ai liquidatori per la violazione degli obblighi ex art. 2491 c.c. è da ritenersi di natura aquiliana, non può ritenersi assente infatti l'elemento psicologico, con conseguenza infatti i creditori avranno l'onere di provare la colpa o il dolo del liquidatore quando agiranno in giudizio.³⁸

Tale responsabilità sembra essere riconducibile a quella dettata per gli amministratori ai sensi dell' art. 2394 c.c., e vi è chi sostiene che anzi tale previsione nell' articolo in esame non è in realtà neanche necessaria.

I liquidatori incorrono in responsabilità, non soltanto quando non l' ammontare totale del patrimonio aziendale non sia effettivamente abbastanza capiente da assicurare l' integrale soddisfacimento dei creditori sociali, ma i liquidatori rispondo in proprio e solidalmente anche quando il pagamento del debito sia avvenuto integralmente, ma non tempestivamente, perché per loro colpa non vi era abbastanza liquidità quando il debito è giunto alla sua naturale scadenza.

L'assenza di un richiamo esplicito all' elemento psicologico depone a parere di alcuni autori per la sussistenza di una responsabilità contrattuale, inoltre la norma è esplicita nel prevedere un divieto nei confronti dei soci e di conseguenza un obbligo positivo dei riguardi dei creditori, pare quindi di poter sostenere che compaiono gli estremi per stabilire una *responsabilità ex contractu*³⁹, con tutte le conseguenze che ne derivano, nonostante ormai da tempo si discuta se la classica distinzione fra le due responsabilità non sia in qualche modo superabile, e quindi le due responsabilità siano intercambiabili.

Il danno risarcibile si determina come differenza tra ciò che i creditori avrebbero ottenuto se gli acconti non fossero stati distribuiti ai soci e quanto effettivamente hanno incassato i creditori della società, nel caso in cui la soddisfazione sia stata integrale se pur non tempestiva, non vi è alcun pregiudizio subito se non il ritardo, da calcolarsi sulla base dell'interesse legale corrispondente, comunque tenendo ferma la responsabilità dei

³⁷ Racugno, *il procedimento di liquidazione della s.r.l.*, in *Società*, 2012.

³⁸ L.Parrella, Art.2491, *La riforma delle società*, Torino:2003

³⁹ Ant.Rossi, Art 2491, *il nuovo diritto delle società*, Padova: CEDAM, 2005

liquidatori, si può ritenere opportuna l'applicazione analogica dell' art. 2495 c.c., per cui spetta ai soci la restituzione delle somme da loro indebitamente percepite.

2.5 Obblighi dei liquidatori connessi al bilancio finale di liquidazione:

L' obbligo in capo ai liquidatori di redigere il bilancio finale di liquidazione scatta nel momento in cui la procedura è giunta al suo termine, cioè quando tutte le attività sono state realizzate e le passività soddisfatte. Il bilancio finale di liquidazione è l'ultimo documento contabile della fase estintiva, il suo fine è quello di dar conto dei risultati ottenuti e di indicare la quota di liquidazione spettante ai soci.

Possiamo affermare che il bilancio finale di liquidazione abbia una duplice finalità: da una parte svolge una funzione comunicativa prettamente interna, dall' altra è di utile informazione anche per i creditori sociali ed i terzi, trattandosi di una tavola contenente i risultati della liquidazione, si trovano anche elementi probativi e informativi che rilevano ai fini della responsabilità dei liquidatori.

Può accadere che i liquidatori siano tenuti a redigere un bilancio di liquidazione supplementare quando prima della cancellazione, siano sopravvenute nuove attività o nuove passività. Non si può ritenere un bilancio finale di liquidazione, un documento contabile che non contiene le attività svolte e la quota di riparto da destinare ai soci, diventando questo un elemento probativo che attesta la violazione di obblighi propri dei liquidatori. Il bilancio finale si compone di stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa e relazione sulla gestione. La redazione della relazione sulla gestione non viene deliberatamente richiesta, tuttavia, è ritenuto estensibile ai liquidatori l'obbligo previsto per gli amministratori ex art. 2428 c.c., vista la compatibilità si procede con l'applicazione diretta di questa norma, i liquidatori possono come gli amministratori indicare il numero delle azioni proprie possedute e il numero delle operazioni sulle stesso compiute dopo l'ultimo bilancio intermedio di liquidazione, la relazione sulla gestione inoltre contiene spiegazioni in merito alle ultime attività realizzate e passività estinte, alcuni ritengono che all' interno di questa debbono essere precisati i criteri di redazione del

piano di riparto, ovviamente i liquidatori al contrario di quanto previsto per gli amministratori non effettueranno previsioni prospettiche sulla gestione.⁴⁰

È compito dei liquidatori anche la redazione del piano di riparto, essi devono calcolare quanto spetta a ciascun'azione e ciò che compete ad ogni azione nella divisione dell'attivo.

Si richiama a quanto detto nel primo capitolo, circa l'ipotesi di responsabilità connessa con il reclamo sul bilancio finale di liquidazione, con decadenza nel termine di novanta giorni.

2.6 Responsabilità dei liquidatori ex. Art 2495 c.c :

Vi sono opinioni differenti riguardo alla natura della responsabilità in cui si imbattono i liquidatori ai sensi dell'art. 2495 c.c., dato l'esplicito riferimento alla colpa che troviamo nell'articolo è la natura aquiliana della responsabilità che scatta per i liquidatori nel caso in esame è per molti fuori discussione, vi sono comunque altri autori che sostengono che invece la responsabilità in esame debba essere collocata nella sfera della responsabilità contrattuale, muovendo dalla convinzione che tale responsabilità derivi dall'inadempimento di specifici obblighi di carattere professionale.

