

UNIVERSITÀ CA' FOSCARI



FACOLTÀ DI ECONOMIA

TESI DI LAUREA

**Art. 36 del D.P.R. n. 602/1973:
la responsabilità di liquidatori,
amministratori e soci**

Relatore: Prof. Maurizio Interdonato

Correlatore: Prof. Antonio Viotto

Laureanda: Giulia Durante

**Corso di Laurea MAGISTRALE
in AMMINISTRAZIONE, FINANZA E CONTROLLO
(ordinamento ex D.M. 270/2004)**

A.A. 2011/2012

Questo testo è stato scritto con il software freeware L^AT_EX
L'autore può essere contattato all'indirizzo di posta elettronica:
giudurante87@gmail.com

Stampato in proprio il 5 Giugno 2012

*A mia madre.
La mia amica,
il mio modello,
la mia forza.*

Ringraziamenti

Voglio qui dedicare un piccolo pensiero alle persone che mi sono state accanto durante l'importante cammino universitario che sta per concludersi. Brevi, ma sinceri ringraziamenti che hanno, per me, un profondo significato: spero che queste poche righe possano trasmettere la mia grande riconoscenza per l'immenso aiuto che queste persone mi hanno dato.

Desidero innanzitutto ringraziare il Professor Maurizio Interdonato, per avermi fatto apprezzare il diritto tributario durante le Sue lezioni e per avermi dato la possibilità di concludere con Lui il percorso della Laurea Magistrale.

Inoltre, ringrazio sentitamente il Dr. Pierluigi DeAgostini per la paziente disponibilità con cui ha saputo dirimere i miei dubbi durante la stesura di questo lavoro.

Grazie alla mia famiglia, specialmente a mia Mamma: spero di dimostrarle tutto l'affetto e la stima che ho per lei e di ripagarla, almeno in parte, di tutti i sacrifici che ha fatto per me.

Ringrazio anche Zia Mariarosa e Nonna Alba, donne forti e coraggiose. Il loro appoggio non mi ha mai fatto sentire sola, anche nei momenti di maggiore difficoltà.

Un ringraziamento speciale a mio fratello Davide, che è stato la mia spalla e la mia guida mentre crescevo: lo ammiro molto per i tanti successi che ha saputo raggiungere con le sue forze e per l'uomo buono e capace che è diventato.

Grazie anche a Paolo, il mio fratellino ormai grande, con cui amo tornare piccola, ridere e scherzare nei nostri pomeriggi insieme. Senza di lui, non avrei saputo come fare in questi ultimi mesi.

Ringrazio Arianna, la mia migliore amica, per avermi fatto un regalo meraviglioso, Edoardo: il suo sorriso a due denti ed i suoi "ghe-ghe-ghe" hanno spesso risolto le mie giornate riempiendomi di gioia.

Un grazie anche a tutti gli altri amici e amiche, con cui ho trascorso bei momenti di spensieratezza.

Ed infine, il mio ultimo ringraziamento va ad Alberto, che mi ha regalato il suo amore, in maniera tanto inaspettata, quanto totalizzante. Lo ringrazio per essermi stato vicino nel migliore dei modi con le sue attenzioni dolci e costanti: senza il suo equilibrio e la sua presenza, forse sarei arrivata più tardi a questo importante traguardo. Voglio perciò dedicargli questo mio successo, sperando di renderlo orgoglioso.

Volpago del Montello, il 31/05/2012

G.D.

Indice

Introduzione	1
1 L'articolo 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602	7
1.1 Evoluzione storica dell'art. 36 del D.P.R. 602/73	7
1.2 La collocazione sistematica dell'art. 36	11
1.3 Il carattere della norma	15
1.4 Il contenuto e la sostanza della norma	16
1.4.1 Il primo comma: la responsabilità dei liquidatori	16
1.4.1.1 La "graduazione dei crediti"	17
1.4.1.2 Obbligo di accantonamento delle somme necessarie per il pagamento dei debiti fiscali per l'IRES.	18
1.4.1.3 L'intervallo temporale dell'operatività della responsabilità dei liquidatori.	19
1.4.2 Il secondo e il quarto comma: la responsabilità degli amministratori	20
1.4.2.1 Le "operazioni di liquidazione" compiute dagli amministratori	23
1.4.2.2 Le riserve occulte di attività sociali, anche mediante omissioni nelle scritture contabili	24
1.4.3 Il terzo comma: la responsabilità in capo a soci o associati	27
1.4.3.1 Assegnazione ai soci	30
1.4.4 Accertamento dell'ufficio delle imposte ex quinto comma	31
1.4.5 Il sesto comma: tutela del destinatario dell'atto di accertamento	32
1.4.6 Decadenza o prescrizione?	32
1.4.6.1 Il <i>dies a quo</i>	34
1.5 La fase liquidatoria	36
1.5.1 Gli aspetti contabili	37
1.5.2 Gli aspetti fiscali	41
1.5.2.1 I soggetti cui si applica l'art. 182 Tuir	42

1.5.2.2	Chiusura dell'esercizio corrente e inizio della liquidazione: l'aspetto temporale	43
1.5.2.3	Imprese individuali e società di persone	44
1.5.2.4	Società di capitali	46
1.5.2.5	Gestione delle perdite in liquidazione	47
1.5.2.6	Crediti d'imposta della società dopo la sua estinzione: chi è legittimato al rimborso?	49
1.5.2.7	Revoca della liquidazione	50
1.5.2.8	Altri effetti della messa in liquidazione: trasparenza fiscale e consolidato nazionale	50
1.5.2.9	La fattispecie dell'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602	52
1.6	Art. 36 del D.P.R.n. 602/1973 e procedure concorsuali di liquidazione	52
2	Le responsabilità in capo a liquidatori, amministratori e soci	55
2.1	Le opinioni dottrinali: natura fiscale o civilistica?	58
2.2	Responsabilità contrattuale o extra-contrattuale?	65
2.2.1	La responsabilità contrattuale	66
2.2.2	La responsabilità extracontrattuale	69
2.2.3	Situazione di confine tra le due responsabilità	74
2.2.4	Differenze fra le due discipline	75
2.2.5	Concorso della responsabilità contrattuale ed extracontrattuale	78
2.2.6	Natura della responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973	78
2.3	Responsabilità soggettiva o oggettiva?	83
2.4	Riparto giurisdizionale tra commissioni tributarie e giudice ordinario	88
2.5	La responsabilità di liquidatori ed amministratori: punti di incontro fra disciplina civilistica e fiscale	90
2.5.1	Poteri e oneri del liquidatore nella distribuzione dell'attivo: il deposito delle somme necessarie al soddisfacimento dei creditori sociali	91
2.5.2	Tutela dei creditori sociali: le idonee garanzie	95
2.6	La responsabilità degli amministratori di società	99
2.7	I soci e associati	104
3	Rapporti fra Fisco e Società estinte alla luce del D. Lgs. 6/2003	109
3.1	La cancellazione delle società dal Registro delle imprese	112
3.2	Rapporti tra Fisco e società nel periodo post-cancellazione	117

3.2.1	Il conflitto fra il nuovo art. 2495 c.c. e l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973	118
3.2.1.1	L'abrogazione implicita dell'art. 36 ad opera dell'art. 2495 c.c.: tesi a favore	118
3.2.1.2	L'abrogazione implicita dell'art. 36 ad opera dell'art. 2495 c.c.: tesi avverse	123
3.2.1.3	Dibattito senza soluzioni	126
3.2.2	La notifica degli atti impositivi	128
4	Conclusioni	135
	Bibliografia	143

Introduzione

Nel presente lavoro si intende affrontare la tematica contemplata dall'art. 36, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in tema di riscossione, sulla "Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci".

La disposizione in esame è una delle meno studiate dagli autori, essendo tuttavia una delle più rilevanti nell'ambito della riscossione delle imposte: essa pone notevoli responsabilità a carico di amministratori, liquidatori e soci di società giuridiche, per le imposte non pagate da queste. La norma in questione può essere inoltre considerata un reale baluardo a salvaguardia degli interessi del Fisco, fissando una vera e propria garanzia personale di liquidatori ed amministratori a favore dello stesso.

Il diritto di credito vantato dal Fisco nei confronti dei contribuenti è tutelato da forse il più delicato settore dell'ordinamento tributario, la riscossione, che detta la disciplina in base alla quale l'Erario agisce sfruttando gli strumenti a sua disposizione al fine di acquisire la ricchezza necessaria al funzionamento dello Stato. Il decreto n. 602 del 29 settembre 1973 regola tali strumenti e le varie modalità attraverso le quali lo Stato acquisisce le somme che hanno origine dall'imposizione fiscale: anche l'azione accertativa condotta nel migliore dei modi rischia infatti di essere vanificata, se non accompagnata da adeguate norme.

Una delle modalità suddette è l'introduzione della figura dei, impropriamente detti, "garanti" dell'obbligazione tributaria, considerando come tali soggetti che per qualche via sono a contatto con gli importi dovuti all'Erario. Lo stesso D.P.R. n. 602/73 ne individua e pone precisi vincoli obbligatori agli articoli 32, 33, 34, 35 e 36, che verranno analizzati più avanti, nel primo capitolo.

Il tema della responsabilità nell'ambito della normativa di diritto tributario dei rappresentanti legali di società di capitali, oltre ad avere un'elevata rilevanza pratica sul piano dell'attuazione delle norme, porta anche al nascere di importanti problematiche teoriche e dibattiti che dividono la dottrina e sovente anche la giurisprudenza, rimandando spesso il compito di pronunciarsi a riguardo, all'organo supremo e più autorevole della Corte di Cassazione, le Sezioni Unite.

L'analisi qui svolta cercherà di focalizzare, comprendere e chiarire le tematiche principali di discussione che sono sorte dal momento dell'introduzione della norma oggetto del lavoro fino ad oggi, tentando di trovare un filo conduttore alle questioni più controverse.

L'opera è strutturata in tre capitoli, che affrontano i profili formali, sostanziali e procedurali relativi agli aspetti più rilevanti del testo letterale e dell'ambito di applicazione della norma di cui all'art. 36, i quali verranno approfonditi mediante il supporto di pareri e pronunce di autorevoli esponenti della dottrina e di sentenze della giurisprudenza, che permetteranno altresì di delinearne l'evoluzione nel corso degli anni più recenti.

Il primo capitolo consiste in una presentazione generale dell'articolo e del suo contenuto, partendo da un'analisi del quadro generale della normativa precedente alla sua entrata in vigore, fino a concludere con uno sguardo alla fase di liquidazione che rappresenta un profilo principale della disposizione analizzata.

L'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 è il frutto finale di un processo di trasformazione normativa che ebbe inizio con l'art. 14 del Regio Decreto 28 gennaio 1929, n. 360, prima disposizione ad individuare nella responsabilità fiscale del liquidatore un istituto di portata generale nell'ambito impositivo, precedentemente non riconosciuta. Da questa prima introduzione, la materia conobbe una rapida evoluzione, seppure non senza la nascita di questioni e dibattiti, dati dalla successione di non poche versioni, in cui, nel corso degli anni, veniva trasfusa l'originaria disciplina con sempre nuovi aspetti. Se inizialmente infatti, veniva disciplinata la sola responsabilità dei liquidatori, nell'ipotesi dell'inadempimento degli obblighi tributari emersi in sede di chiusura della liquidazione, un po' alla volta la fattispecie arrivò a comprendere anche le altre attività sociali distratte e destinate, ad esempio, al pagamento di crediti di ordine inferiore, dagli stessi soggetti a danno dell'erario, e ad estendere la responsabilità anche agli amministratori, nell'ipotesi di mancata nomina dei liquidatori.

La versione finale, oggi in vigore, è appunto l'art. 36 del decreto sulla riscossione che completa la disciplina, definendone più precisamente l'ambito e le fattispecie cui è applicabile. Il testo e il contenuto della norma verranno analizzati ed approfonditi nel primo capitolo, ma descriviamo qui in breve i tratti salienti della disposizione.

Alla pari della norma subito precedente, l'art. 265 del Testo Unico 29 gennaio 1958, n. 645, la disposizione individua in primis la responsabilità dei liquidatori, che non abbiano adempiuto al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche per aver destinato le attività sociali al pagamento di crediti di ordine inferiore rispetto a quello fiscale o per aver assegnato ai soci o associati beni sociali prima di soddisfare le obbligazioni di natura tributaria

a carico della società. Tale responsabilità è limitata all'importo dei "crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti".