Il legislatore al primo comma dell'articolo in esame ha posto in carico al liquidatore un obbligo ben delineato, ossia quello di richiedere la cancellazione delle società dal registro delle imprese, in assenza di tale richiesta la società continua ad esistere ed è sottoposta all'obbligo di versare i diritti camerali⁴¹. Ci si è chiesto quale fosse il termine entro il quale i liquidatori dovessero adempiere al suddetto obbligo, alcuni hanno proposto affinché il termine da applicare fosse quello dei 30 giorni⁴², ma la tesi più condivisibile, partendo dalla

⁴⁰ P. Ghionni Crivelli Visconti, *op cit.*

⁴¹ Cass., 6 marzo 2015, n.4576, in pluriscdam.utetgiuridica.it

⁴² Mondini, Art. 2495, in *Le società per azioni*, Milano: Giuffrè, 2016.

diligenza con cui i liquidatori devono svolgere il loro incarico, appare essere quella per cui i soggetti responsabili della liquidazione debbano procedere senza indugio a richiedere la cancellazione della società⁴³, non solo perché date le modalità richieste per l'approvazione del bilancio i liquidatori devono attivarsi immediatamente, ma a ulteriore conferma sta nel novello secondo comma dell' art. 2495 c.c., introdotto dall' art. 40 comma 12-ter, l. n. 120/2020) che attribuisce il potere di iscrivere, d'ufficio, la cancellazione anche al conservatore in tempi molto stretti. Occorre precisare che l'organo liquidatorio deve procedere con la cancellazione della società dopo che sia stato distribuito l'attivo o effettuato il deposito di cui all' art. 2494 c.c., per cui non possiamo abbracciare quanto da alcuni sostenuto riguardo alla decorrenza del termine dall' approvazione del bilancio finale.

Tuttavia possono verificarsi determinate fattispecie che invece pongono il liquidatore a non procedere alla richiesta di cancellazione di società così tempestivamente, ma anzi lo obbligano ad indugiare nel richiederla, come ad esempio la comparsa di debiti *ex novo* derivanti da situazioni imprevedibili, dopo il deposito del bilancio finale di liquidazione, ovvero la scoperta di debiti che per il criterio della diligenza sarebbero dovuti essere nella conoscenza dei liquidatori, ma che per loro negligenza non sono stati iscritti nel bilancio finale di liquidazioni, sicché in entrambe le occasioni, i liquidatori dovranno senza esitazioni procedere con la stesura di un bilancio finale supplementare o predisporre un nuovo bilancio finale a sostituzione del precedente, e sarebbe opportuno che questi diano notifica al registro delle imprese riguardo l' incompletezza del bilancio finale, soprattutto in vista dell' attuale potere a procedere d' ufficio alla cancellazione del conservatore.⁴⁴

Ecco quindi che l'inerzia colpevole del liquidatore può essere fonte di responsabilità ex art. 2489, comma 2[^], c.c, la presentazione dell'istanza si intende in capo ai soci.

“La posizione assunta dalla Suprema Corte in ordine all' estinzione della società comporta un inevitabile incremento delle azioni volte a far valere la responsabilità dei liquidatori” (Visconti, 2021), infatti quest' ultima diverge dalla responsabilità dei soci perché è connessa al presupposto della loro colpa, se non del loro dolo, oltre al presupposto comune della mancata soddisfazione dei creditori sociali, per questo talvolta la responsabilità dei liquidatori viene descritta come *concorrente* con quella dei soci⁴⁵, sicché la sua azione può essere esperita indipendentemente da quella nei confronti dei soci. La responsabilità dei liquidatori, che nasce dal dettato normativo in esame, oltre ad essere cumulativa rispetto a quella dei soci è aggiuntiva anche rispetto a quella penale (degli stessi liquidatori), (art.2633).

⁴³ Fimmanò, Artt. 2495 e 2496 c.c., in *scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, op. cit. . Niccolini, in accordo con quanto sostenuto da Fimmanò parla di “ragionevole prontezza” in *Contributo allo studio del bilancio finale delle società di capitali*; Torino: Giapichelli, 2019.

⁴⁴ Paolo Ghionni Crivelli Visconti, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali. Artt. 2484-2496 c.c.*, Milano: Giuffè, 2011.

⁴⁵Cass., 16 maggio 2012, n.7656, in DeJure.

Alcuni hanno poi ritenuto che “per la necessità di attribuire un significato autonomo a tale previsione” (Visconti, Scioglimento e eliquidazione delle società di capitali Artt. 2484-2496 c.c , 2021) quella desunta dall’ art. 2495 c.c. fosse una responsabilità per debito; tuttavia è opinione prevalente e sicuramente più condivisibile quella per cui invece vada considerata una responsabilità di natura risarcitoria, anche perché depone in favore di questa tesi l’esplicito riferimento alla colpa.⁴⁶

Si è molto discusso, in letteratura quanto in giurisprudenza, se la responsabilità dei liquidatori fosse di natura aquiliana o se fosse configurabile come una *responsabilità ex contractu*, in quanto connessa alla violazione di uno specifico obbligo professionale.

A sostegno della prima tesi si è espressa la Cassazione con l’ordinanza 14 settembre 2020 n. 19008, per la quale il creditore dovrà dimostrare che il pregiudizio da lui subito è direttamente riconducibile al comportamento doloso o colposo del liquidatore,; il comportamento del liquidatore va inteso in tal senso sia nel caso in cui la massa attiva fosse in realtà sufficiente per soddisfare il creditore, sia se l’insufficienza di fondi all’ attivo sia la conseguenza di un comportamento negligente e comunque colposo da parte del liquidatore, ad esempio se questi nell’agire non abbia rispettato il principio della *par condicio creditorum* o nella sua attività gestoria abbia compiuto atti in violazione delle legittimi cause di prelazione ex art. 2471 c.c., comma 2.⁴⁷ Citando l’ordinanza sopra nominata: “*in tema di liquidazione di società di capitali, la responsabilità verso i creditori sociali prevista dall’art. 2495 c.c. ha natura aquiliana, gravando sul creditore rimasto insoddisfatto di dedurre ed allegare che la fase di pagamento dei debiti sociali non si è svolta nel rispetto del principio della “par condicio creditorum”, sempre la stessa corte di Cassazione in un’altra ordinanza ha affermato che il creditore dovrà inoltre dimostrare l’esigibilità, l’entità e l’esistenza del debito⁴⁸, mentre poi è onere del liquidatore dimostrare di aver agito secondo la diligenza , ex art. 2489 c.c., chiesta dalla natura del suo incarico e nel rispetto degli obblighi specifici posti in suo capo, “...Conseguentemente ex latere creditoris, il creditore rimasto insoddisfatto dall’attività liquidatoria, per far valere la responsabilità del liquidatore, dovrà dedurre il mancato soddisfacimento di un diritto di credito provato come esistente, liquido ed esigibile al tempo dell’apertura della fase di liquidazione e il conseguente danno determinato dall’inadempimento del liquidatore alle sue obbligazioni, astrattamente idoneo a provocarne la lesione, con riferimento alla natura del credito e al suo grado di priorità rispetto ad altri andati soddisfatti; mentre, ex latere debitoris, in relazione al principio di vicinanza della prova e agli obblighi gravanti sul liquidatore, il liquidatore dovrà provare l’adempimento dell’obbligo di procedere a una corretta e fedele ricognizione dei debiti sociali (costituente la cd massa passiva) e l’adempimento dell’obbligo di pagare i debiti sociali nel*

⁴⁶ Speranzin, *L’estinzione delle società di capitali capitali in seguito all’iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, in Riv. Soc. 2004., l’autore sostiene nell’ opera che i liquidatori colpevoli siano responsabili in solidi con i soci.

⁴⁷ Cass Civile, 12 Giugno 2020, n.11304 , IL Caso.it.

⁴⁸ Paolo Ghionni Crivelli Visconti, *scioglimento e liquidazione delle società di capitali artt. 2484-2496 c.c.*, Milano: Giuffrè, 2021.

rispetto della par condicio creditorum, secondo il loro ordine di preferenza, senza alcuna pretermissione di crediti all'epoca coesistenti."⁴⁹.

Esiste invece chi dall' altra parte sostiene la tesi contraria, ossia configura la responsabilità che scaturisce per i liquidatori dal 2495, comma 2, c.c., come una responsabilità contrattuale⁵⁰, a sostegno di ciò possiamo notare come la menzione nello stesso dettato normativo della responsabilità dei soci, alluda ad un obbligo specifico per i liquidatori: garantire la postergazione delle pretese dei soci rispetto alle pretese dei liquidatori durante il loro operato, per questa via la responsabilità sarebbe non tanto una responsabilità derivante da comportamento che abbia comunque cagionato un danno, ma una responsabilità ai fini dell' adempimento di un' obbligazione, tanto che i creditori possono far valere il loro credito a prescindere dall' esistenza di un pregiudizio, secondo questa interpretazione l'azione dei creditori sociali sarebbe quasi un'azione di "chiusura".⁵¹

Il liquidatore avrà poi diritto di rivalsa sui soci, non tanto per una solidarietà, quanto perché egli ha fatto fronte con i propri mezzi ad un debito che in realtà gravava sulla società.

Indipendentemente dal dibattito sulla natura della responsabilità, l'azione contro i liquidatori si prescrive in 5 anni per applicazione analogica dell'art. 2949, comma 1, c.c. si discute in letteratura se far decorrere il termine dal deposito del bilancio finale⁵² o dal momento dell'avvenuta cancellazione della società⁵³.

⁴⁹ Cass. Ordinanza 15 Gennaio 2020, n. 521 da Il Caso.it

⁵⁰ Perrino, *L'estinzione delle società di persone*, in *Riv. dir., comm.*, 2011.

⁵¹ M. Speranzin, *L'estinzione delle società di capitali in seguito all'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, in *Riv. Soc.* 2004.

⁵² Mondini., *Art. 2495, in le società per azioni*, Milano: Giuffrè, 2016.

⁵³ Niccolini, *Contributo allo studio del bilancio finale di liquidazione delle società di capitali*; Torino: Giapichelli, 2019.

2.7 Problema dell'applicabilità del 2409 c.c.:

Art. 2409 c.c.:

Denunzia al tribunale

L' applicabilità dell'art. 2409 c.c. non riguarda soltanto le società per azioni, bensì tutte le società di capitali, a questo proposito non vi sono dubbi sull' applicabilità di questo articolo alla s.a.p.a. poiché i più propendono per la tesi positiva, in giurisprudenza c' è invece stato un contrasto d'opinioni per quanto riguarda l'applicabilità dell'art. 2409 c.c. alla s.r.l., per come era stata ridisegnata dalla riforma del 2003. Con la riforma della disciplina della crisi d'impresa e dell'insolvenza, il legislatore ha espressamente previsto l'applicabilità delle procedure previste dall' articolo anche per la s.r.l., con l'introduzione di un 6° comma all'art. 2477 c.c., ne segue che durante la fase attiva a tutte le società di capitali si applica il 2409 c.c., bisogna quindi domandarsi se per quanto riguarda la fase liquidativa sia lo stesso.

La normativa, non ha subito rilevanti sviluppi a seguito della riforma del 2003, per cui i dubbi e il dibattito che si solleva è esattamente lo stesso, vi sono alcuni che partendo dalla facoltà di revocare i liquidatori per giusta causa, ai sensi dell'art. 2487 c.c., ritengono inutile un controllo giudiziale sulla gestione e quindi l' applicabilità del 2409 c.c.⁵⁴

La maggioranza della dottrina ha tuttavia propeso per la tesi affermativa⁵⁵, ritenendo che fosse compatibile con gli scopi più generali della liquidazione e che in definitiva le tesi contrarie muovono soltanto dal dato letterale della norma, e non comprendono come il ruolo dell'amministratore giudiziale sia soltanto quello di prendere le redini della gestione per un periodo di tempo limitato al fine di risolvere l' irregolarità.