La stessa forma di responsabilità viene poi riconosciuta dal secondo e quarto comma dell'articolo, in capo agli amministratori: tale fattispecie scatta qualora i liquidatori non siano stati nominati ovvero nel caso in cui, nei due periodi anteriori alla fase liquidatoria, gli amministratori abbiano compiuto "operazioni di liquidazione" (liquidazione di fatto) o abbiano occultato attività sociali.

La novità più interessante introdotta dal nuovo testo normativo è il coinvolgimento dei soci tra le categorie di soggetti responsabili per il pagamento dell'IRPEG (oggi IRES) della società: essi vengono chiamati a rispondere ai sensi del terzo comma dell'articolo per aver ricevuto denaro o beni sociali dagli amministratori nei due periodi d'imposta anteriori alla liquidazione o essersi visti assegnare beni sociali dai liquidatori nel corso della liquidazione. La responsabilità dei soci è limitata al valore dei beni ricevuti in assegnazione e dipende chiaramente dal comportamento illecito dei soggetti sopra indicati, i quali distribuendo ai soci attività sociali, abbiano precluso la completa soddisfazione dei crediti vantati dall'erario.

Rispetto alla norma precedente, l'art. 36 al quinto comma, fissa espressamente l'iter che il Fisco deve seguire per poter accertare le responsabilità previste dai commi precedenti, sanando così ogni dubbio a riguardo e, al sesto comma stabilisce la possibilità di un eventuale ricorso da parte del destinatario dell'accertamento, per tutelarlo al pari del soggetto passivo vero e proprio dell'obbligazione tributaria.

Prima di una descrizione e di un esame dettagliato del contenuto sostanziale della norma, nonché delle discussioni interpretative riguardanti il carattere sostanziale o processuale di essa, si procederà ad un'analisi generale del contesto legislativo in cui la disposizione è inserita, ossia del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, recante le disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito.

Si affronterà poi la questione fondamentale del *dies a quo* da cui far decorrere il periodo in cui possono essere fatte valere le responsabilità di cui all'articolo in oggetto e se si tratti di un termine di decadenza o prescrizione, osservando le diverse opinioni degli esponenti della dottrina, opinioni che rimandano al dibattito in essere in merito alla natura della responsabilità ex art. 36.

Infine verrà proposta una panoramica generale della fase di liquidazione, con particolare attenzione in primis agli aspetti contabili, e in secondo luogo a quelli fiscali, più rilevanti per la presente opera. Verranno definiti i soggetti cui è applicabile l'art. 182 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, norma principale in ambito fiscale sulla liquidazione ordinaria; si tratterà l'aspetto temporale di apertura della fase liquidatoria e lo sviluppo della stessa, distinguendo fra

imprese individuali e società di persone da un lato, e società di capitali dall'altro, la gestione delle perdite e l'ipotesi di revoca della liquidazione ed infine l'applicazione dell'art. 36 alle liquidazioni di tipo concorsuale.

Il secondo capitolo focalizzerà invece l'importante tema della natura della responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, proponendo i vari pareri e opinioni sostenuti dalla dottrina e dalla giurisprudenza nel corso degli anni, che hanno dato vita ad un dibattito annoso e tuttora in vita.

Particolarmente problematica risulta la fattispecie di responsabilità dei liquidatori ed amministratori, della quale alcuni sostengono la natura tributaria, altri il carattere civilistico: le teorie che supportano la natura fiscale della norma, motivano tale scelta sulla base della *sedes materiae* in cui essa è inserita, mentre coloro che appoggiano la tesi opposta, si giustificano evidenziando la diseguaglianza tra la figura del responsabile ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 e quella del responsabile d'imposta, ex ultimo comma dell'art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Come si avrà modo di vedere, infatti, per tale parte della dottrina, mentre il responsabile d'imposta è estraneo alla dimostrazione di capacità contributiva del reale soggetto passivo, ma subentra ugualmente nel rapporto che si instaura tra quest'ultimo e l'Amministrazione finanziaria, il responsabile dell'art. 36 non è in nessun modo coobbligato alla società per le imposte dovute da questa, sulla base della capacità contributiva della stessa, bensì egli risponde per fatto proprio, per aver cioè violato le disposizioni sancite dalla norma. Il debito fiscale della società rileva solo ai fini della commisurazione della responsabilità di liquidatori ed amministratori.

Si vedrà in seguito che quella parte di dottrina che avvalle la tesi della natura civilistica della responsabilità ex art. 36, si divide sull'argomento del carattere contrattuale (quando la responsabilità nasce nell'ambito di un rapporto obbligatorio) od extracontrattuale (quando la responsabilità prescinde invece da qualsiasi rapporto) della stessa e sulla sua natura soggettiva o oggettiva.

Inoltre si farà riferimento alle pronunce della giurisprudenza, anch'essa divisa fra diverse opinioni, tra le quali spicca quella della giurisprudenza tributaria che considera la responsabilità dei soggetti indicati dal primo e secondo comma della disposizione in esame, oggettiva e scaturente da un'obbligazione *ex lege*, ossia dal riscontro di attività nel patrimonio sociale residuale e dalla distrazione di queste dal pagamento dei debiti fiscali in capo alla società.

Si tratterà poi il tema della competenza giurisdizionale in materia, chiedendo se ed in quali casi il ricorso per dimostrare l'insussistenza dei requisiti che fanno attivare le responsabilità di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 possa essere promosso dinanzi al giudice ordinario, sebbene il comma sesto dello stesso articolo stabilisca che "è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636".

Infine verranno prese in esame le singole fattispecie di responsabilità poste a capo alle tre categorie di soggetti contemplati dalla disposizione, ovvero liquidatori, amministratori e soci, focalizzandone in particolare gli aspetti trasversali alla disciplina tributaria e a quella civilistica.

Il terzo capitolo abbandonerà l'analisi sostanziale del contenuto della norma e adotterà un approccio più concreto, cercando di definire la natura dei legami esistenti fra le responsabilità dei vari soggetti e quella in capo alla società, che rappresenta il reale soggetto passivo, nonché la tipologia del rapporto obbligatorio che si instaura fra i soggetti responsabili ed il Fisco. Anche riguardo a tale argomento esistono diverse linee di pensiero, che divergono sul fattore della dipendenza: parte degli esponenti dottrinali supportano la tesi secondo la quale la responsabilità dei soggetti rappresentanti della società sarebbe connessa a quella dell'ente rappresentato da un legame di dipendenza, e che, in forza di questo, la prima nascerebbe solo dopo che il debito fiscale della società venga reso certo nell'*an* e nel *quantum*; un'altra parte invece appoggia la teoria secondo la quale le due fattispecie di responsabilità sarebbero autonome ed indipendenti l'una dall'altra e qualsiasi legame di pregiudizialità sarebbe quindi escluso. I soggetti rappresentanti sarebbero dunque chiamati a rispondere in seguito al compimento di un atto illecito di violazione di obblighi fissati dalla legge, senza alcun bisogno per il Fisco di notificare nessun avviso di accertamento alla società.

In seguito rapporterà l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 alla riforma della disciplina del diritto societario, introdotta dal D. Lgs. 6/2003, che, attraverso la modifica apportata all'ex art. 2456 c.c. (oggi art. 2495 c.c.), ha reindirizzato l'orientamento di giurisprudenza e dottrina stabilendo che la cancellazione dell'iscrizione dal Registro delle imprese coincide con il momento estintivo della società, e non ha mera valenza dichiarativa, come invece veniva sostenuto in precedenza.

La modifica della disciplina civilistica si ripercuote anche sul contesto applicativo dell'art. 36 del decreto sulla riscossione, apportando effetti particolarmente delicati - alcuni membri della dottrina parlano addirittura di conseguenze abrogative a discapito della norma in oggetto - soprattutto se si accoglie la tesi della dipendenza fra la responsabilità dei rappresentanti e quella della società rappresentata.

Il nuovo orientamento influenza anche l'aspetto pratico dei provvedimenti impositivi di cui l'Amministrazione finanziaria si serve per attivare la procedura di recupero dei crediti vantati nei confronti della società cancellata: si rivela particolarmente problematico il tema della notifica dell'atto di accertamento alla società estinta, atto che risulta non valido, data l'inesistenza del destinatario. Su chi potrà quindi rivalersi il Fisco, se il principale soggetto passivo ha cessato di esistere? E qual è l'iter impositivo che esso dovrà seguire per

esercitare la propria azione di rivalsa?

Nel capitolo conclusivo, infine, si cerca di offrire attraverso l'opera uno strumento utile per la chiara e completa comprensione della norma e degli aspetti legislativi che le gravitano attorno, nonché una valutazione generale della stessa sulla base di tutto quanto esposto nel presente lavoro.

Capitolo 1

L'articolo 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

1.1 Evoluzione storica dell'art. 36 del D.P.R. 602/73

L'art. 36 del D.P.R. 602 del 29 settembre 1973, fulcro del presente lavoro, è il prodotto di una lunga evoluzione legislativa originatasi dall'art. 14 del R.D. del 28 gennaio 1929, n. 360¹, norma che per prima riconobbe la responsabilità fiscale dei liquidatori come istituto generale nella sfera dell'imposizione diretta. Anteriormente all'entrata in vigore della disposizione in esame, l'Amministrazione Finanziaria sosteneva² che il Fisco, in qualità di creditore danneggiato dall'inadempimento degli obblighi tributari da parte di una società, poteva rivolgersi nei confronti dei liquidatori soltanto sperando la consueta azione di risarcimento del danno secondo la disciplina legislativa. In altri termini quando la società veniva meno, il Fisco non godeva della possibilità di ricorrere ai mezzi di esecuzione ordinariamente previsti per le imposte dirette per la soddisfazione del proprio credito, dato che nessuna disposizione lo prevedeva espressamente.

L'originario art. 14 venne poi trasfuso con leggere modifiche nell'art. 45 del R.D. 17 settembre 1931, n. 1608. Tale norma si rivelò, tanto in sede giudiziale quanto in sede amministrativa, lacunosa e foriera di interpretazioni poco equilibrate, ancorché la dottrina fosse intervenuta per escludere due possibili, ma opposte ricostruzioni particolarmente sbilanciate. Al fine di fissare

¹In merito alla responsabilità si fini tributari dei liquidatori della società, l'art. 14 del citato R.D. n. 360/1929 specificava, infatti, che gli stessi "sono responsabili in proprio".

²Cfr. la normale n. 77 del 1925 in Provveditorato generale dello Stato, *Norme per il rimborso di imposte dirette inesigibili*, Roma 1925, par. 10, pp. 113.

un equilibrio tra gli interessi coinvolti, si negò quindi la tesi più garantista³, secondo cui l'esattore non avrebbe potuto procedere a carico del liquidatore, senza essersi anticipatamente munito di un titolo esecutivo giudiziale nei suoi confronti, come pure quella opposta, che riteneva sufficiente un generico giudizio dell'esattore per agire esecutivamente al fine di accertare la responsabilità del liquidatore sulla base di un ruolo intestato alla società. Dal canto suo, l'Amministrazione Finanziaria ricondusse la responsabilità del liquidatore all'istituto della responsabilità per danno e rifiutò invece l'esistenza di un rapporto di solidarietà fra l'obbligo in capo a quest'ultimo e quello a carico della società, in qualità di debitore principale d'imposta. La conclusione comune cui pervenne la dottrina, prevedeva che per poter procedere nei confronti del liquidatore, occorreva che l'esattore fosse in possesso di un atto amministrativo che provasse il sussistere dei presupposti necessari e che definisse quantitativamente l'importo della sanzione conseguentemente dovuta. Attesa la competenza dell'autorità amministrativa relativa all'accertamento nei confronti del liquidatore, procedimento che doveva assicurare la salvaguardia del diritto di difesa, rimaneva irrisolta la questione circa quale organo dovesse ritenersi competente a tal fine⁴.

La successiva evoluzione portò alla stesura dell'art. 265 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, che recitava:

“I liquidatori dei soggetti tassabili in base al bilancio che non adempiano all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dal soggetto per il periodo della liquidazione e per quello anteriore, rispondono in proprio del pagamento delle imposte stesse.