⁵⁴ App. Venezia 17 novembre 1998, in Società. In accordo con G.U Tedeschi, Il controllo giudiziario sull'amministrazione delle società di capitali, Padova: CEDAM, 1965.

⁵⁵ Fimmanò, la fase della liquidazione in "Scioglimento e liquidazione delle società di capitali", Milano: Giuffrè, 2011, Turelli, Gestione dell'impresa e società per azioni in liquidazione, Milano: Giuffrè, 2012.

CAPITOLO III:

La responsabilità del liquidatore ex art. 36 D.P.R 602/1973

e il principio della “par condicio creditorum”

3.1 Introduzione alla responsabilità dei liquidatori, ex art. 36 D.P.R 602/1973:

Secondo l'art 36 del D.P.R. n.602/1973, che disciplina la responsabilità tributaria dei liquidatori degli amministratori e dei soci, se i liquidatori hanno soddisfatto debiti di rango inferiore a quello tributario, o hanno distribuito beni alla compagine sociale senza aver pagato prima questi le imposte dovute all'erario, rispondono in proprio del mancato pagamento di queste ultime; il fatto che la norma non faccia un esplicito riferimento alle sanzioni ci induce ad escludere dal dettato normativo in esame. I debiti di imposta che rientrano nella fattispecie appena descritta sono sia quelli sorti durante il periodo della liquidazione che quelli sorti antecedentemente, inoltre i debiti di imposta per dar luogo alla responsabilità in esame in seguito al loro mancato pagamento devono essere certi, liquidi, ed esigibili.

Ci preme puntualizzare come prima delle modifiche apportate all' articolo in esame dal D.Lgs. n.175/2014 la responsabilità dei liquidatori era limitata alle solo imposte sui redditi (IRES), con le riforme avvenute nel 2014 invece la responsabilità dei liquidatori si estende a tutti debiti di natura tributaria, comprese le ritenute dei lavoratori dipendenti.

La stessa riforma ha poi spostato l'onere della prova in capo ai liquidatori⁵⁶, quando prima era l'amministrazione finanziaria a dover provare il comportamento del liquidatore, questo col fine di rendere la loro posizione ancora più gravosa.⁵⁷

Il dibattito circa la natura della responsabilità dei liquidatori derivante dal mancato pagamento di imposte o debiti di natura tributaria, è da sempre molto acceso, in particolare precedentemente si discuteva se la responsabilità dei liquidatori dovesse essere considerata di natura tributaria o civile, sebbene infatti la norma fosse posta all'interno della normativa tributaria vi sono sempre state valide ragioni che hanno indotto parte della dottrina a propendere per una responsabilità di natura civile; nel corso degli anni comunque il legislatore tributario è intervenuto esplicitamente per precisare il soggetto cui spettava l'accertamento di tale responsabilità, e disciplinando altri aspetti, risolvendo così ogni dubbio.

Come più avanti si approfondirà, chi scrive ritiene che il carattere sostanziale della responsabilità in esame sia da ritenere di natura civile, e a questo proposito la dottrina si divide in due parti: chi sostiene si tratti di responsabilità extracontrattuale e chi ritiene si tratti di responsabilità contrattuale. Nel testo che segue si approfondiranno i temi appena enunciati.

3.2 Dibattito sulla natura civilistica o fiscale della responsabilità ex art. 36 D.P.R. 602/1973:

Prima di entrare nel vivo dell'analisi dell'articolo, conviene richiamare alla mente come le responsabilità tributarie e civili siano fra loro molto differenti, in particolare in quanto a norme-base e profili applicativi, in oltre le norme di natura fiscale, sono considerate speciali rispetto a quelle civilistiche.

È argomento di dibattito da parte della dottrina da numerosi anni ormai, se la responsabilità dei liquidatori oggetto dell'art.36 del D.P.R. n. 602/1973 sia di natura fiscale o civilistica, si pensi che anche nel vigore dell'art. 45 del R.D 17 settembre 1931 n. 1608 opinioni differenti in merito all'argomento dividevano in due

⁵⁶ Ragucci G, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs n. 175/2014, Commento al decreto sulle semplificazioni*, in Muleo (a cura di), Torino: Giapichelli, 2015.

⁵⁷ Speranzin, *l'estinzione della società di capitali in seguito all'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, in *Rivista delle società*, 2004

parti nette la dottrina, c'era una parte importante di questa che affermava che la responsabilità dei liquidatori dovesse essere considerata di natura tributaria⁵⁸, mentre l'altra parte era a sostegno di una tesi che vedeva la responsabilità degli amministratori per il mancato pagamento dei debiti d'imposta come una responsabilità di natura civilistica.

Tale dibattito non era certo di natura esclusivamente teorica, al contrario, come sopra anticipato, le responsabilità fiscali e civili divergono sotto profili molto importanti, per cui tale dibattito aveva dei risvolti pratici che riguardavano le modalità con cui procedere nei confronti del liquidatore, il soggetto a queste addetto e le procedure da seguire per l'accertamento della responsabilità.

Il quinto comma dell'art. 36 D.P.R. 62/1973, ha fugato ogni dubbio circa l'iter procedimentale da seguire, dichiarandolo esplicitamente: "La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.", assegnando il compito di accertare la responsabilità all'organo delle agenzie delle Entrate, il legislatore della riforma ha ricondotto tale fattispecie nell'ambito dell'iter di accertamento della responsabilità previsto dalla legge tributaria per l'accertamento dei crediti d'imposta. Ai tempi della riforma che introdusse il sopra citato quinto comma, la dottrina era già quasi tutta schierata per far cadere l'iter accertativo nella sfera del tributario, per cui la riforma confermò l'opinione prevalente.