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

Il risultato dell'evoluzione fin qui esaminata, consiste in un articolo maggiormente affinato e preciso rispetto ai precedenti: nella versione originale in-

³Si veda a riguardo ROMANELLI, V. M., *L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, pp. 207 e ss. .

⁴In tal senso MONTI, A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. 602/1973: gli aspetti procedurali dell'istituto*, in *Rass. Trib.*, 1984, pp. 17 e ss., a pag. 31, spiega che l'iniziale diatriba circa l'organo competente all'accertamento della responsabilità del liquidatore, che vedeva la concorrenza dell'Ufficio distrettuale delle imposte dirette e dell'Intendente di finanza, venne risolta con il prevalere della seconda soluzione nella prassi amministrativa e giudiziale: dottrina e Consiglio di Stato individuavano in accordo il procedimento attraverso il quale si sarebbe pervenuti alla decisione dell'Intendente, ammettendo la presentazione di opportune controdeduzioni e mezzi di prova da parte del liquidatore. Per quanto attiene al contenuto del procedimento, l'esattore poteva legittimamente escutere quest'ultimo senza provvedere ad alcuna iscrizione a ruolo a carico del liquidatore stesso: era quindi sufficiente il ruolo iscritto a capo della società.

fatti - come detto - veniva evidenziata la sola responsabilità dei liquidatori per le imposte dovute in base all'esito della liquidazione; la trasposizione successiva commisurava tale responsabilità alle attività della liquidazione distratte dai liquidatori; questa nuova stesura, al secondo comma, allarga l'onere anche agli amministratori, nel caso di mancata nomina dei liquidatori, considerati quindi come liquidatori "di fatto", poiché la loro responsabilità è condizionata allo scioglimento della compagine sociale. Manca però l'espressa disciplina del caso in cui la liquidazione di fatto continuasse senza giungere allo scioglimento e senza pagamento delle imposte dovute, problematica che -come si vedrà- trova sbocco nella norma oggi in vigore.

La versione oggi vigente, l'art. 36 del D.P.R. 602/1973 appunto, si presenta come una più attuale ed innovativa rilettura dell'art. 265 del t.u. del 1958 e dispone testualmente:

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

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

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

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

La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art.60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'articolo 39".

Dalla lettura del testo dell'articolo in discussione e dal confronto dello stesso con la versione subito precedente, si possono notare numerose novità:

1. il legislatore sancisce l'estensione della responsabilità dei liquidatori verso il Fisco, non più soltanto al periodo della liquidazione e a quello anteriore, bensì "per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori";
2. nel testo della norma viene introdotto l'inciso "se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari" che rappresenta la condizione alla quale è subordinata la responsabilità individuata dal primo comma;
3. continuando il primo comma, viene specificato il tenore della responsabilità, "commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti";
4. al terzo comma, l'articolo dispone l'allargamento dei soggetti obbligati ai soci e associati, i quali abbiano "ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione";
5. la responsabilità di cui al punto 4. viene limitata al "valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile";
6. il legislatore infine dispone che tutte le responsabilità elencate nell'articolo, fatta eccezione di quelle sopportate da soci e associati, siano estese agli "amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili".

Da tali osservazioni si nota quindi la portata profondamente innovativa dell'articolo 36 del D.P.R. 602/73, che pone ulteriori garanzie a vantaggio del Fisco, il quale può rivalersi su ben tre categorie di soggetti sociali, liquidatori, soci e amministratori, limitando così le probabilità di insoddisfazione dei crediti vantati nei confronti del contribuente. Inoltre con maggiore precisione è stato anche definito l'iter procedimentale che porta all'accertamento delle responsabilità in carico a liquidatori, amministratori e soci, individuandolo in quello seguito per l'accertamento definitivo dei crediti d'imposta, risolvendo così -come vedremo nel seguito del lavoro- la questione riguardante appunto il processo che avrebbe dovuto accertare la responsabilità in capo ai soggetti liquidatori.

1.2 La collocazione sistematica dell'art. 36

Mentre la precedente versione, l'art. 265 del testo unico del 1958, era collocato nell'ambito di "sanzioni per mancata riscossione", il vigente art. 36 è collocato nel decreto in tema di riscossione, il decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 602, e si inserisce, quindi, in un sistema complessivo parzialmente diverso da quello disegnato dal testo unico.

La sostituzione del sistema tributario basato sul testo unico del 1958 venne disposta dalla legge 9 ottobre 1971, n. 825, recante la delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria: detta legge sanciva alcuni principi di cui si sarebbe dovuto tener conto al fine di adeguare le disposizioni sulla riscossione alle riforme in atto, disposizioni contenute esse stesse nel citato testo unico. L'art. 10 della legge-delega, in particolare, ai numeri dal 5 al 10 definiva una serie di obiettivi che il legislatore delegato avrebbe dovuto appunto raggiungere nell'ambito attinente la riscossione:

- al numero 5) "l'estensione del sistema di ritenuta alla fonte, con obbligo di rivalsa, in acconto delle imposte sui redditi";
- al numero 6) "una migliore disciplina del sistema di riscossione dei tributi mediante ruoli, con particolare riguardo alla semplificazione del procedimento e alla determinazione della sfera di applicazione facendo in modo che la riscossione del tributo relativo all'imponibile dichiarato per ciascun anno od esercizio avvenga nell'anno od esercizio successivo mediante anche versamenti totali o parziali da eseguirsi prima della pubblicazione dei ruoli";
- al numero 7) "il perfezionamento e l'ampliamento della sfera di applicazione del sistema di versamento dei tributi, assicurandone l'osservanza, per quelli ritenuti alla fonte, con sanzioni anche detentive, non superiori nel massimo a tre anni di reclusione. Potrà provvedersi alla perequazione fra i diversi sistemi di riscossione mediante l'applicazione di abbuoni o di interessi";
- al numero 8) "l'esclusione della riscossione e del rimborso dei tributi quando gli importi da riscuotere o da rimborsare risultino inferiori a determinati limiti di economicità";
- al numero 9) "l'unificazione, ove possibile, dei termini di prescrizione e di decadenza relativi all'accertamento e alla riscossione dei vari tributi";
- al numero 10) "l'incorporazione degli aggi di riscossione nelle aliquote stabilite per i singoli tributi a norma dei precedenti articoli".