Se il dibattito sull'iter procedimentale da seguire ha trovato soluzione molto facilmente, quello sulla natura sostanziale della responsabilità in esame ha trovato un più ampio diametro di discussione, per quanto infatti la responsabilità degli amministratori fosse contenuta nella normativa fiscale la dottrina si chiedeva se alcuni suoi tratti si potessero ricondurre alle figure di responsabilità dettate dal Legislatore nel nostro Codice Civile.

Alcuni autori⁵⁹, ritengono di poter circoscrivere la responsabilità ex art. 36, nell'ambito tributario anche da un punto di vista sostanziale e non solo formale, per la sua *sedes materiae*, cioè per il semplice fatto che il dettato normativo è inserito all'interno della normativa fiscale e in particolare in un decreto sulla riscossione. Tale tesi non ci appare condivisibile, e l'argomentazione appena esposta a suo supporto ci risulta inoltre, fin troppo semplicistica.

Appare maggiormente condivisibile la tesi che sostiene la natura civilistica della responsabilità in esame⁶⁰, dal punto di vista sostanziale, anche partendo dal dettato normativo: "i liquidatori rispondono in proprio".

È sì vero, che la norma in esame rientra a pieno sulla normativa tributaria e che l'iter accertativo della responsabilità che da questa scaturisce è quello proprio delle obbligazioni d'imposta, tuttavia, l'obbligazione

⁵⁸ Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano: Giuffrè, 1956.

⁵⁹ Miccinesi, *solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto Commerciale*, Torino: UTET, 1997

in capo ai soci a soddisfare i crediti d'imposta a cui non ha provveduto la società, non nasce dal verificarsi di un presupposto impositivo come ad esempio il possesso di un reddito derivato dalla cessione di un bene a titolo oneroso o dalla percezione di un interesse, ma nasce da un comportamento tale del liquidatore nell'ambito della gestione liquidatoria idoneo a sviare l'attivo dell'impresa dal suo fine di soddisfare i debiti tributari, cioè dalle azioni descritte dal legislatore nella norma in esame.

Per questa via, ci sentiamo di poter affermare, a sostegno della tesi della natura civilistica, che il liquidatore non è coobbligato solidalmente con la società al pagamento delle imposte da questa dovute, e richiamiamo a conferma di quanto appena detto, il fatto che la responsabilità in esame è comunque limitata "commisurata all'importo dei crediti che avrebbero trovato soddisfazione in sede di graduazione", quindi presenta dei limiti: da una parte l'importo delle imposte da pagare, dall'altra la quantità di attivo che effettivamente residua nella società. I liquidatori non rispondono in proprio dei debiti tributari non pagati della società, per il semplice fatto che questa non li ha pagati, ma rispondono in proprio di tali debiti soltanto quando abbiano messo in atti i comportamenti descritti nella norma (soddisfare crediti di rango inferiore, distribuire prima beni ai soci), e comunque nei limiti dei debiti che in assenza di tali comportamenti avrebbero potuto trovare soddisfazione tenendo conto dell'attivo della società.

3.3 Dibattito sulla natura contrattuale/extracontrattuale della responsabilità

La responsabilità del liquidatore sussiste quindi solo nella fattispecie sopra descritta, cioè quella in cui somme destinate all'erario siano state distribuite ad altri creditori di ordine inferiore o ai soci e quindi i liquidatori siano venuti meno al loro obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte, e di liquidatore può liberarsi di suddetta responsabilità dimostrando di aver provveduto a soddisfare soltanto debiti di rango superiore a quelli tributari, o di aver distribuito i beni sociali ai soci, soltanto dopo aver pagato tutti i debiti d'imposta dell'impresa.

Ricondurre la responsabilità in esame ad una di natura civilistica, ci induce ad ulteriori riflessioni circa il carattere extracontrattuale o contrattuale della stessa.

Secondo un orientamento giurisprudenziale la responsabilità per i debiti tributari non è *di natura extra contrattuale*, a questo riguardo, infatti, la Cassazione si è così espressa "la responsabilità D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 36, trova la sua fonte in una autonoma obbligazione legale, che insorge quando ricorrono gli elementi obiettivi della sussistenza di attività nel patrimonio della società in liquidazione e della distrazione

di tali attività a in diversi dal pagamento delle imposte dovute”⁶¹, nella disposizione appena riportata è assente l’elemento soggettivo, sicchè la responsabilità del liquidatore deriva dall’ inadempimento di un obbligo derivante dal rapporto contrattuale fra società e liquidatori, e non è necessario per l’erario cercare prove a sostegno di una condotta con mancata diligenza nel comportamento del liquidatore⁶², ma la responsabilità del liquidatore nasce dal fatto oggettivo che le imposte non sono state pagate, con conseguenza che l’ erario per far valere le proprie pretese nei confronti del liquidatore non dovrà provare il loro dolo o la loro colpa .

A sostegno di tale tesi si precisa come tale responsabilità inoltre, non è illimitata, ma è commisurata all’ importo dei crediti che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione, in altre parole il liquidatore risponde personalmente di quei debiti di imposta che la società con i suo patrimonio da liquidazione avrebbe potuto soddisfare, se il liquidatore non avesse agito in spregio del principio della *par condicio creditorum*, il liquidatore seppure abbia soddisfatto crediti di rango inferiore, non risponde di quei debiti d’ imposta che comunque data l’ insufficienza del patrimonio non avrebbero potuto trovare soddisfazione.

A sostegno della natura contrattuale della responsabilità della norma in esame, Taluni autori hanno affermato gli obblighi specifici che richiama in modo preciso ed esplicito il dettato in esame, che richiamano sempre ad una responsabilità di tipo contrattuale.

La dottrina, al contrario della giurisprudenza che ha nel tempo mutato opinione riguardo l’azione di responsabilità esperibile, ha per la larga maggioranza sempre ritenuto che tale responsabilità fosse di natura extracontrattuale, e che scaturisse da un fatto illecito, cioè dall’ aver negligenemente distribuito ai soci o a creditori di rango inferiore somme che sarebbero spettate all’Erario. La giurisprudenza che era in un primo momento d’accordo con questa parte di dottrina infatti riteneva imprescindibile l’elemento soggettivo della colpa o del dolo da parte del liquidatore, e anche il nesso di causalità tra le azioni compiute dai liquidatori e il mancato adempimento dei crediti erariali, si riporta a questo riguardo, una sentenza della corte di cassazione: “la responsabilità del liquidatore della società trova il suo fondamento in una condotta dolosa o colposa del liquidatore, condotta che ha reso impossibile all’amministrazione finanziaria di soddisfarsi dell’imposta accertata a carico della società”⁶³ .

⁶¹ Cass. Civ., Sez. trib., 18 maggio 2010, n. 12149, in Il fisco.

⁶² Cass Civ., 22 Maggio 2012, n.7327. <https://www.gadit.it>

⁶³ Cass. Civ., 21 Aprile 1964, n. 952

3.4 Responsabilità derivante dal mancato rispetto del principio della “par condicio creditorum”:

Prima di entrare nel merito degli obblighi e nel profilo di responsabilità dei soggetti addetti alla liquidazione occorre fare una premessa: il principio della *par condicio creditorum* non è da applicare ogni qual volta vi sia la situazione in cui più creditori concorrono sul patrimonio di un singolo debitore, poiché se il patrimonio risulta sufficiente a soddisfare ogni debito allora il criterio con cui si deve procedere al pagamento è quello della naturale scadenza dei debiti. Il principio della *par condicio creditorum*, che discende dall' art 2471 c.c. al contrario va invocato quando il patrimonio del debitore, non risulti idoneo a garantire l'integrale soddisfazione dei creditori sociali.

Numerose pronunce giurisprudenziale confermano che il liquidatore incorra in responsabilità, quando non abbia proceduto al soddisfacimento dei creditori secondo il principio della *par condicio creditorum*, seppure la società versasse in un evidente stato di insolvenza, o anche solo se vi fosse il ragionevole dubbio che il patrimonio sociale risultasse insufficiente per il soddisfacimento dei debitori. Se in conseguenza di queste azioni risulta la mancata soddisfazione di un credito privilegiato, o il trattamento preferenziale di alcuni crediti rispetto ad altri, in assenza di una giusta causa, allora si delinea per il liquidatore un'ipotesi di responsabilità.

La giurisprudenza ha così stabilito che il liquidatore di una società a responsabilità limitata, in ossequio alle previsioni di cui agli artt. 2043 c.c. e 2476, 6° comma, c.c., risponde il proprio per il danno subito dal creditore che alla fine della liquidazione sia stato fatto soddisfatto in misura inferiore rispetto ad altri creditori di pari rango, o addirittura di rango inferiore.

Il danno risarcibile corrisponde all' importo che sarebbe stato corrisposto al creditore se il liquidatore non avesse agito in spregio del principio della *par condicio creditorum*.

Il liquidatore risponde della mancata soddisfazione del creditore a causa del mancato rispetto del principio della *par condicio creditorum*, e il danno si quantifica pari all'importo che il creditore avrebbe ricevuto in caso di rispetto di tale principio.

Fra le pronunce più attuali della giurisprudenza in merito all' importanza del principio della *par condicio creditorum*, e all' attenzione che il liquidatore nella gestione dell'attività liquidatoria deve porre alla capienza dell' attivo e alla graduazione dei crediti. si segnala:

Tribunale Milano, 19.11.2004, secondo la cui motivazione: *"Non discostandosi la responsabilità dei liquidatori da quella prevista per gli amministratori, pertanto, la tutela dei creditori della società, pur non enucleandosi espressamente nel principio della " par condicio creditorum " (previsto solo nelle procedure concorsuali che si aprono in caso di insolvenza della società), si attua indirettamente e necessariamente con la salvaguardia dell'integrità del capitale sociale (art. 2394 cod.civ.), costituente la garanzia tipica predisposta a favore dei creditori. Entro tale logica, dunque, si deve ricondurre l'art. 2280 cod.civ., laddove pone il divieto di anticipare riparti tra i soci che si pongano in contrasto con le ragioni dei creditori sociali... In quest'ottica, la responsabilità del liquidatore convenuto verso il creditore sociale non discende tanto da un mandato "ex lege" conferito a protezione degli interessi dei creditori, difficilmente configurabile solo sulla base delle norme sopra citate, bensì nel mandato più generale posto a tutela del patrimonio sociale nella delicata fase della liquidazione, in cui esso si deve dimostrare capiente ai fini del pagamento dei debiti sociali e, solo eventualmente, ai fini della divisione dei cespiti tra i soci. Alla luce di quanto sopra, pertanto, appare evidente che il comportamento omissivo del liquidatore, che non ha considerato un credito verso la società posta in liquidazione, e ha esaurito la liquidità della società pagando solo gli altri creditori, si profila come un atto di "mala gestione" censurabile e ingiustificato, atteso che anche le situazioni che possono apparire incerte debbono essere tenute in conto ai fini dell'attività di pagamento e della redazione del bilancio di liquidazione, non potendo certamente essere obliterate"* ⁶⁴

"Poste tali risultanze processuali, se ne ricava la fondatezza dell'addebito di negligente espletamento dell'attività liquidatoria da parte del convenuto, che in tale attività ha pretermesso di soddisfare un credito assistito da privilegio,

la cui sussistenza gli era ben nota trovando tale credito origine in indebite scelte gestorie a lui stesso riferibili, scegliendo invece di soddisfare integralmente, con i fondi disponibili derivanti dalla realizzazione dell'attivo sociale, altri crediti non privilegiati e, in particolare, crediti dei soci per finanziamenti infruttiferi. Né ad inficiare tale conclusione può poi valere la generica argomentazione di parte convenuta relativa al fatto che, al termine della liquidazione, non residuassero fondi disponibili, come denotato dalla mancata distribuzione di residui attivi ai soci in sede di bilancio finale.