Rispetto al sistema previgente, la riforma ha quindi innovato dal punto di vista della semplificazione delle procedure e del sistema di riscossione delle imposte, ad esempio estendendo l'uso delle ritenute alla fonte (punto 5).

Il decreto n.602/1973 sulla riscossione delle imposte sui redditi, risultante dalla riforma, è diviso in quattro titoli:

- Titolo I - Riscossione delle imposte: comprende gli articoli dal primo al 44 e descrive i diversi sistemi previsti per la riscossione dei tributi (versamenti diretti, riscossione mediante ruoli e sistema di ritenute) e le figure di responsabilità per il loro pagamento, nonché le eventuali procedure di rimborso;
- Titolo II - Riscossione coattiva: comprende gli articoli che vanno dal 45 al 91 e affronta i temi della riscossione coattiva e dell'espropriazione forzata;
- Titolo III - Sanzioni: comprende gli articoli dal 92 al 98, abrogati dall'art. 16 del d. ls. 18 dicembre 1997, n. 471, sulla riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi;
- Titolo IV - Norme transitorie e finali: comprende gli articoli dal 99 al 102.

Il titolo I contiene, tra gli altri, gli articoli che vanno dal 32 al 36, nei quali il legislatore prevede diverse ipotesi in tema di solidarietà nel pagamento dell'imposta, materia che interessa direttamente la trattazione qui affrontata. Il decreto agli articoli suddetti prevede varie figure di responsabilità a seconda dell'imposta cui si fa riferimento: si tratta di "disposizioni di nuova formulazione in riferimento ai caratteri originari dei tributi introdotti dalla riforma tributaria"⁵.

La collocazione dell'art. 36 all'interno di un insieme di norme che affrontano fattispecie simili a quella de qua, rende più specifica e comprensibile la disciplina applicabile in concreto. In particolare oltre alle responsabilità a carico di liquidatori amministratori e soci e associati, contemplate dall'art. 36 appunto, il Titolo I, al capo II, definisce le seguenti tipologie di vincoli obbligatori in capo a diversi soggetti.

- L'art. 32, titolato "Responsabilità solidale dei nuovi possessori di immobili", regola la responsabilità solidale del nuovo possessore di immobili (già prevista nella disciplina precedente all'art. 196 del t.u. del 1958), a titolo di proprietà o di altri diritti reali, con il precedente proprietario

⁵Così li definisce la Relazione ministeriale al D.P.R. n. 602/73.

per il pagamento delle imposte sui redditi, iscritte o iscrिवibili a ruolo a nome di quest'ultimo, per il periodo di tempo successivo alla data del titolo che serve per base alla voltura catastale, e pone l'obbligo a capo dell'intendente di finanza di escutere solo i nuovi possessori, quando la presentazione della domanda di voltura catastale non abbia avuto effetto nei ruoli.

- L'art. 33, "Responsabilità solidale per l'imposta locale sui redditi", detta che, qualora il presupposto delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES)⁶ si verifichi nei confronti di più soggetti, ognuno di questi è tenuto solidalmente al pagamento delle imposte iscritte a ruolo, fatto salvo il meccanismo della rivalsa verso gli altri, in proporzione alla quota di spettanza dei redditi.
- Quasi analogo al precedente è l'art. 34, "Responsabilità solidale per l'imposta sui redditi delle persone fisiche", il quale pone l'onere della responsabilità solidale in capo a quei soggetti, i cui redditi per l'accertamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche siano stati cumulati con quelli del soggetto iscritto a ruolo. Essi sono tenuti quindi a rispondere in solido con il soggetto medesimo per il pagamento dell'Irpef iscritta a nome di quest'ultimo.⁷
- L'art. 35, "Solidarietà del sostituto d'imposta",⁸ stabilisce che il sostituto, cioè colui che ha realizzato il presupposto, è coobbligato in solido al sostituto d'imposta, nel caso in cui quest'ultimo non abbia effettuato né le ritenute a titolo d'imposta né i relativi versamenti e sia stato conseguentemente iscritto a ruolo per le stesse, nonché per le soprattasse e gli interessi. L'articolo in questione riporta quindi in primo piano l'obbligazione del sostituto, facendola rivivere.

⁶In seguito all'abolizione dell'imposta locale sui redditi, ILOR, ad opera dell'art. 36 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, la disciplina dettata dall'art. 33 venne estesa alle sole imposte sui redditi.

⁷Coniuge e figli minori non emancipati conviventi con il soggetto iscritto a ruolo, i cui redditi non siano cumulati con i redditi di quest'ultimo, rispondono comunque in solido, nei limiti del valore dei beni ceduti loro dal soggetto passivo a qualsiasi titolo, per il pagamento delle imposte sul reddito dovute da questo per l'anno in cui si sia verificata la cessione e per quelli precedenti.

⁸La figura del sostituto d'imposta prevista nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dagli artt. 23 e ss., e definita dall'art. 64 dello stesso decreto in tema di dichiarazioni ed accertamento, è tipica del diritto tributario, non avendo alcuna attinenza con gli altri rami dell'ordinamento giuridico. Essendo il sostituto colui che è tenuto al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili, nei cui confronti ha diritto di rivalsa, esso viene considerato non come soggetto terzo rispetto al rapporto tributario instaurato tra fisco e soggetto passivo, bensì come debitore d'imposta.

Nel corso del tempo il testo letterale dei citati articoli è rimasto invariato nonostante l'introduzione asistemica di altre norme che ne hanno modificato in parte il contenuto sostanziale. In primis l'art. 19 del D.l. 26 febbraio 1999, n. 46, nel quale fu precisato che gli artt. 32, 33, 34, 35 e 36, attinenti la responsabilità solidale, dovevano essere applicati a partire dall'1 luglio 1999 alle sole imposte sui redditi e quindi all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e all'imposta sul reddito delle Società (IRES), previste rispettivamente dai Titoli I e II del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Prima di tale modifica, ogni articolo citato in elenco veniva applicato ad un'unica imposta a seconda di quale fosse il legame esistente fra l'imposta stessa ed il soggetto responsabile in solido. Gli articoli 32 e 33 erano, in base a quanto detto, applicati all'Ilor (Imposta locale sui redditi), oggi non più esistente; il successivo articolo 34 all'Irpef; l'articolo 35 alle imposte relative ai redditi soggetti a ritenute da parte del sostituto d'imposta; l'articolo 36 all'Irpeg (Imposta sul reddito delle persone giuridiche), sostituita in seguito dall'IRES.