Tale argomentazione considera infatti il solo risultato finale dell'attività liquidatoria, senza dare alcun rilievo alle modalità con le quali tale attività è stata condotta, modalità, si è detto, invece rilevanti ai fini della valutazione della diligenza del liquidatore, tenuto a considerare l'intero spettro dei debiti sociali e, ove l'attivo liquidatorio sia incapiente al soddisfacimento di tutti, a dare ingresso a procedura concorsuale, onde evitare che, pagando i creditori secondo un ordine di mera pozziorità cronologica, alcuni di essi rimangano

⁶⁴ Tribunale Milano, 19 Novembre 2004 <https://www.laleggepertutti.it>

completamente insoddisfatti mentre altri ottengano un completo adempimento, prescindendo così dai criteri di pozialità legale e di par condicio e con corrispondente pregiudizio -per i creditori non soddisfatti- rispetto alla posizione che agli stessi sarebbe stata riconosciuta ove fosse stata aperta una procedura concorsuale quale quella fallimentare.”⁶⁵

Dalle sentenze sopra presentate emerge, che in caso di violazione del principio della par condicio creditorum e dell' art. 2280 c.c., il liquidatore incorra in responsabilità dovuta alla non adeguata diligenza con cui gli era richiesto di svolgere l'attività liquidatoria; seppure in assenza di uno specifico divieto posto in tal senso dal legislatore con un' apposita norma, il liquidatore deve agire in ossequio al principio di diligenza richiesto dalla natura del suo incarico e dunque automaticamente, ci parrebbe di poter affermare, non in spregio dell' art. 2471 c.c e del 2777 c.c., che richiama le legittime cause di prelazione di particolari tipi di creditori oltre a ricordarci che fatto salve queste ultime gli altri creditori hanno eguali diritti sul patrimonio del debitore, sicchè le pretese di nessuno possono essere pretermesse agli altri.

⁶⁵ Tribunale Milano, 6 Ottobre 2014 n. 9972, tratto dalla motivazione della sentenza, <https://www.ca.milano.giustizia.it>

Conclusioni:

Nel corso dell'elaborato si è trattato della responsabilità del liquidatore, e delle varie ipotesi di responsabilità che possono nascere in capo a questo, in definitiva il liquidatore non risponde soltanto verso i creditori, i soci e la società, per essere venuto meno a degli specifici obblighi posti a suo carico, ma in generale risponde ai sensi dell'art. 2489 c.c. di qualche atto che possa aver cagionato un danno, quando questo derivi dalla mancata diligenza e professionalità con cui gli era richiesto di svolgere il proprio incarico, e di non aver compiuto quelle operazioni che risultavano utili alla massimizzazione del risultato della liquidazione, ed in questa fattispecie rientra anche la decisione di aver proseguito con l'attività d'impresa.

Ai liquidatori sono poi affibbiati altri obblighi, oltre a quelli esplicitati apertamente negli articoli, ad esempio richiamiamo alla mente quello discusso durante nel corso del secondo capitolo, riguardo all'art. 2491 c.c., di svolgere un'indagine valutativa con lo scopo di trovare altre vie convenienti per ripristinare la situazione di cassa della società, prima di chiedere ai soci i versamenti ancora dovuti. Riguardo alla facoltà di distribuire acconti sul risultato della liquidazione quando vi siano "fondi sufficienti" e anche alle numerose interpretazioni rivolte a quest'espressione, si noti come al liquidatore siano più volte affibbiati compiti di valutazione prognostica che se non vengono effettuati diligentemente o comunque non risultano efficaci, fanno incorrere quest'ultimo in responsabilità, in particolare, in riferimento all'art. 2491 c.c. nei riguardi dei creditori; è per questo motivo che a tutela degli stessi l'ordinamento ha disposto delle idonee garanzie, delle quali possono avvalersi.

Durante la fase liquidativa della società è indubbia la posizione preferenziale dei creditori rispetto ai soci, ed appare pacifico come le pretese dei primi non possano essere pretermesse a quelle della compagine sociale, tuttavia l'art. 2491 c.c. rappresenta a questo riguardo un'eccezione fatta dal legislatore, al fine primario di tutela del creditore che invece ispira tutte le altre norme; rimanendo fermi sia il presupposto della presenza di somme adeguate per far fronte ai debiti sociali, sia il sistema delle garanzie, non si può comunque negare come per i creditori la possibilità di distribuire acconti ai soci rappresenti di fatto una potenziale minaccia all'integrale e legittimo soddisfacimento dei loro crediti, in questo senso l'art. 2491 c.c. rappresenta un possibile cambiamento alla totale postergazione degli interessi dei soci rispetto a quelli dei creditori.

Dall'altra parte, l'art. 36 del D.P.R. 602/1973 al di là del dibattito sulla natura della responsabilità, fiscale o civile, e poi contrattuale o extracontrattuale, mette i liquidatori nella posizione di rispondere dei debiti tributari che non sono stati soddisfatti, al pari dell'art. 2495 c.c. per quanto riguarda i creditori rimasti insoddisfatti

dopo l'estinzione della società. A testimonianza dello spirito che sottende la disciplina della liquidazione, ispirata primariamente alla tutela dei creditori.

A conclusione, ci sembra opportuno portare in evidenza come la figura del liquidatore sia in un certo senso delicata, ed i suoi contorni vadano a modificarsi nel corso degli anni, da ciò deriva il fatto che gli obblighi e le responsabilità che ne discendono in capo a questo siano continuo oggetto di dibattito da parte della dottrina, e questo è riscontrabile anche nel cambiamento di orientamento giurisprudenziale, che è talvolta avvenuto nel corso degli anni riguardo a certi temi, come ad esempio discusso precedentemente, per la responsabilità fiscale.

In questo contesto, l'evoluzione dei poteri dei liquidatori segue anche l'evoluzione delle dinamiche economiche del contesto di riferimento, e delle nuove esigenze che le società possono riscontrare nel corso della fase liquidativa ed estintiva, ed è possibile riscontrarlo nel codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Gli accesi dibattiti, e gli orientamenti "a toppe" da parte della giurisprudenza, riguardo numerosi aspetti della liquidazione, testimoniano la difficoltà di far coincidere l'esigenza di certezza del diritto con la tutela dei creditori, e più in generale del mercato, ed il loro sottile gioco di equilibri.

Bibliografia

Fimmanò F., *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano: Giuffrè, 2005

A.Santus- G. De Marchi, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, in *Riv. Not.*, 2003

G. Niccolini, *Gestione dell'impresa nella società in liquidazione: prime riflessioni sulla riforma*, in *Rivista delle Società.*, 2003

F.Fimmanò, *Fallimento e circolazione dell'azienda socialmente rilevante*, Milano: Giuffrè, 2003

F.Fimmanò, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano: Giuffrè, 2001

Turelli, *Gestione dell'impresa e società per azioni in liquidazione*, Milano: Giuffrè, 2012

Trib. Nocera Inferiore, 6 Maggio 2008, in *De Jure*.

Fimmanò F. “*Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*”, Milano: Giuffrè, 2011

Paolo Ghionni Crivelli Visconti, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali Artt. 2484-2496 c.c.*, Milano: Giuffrè, 2021.

Turelli, *Art. 2489 c.c.*, in *La liquidazione in s.r.l., Commentario dedicato. Giuseppe B. Portale*, Milano: Giuffrè, 2011.

Ant. Rossi, *Art. 2489 c.c.*, in *Il nuovo diritto delle società*, Padova: CEDAM, 2015

Piscitello, *La responsabilità degli amministratori di società di capitali tra la discrezionalità del giudice e business judgement rule*, in *Riv. Soc.*, 2012.

Niccolini, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione della società per azioni*, in *trattato della società per azioni*, diretto da Colombo-Portale, Torino: UTET, 1997

Cass., 1 Aprile 1994, n. 3216 in *Il Foro.it*

Tribunale di Milano, 26 Maggio 2011., n.2594, in Il Caso.it

Tribunale di Napoli, 9 ottobre 2007.

Cass. 27 Giugno 1998, n.6364 in Il Foro.it

Turelli, *Art. 2489 c.c., in La liquidazione in s.r.l, Commentario dedicato. Giuseppe B. Portale, Milano: Giuffrè, 2011.*

R.Alessi, *i liquidatori di società di capitali, Torino: Giapichelli, 1994.*

Niccolini, *Art. 2491, Società di capitali, Napoli, 2004.*

Ant. Rossi, *Art. 2491 c.c., in Il nuovo Diritto delle società; Padova: CEDAM, 2005*

Turelli, *Art. 2491, in La liquidazione in s.r.l, Commentario dedicato. Giuseppe B. Portale, Milano: Giuffrè, 2011.*

In Trib. Roma, 10 Marzo 2000, in Giur. It

L.Parrella, *Art.2491, La riforma delle società, Torino:2003.*

Strampelli, *scioglimento e liquidazione delle società di capitali, Milano: Giuffrè,2016*

Racugno, il procedimento di liquidazione della s.r.l., in Società, 2012

Cass., 6 marzo 2015, n.4576, in pluriscedam.utetgiuridica.it

Mondini, *Art. 2495, in Le società per azioni, Milano: Giuffrè, 2016.*

.Niccolini, *Contributo allo studio del bilancio finale delle società di capitali; Torino: Giapichelli, 2019.*

App. Venezia 17 novembre 1998, in Società.

G.U Tedeschi, *Il controllo giudiziario sull'amministrazione delle società di capitali, Padova: CEDAM, 1965*

Speranzin, *L'estinzione delle società di capitali capitali in seguito all'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese, in Riv. Soc. 2004*

Cass Civile, 12 Giugno 2020, n.11304 , IL Caso.it.

Cass. Ordinanza 15 Gennaio 2020, n. 521 da Il Caso.it

Perrino, *L'estinzione delle società di persone, in Riv. dir., comm., 2011.*

Ragucci G, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali dopo le modifiche apportate dal D.Lgs n. 175/2014,*

Commento al decreto sulle semplificazioni, in Muleo (a cura di), Torino: Giapichelli, 2015.

Giannini, Istituzioni di diritto tributario, Milano: Giuffrè, 1956

Miccinesi, solidarietà nel diritto tributario, in Digesto Commerciale, Torino: UTET ,1997

Cass. Civ., Sez. trib., 18 maggio 2010, n. 12149, in *Il fisco*.

Cass Civ., 22 Maggio 2012, n.7327

Cass. Civ., 21 Aprile 1964, n. 952

Sitografia:

Massimo Fabiani, *“La par condicio creditorum al tempo del codice della crisi”*, Associazione Magistratura democratica, 2019 , <https://www.questionegiustizia.it>

Tribunale Milano, 19 Novembre 2004 <https://www.laleggepertutti.it>

Tribunale Milano, 6 Ottobre 2014 n. 9972, tratto dalla motivazione della sentenza, <https://www.ca.milano.giustizia.it>