Considerando gli articoli 1 e 72 del D.P.R. n. 917/86 che definiscono rispettivamente i presupposti di IRPEF e IRES, rimandando per l'identificazione dei redditi interessati dalle due imposte alle categorie di reddito elencate dall'articolo 6⁹ dello stesso decreto, pressoché identici a quelli previsti per l'Ilor dall'abrogato art. 115 del Tuir stesso, si ritiene opportuna e coerente l'applicazione degli artt. 32 e 33 ad IRPEF e IRES, sancita dal sovracitato art. 19 del D.Lgs. n. 46/1999, rispetto ad entrambe le tipologie di soggetti individuate nei due differenti articoli. Lo stesso ragionamento è valido anche per l'art. 34, che contempla il caso in cui i redditi dei condebitori responsabili solidalmente "sono stati cumulati con quelli del soggetto iscritto a ruolo".

Più complicato è invece il caso del sostituto d'imposta di cui all'art. 35, disciplina che si interseca con quella dettata dal titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in base alla quale il sostituto opera le ritenute alla fonte, come quelle previste agli artt. 23 e 25¹⁰ dello stesso decreto, esclusivamente riguardo all'Irpef. Non essendo previste ritenute rispetto all'Ires, si evince che l'art. 19 abbia impropriamente disposto l'applicabilità dell'art. 35 sia all'Irpef che all'Ires ed è quindi da ritenere che esso trovi concreta applicazione solo con riguardo alla prima imposta.

Analoghe sono le considerazioni riguardanti l'art. 36, sulla responsabilità solidale di liquidatori, amministratori e soci: l'articolo de quo è applicabile

⁹Il primo comma dell'art. 6 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, detta: "I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi d'impresa; f) redditi diversi".

¹⁰L'art. 23 D.P.R. n. 600/73 riguarda le ritenute sui redditi di lavoro dipendente, mentre l'art 25 riguarda quelle operate sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi.

all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, come indicato nel testo dell'articolo al primo comma, imposta, si è detto, sostituita oggi dall'IRES. L'Irpef non è quindi contemplata poichè, riferendosi essa alle persone fisiche, non è applicabile alle società. Anche rispetto all'art. 36 dunque, l'art. 19 stabilisce erroneamente la duplice applicazione. Riguardo a tale ultima disposizione, va inoltre sottolineato che essa veniva applicata sia all'Irpeg che all'Ilor, fino a quando l'introduzione dell'art. 36 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il quale disponeva la sostituzione dell'Ilor con l'Irap (Imposta regionale sulle attività produttive), accompagnato dall'art. 19 del D.Lgs. n. 46/99, determinarono l'inapplicabilità della norma di cui all'art. 36 del D.P.R. 602/73, all'Irap, non avendo questa natura di imposta sui redditi.

1.3 Il carattere della norma

Sull'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973 si è aperta in passato una diatriba circa il carattere sostanziale o processuale della norma.

Nella decisione della Commissione tributaria di Novara, I grado, 7 luglio 1976, si afferma: "la norma che prevede la responsabilità fiscale dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, in quanto si inserisce in un testo legislativo, che concerne la riscossione delle imposte sui redditi, è norma di carattere processuale e conseguentemente di applicabilità immediata".

Per Dolfin¹¹ la massima sopra riportata è frutto di un "palese equivoco", ossia è erroneo considerare l'art. 36 una norma di carattere processuale, alla quale quindi non verrebbe applicato il principio della ultrattività della legge¹²,

¹¹Cfr. *Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, pp. 263 e ss.

¹²Il principio di ultrattività delle leggi tributarie è stato introdotto dall'art. 20 della L. 7 gennaio 1929 che recita: "(...) le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione (...)". In base a quanto letto, le leggi tributarie, nelle parti in cui prevedono violazioni e sanzioni, si applicano sempre ai fatti commessi quando esse erano in vigore, anche se le stesse sono state successivamente abrogate o modificate in senso più favorevole al trasgressore. In passato, la Corte Costituzionale analizzò la disposizione per verificare la fondatezza del sospetto di incompatibilità con l'art 25 della Costituzione. La Corte (sentenza n. 164 del 6 giugno 1974) ritenne infondata la questione, in quanto: "(...) l'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, nella parte in cui sancisce la c.d. ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie, non contrasta con il principio costituzionale di uguaglianza. La norma, infatti, diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (...)". Il principio di ultrattività in materia fiscale stabilito dall'art. 20 della L. 4/29 venne infine abrogato

solo sulla base del suo inserimento nel decreto che concerne la riscossione delle imposte. L'interpretazione fatta in tal senso porterebbe a risolvere un'eventuale discussione circa il carattere sostanziale o processuale di una disposizione solo guardando alla *sedes materiae*, al contesto cioè dove questa è inserita, senza indagare sul contenuto profondo degli elementi in essa contenuti.

La dottrina sembrava indirizzata verso un ragionamento più concreto, che nega una funzione rilevante alla collocazione testuale in uno o nell'altro testo legislativo e distingue le norme materiali da quelle formali sulla base del loro oggetto e della loro portata: secondo questa distinzione, le norme di carattere sostanziale disciplinano quindi le relazioni infra-soggetti nell'ordinamento ed individuano la fattispecie e gli estremi che ne determinano nascita, eventuali modifiche ed estinzione, mentre le norme formali hanno un ruolo strumentale ai fini dell'attuazione del contenuto delle prime, definendone i modi di esecuzione.

Il carattere processuale dell'art. 36 va quindi ricercato nel suo contenuto, essendo esso una norma di procedura di riscossione, che rispetto alla normativa previgente, ha soltanto allargato la categoria di soggetti compresi nel rapporto tributario con il Fisco, a cui questo può rivolgersi per il pagamento delle imposte nell'ipotesi in cui il soggetto primario non abbia già adempiuto.

1.4 Il contenuto e la sostanza della norma

L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, come più volte detto, è riconosciuto come una norma innovativa e quindi applicabile, con riguardo agli aspetti sostanziali, solo per il futuro. Relativamente alla struttura, esso istituisce ai primi quattro commi la responsabilità in proprio dei liquidatori, quella degli amministratori e infine quella dei soci e associati di soggetti passivi IRPEG (oggi IRES). Negli ultimi due commi, invece, esso definisce degli aspetti procedurali stabilendo che le responsabilità dei soggetti contemplate ai commi precedenti, sono accertate dall'ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dall'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che disciplina la notificazione degli atti impositivi.

1.4.1 Il primo comma: la responsabilità dei liquidatori

Il primo comma della norma in parola recita testualmente: "I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli

dall'art. 29 del D.Lgs. 472/97.

tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti".

Il primo comma, dunque, prevede la responsabilità dei liquidatori delle società che non adempiano agli obblighi definiti dallo stesso comma, che gravano in capo a loro in fase di liquidazione, ossia il soddisfacimento dei crediti tributari prima di qualsiasi altro credito di ordine inferiore e prima di un'eventuale assegnazione di beni ai soci. Vengono quindi individuati dei precisi presupposti oggettivi, al realizzarsi dei quali scatta la responsabilità dei liquidatori, posteriore a quella della società, al fine di rispondere all'esigenza di certezza ed esigibilità del debito tributario del soggetto passivo.

La responsabilità è però limitata ad una soglia massima, rappresentata dall'importo dei crediti per imposte che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. Essa è perciò commisurata all'effettiva somma che l'erario avrebbe ottenuto dalla liquidazione, qualora i crediti dello stesso non fossero stati illecitamente postergati o non vi fosse stata alcuna assegnazione di beni ai soci.

1.4.1.1 La "graduazione dei crediti"

Nel corso dell'evoluzione legislativa di tale istituto si è molto dibattuto circa l'obbligo imposto ai liquidatori di rispettare l'ordine di graduazione dei debiti. L'argomento su cui si è discusso è se i liquidatori debbano soddisfare i debiti sociali tenendo conto delle legittime cause di prelazione, ma senza discriminare tra la posizione del fisco e quella di tutti gli altri creditori privilegiati oppure, al contrario, se debbano premettere a questi ultimi il soddisfacimento dei debiti fiscali.

Divergenti sono state le opinioni su questo punto nel corso del tempo. In passato, dottrina e giurisprudenza civilistiche si esprimevano unanimi nell'affermare che lo stato di liquidazione non comporta alcuna modifica alle norme civilistiche che regolano l'estinzione dei rapporti debitori in capo ad una società. Questi restano soggetti allo stesso termine e perciò i liquidatori non possono essere considerati responsabili nell'ipotesi in cui essi paghino i debiti nell'ordine di scadenza degli stessi, senza preoccuparsi del loro carattere chirografario o privilegiato. Il legislatore, sotto il precedente art. 265 del t.u. del 1958, non aveva previsto alcuna deroga a tale principio generale, ma parte della dottrina¹³ giunse ad affermare che il liquidatore avrebbe dovuto rispettare l'ordine di prelazione in presenza di più debiti verso creditori diversi. Alla stessa conclusione arrivò parte della giurisprudenza che equiparò gli obblighi del

¹³Vedasi a riguardo MOTTO, A., *Imposte insolite iscritte a ruolo a carico di società*, in *L'esattore*, 1969, pp. 363 e ss., a p. 364.

liquidatore nei confronti dell'erario per le imposte dirette, a quelli nei confronti di tutti i creditori.

Altri autori¹⁴ sostenevano che il liquidatore, tra un debito chirografario scaduto ed uno privilegiato non ancora scaduto, avrebbe dovuto prediligere il soddisfacimento del primo anche se il secondo avesse avuto natura tributaria, subordinando la legittimità di tale prelazione al solo caso in cui il soggetto preposto alle procedure liquidatorie avesse potuto presumere che le attività sarebbero state sufficienti ad estinguere interamente le passività sociali.

L'introduzione dell'art. 36 ha risolto la diatriba con l'inciso contenuto al primo comma, secondo il quale i liquidatori sono responsabili "se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari", con cui il legislatore ha attribuito l'onere in capo ai liquidatori di anteporre i debiti tributari a qualsiasi altro debito di ordine inferiore, in ragione della loro natura privilegiata.

1.4.1.2 Obbligo di accantonamento delle somme necessarie per il pagamento dei debiti fiscali per l'IRES.

Varie sono state, anche riguardo questa tematica, le linee di pensiero sorte nella dottrina: ci si chiedeva, infatti, se il liquidatore avesse o meno il dovere di accantonare le somme necessarie al pagamento dei debiti fiscali gravanti in capo alla società, sacrificando quindi il pagamento di eventuali altri debiti gerarchicamente sottoposti nell'ordine di graduazione dei debiti¹⁵.

Nell'ambito della liquidazione volontaria dell'art. 36, non è previsto alcun accertamento giudiziale e preventivo dei debiti e soprattutto, a differenza del caso di fallimento in cui i debiti pecuniari si considerano scaduti alla data in cui inizia la procedura¹⁶, alcuna clausola in tal senso è prevista in materia liquidatoria. Partendo da questa affermazione, ben si può comprendere perché parte della dottrina non riconobbe in capo ai liquidatori la responsabilità per il mancato versamento delle imposte sociali, scaturente dalla destinazione da parte degli stessi, prima della scadenza dei tributi, delle somme disponibili a saldo di debiti scaduti anteriormente.

¹⁴Fra i quali D'ANTIMO, A., *Il procedimento di accertamento della responsabilità in proprio dei liquidatori e degli amministratori delle società commerciali e industriali*, in *Rass. Mens. Imp. Dir.*, 1959, pp. 103 e ss., a p. 109.

¹⁵Si esprime a riguardo A. MONTI, *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti sostanziali dell'istituto*, in *Rass. trib.*, 1976, I, pp. 47 ss., a p. 62.

¹⁶Il Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, sulla disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa, all'art. 55 detta: "*I debiti pecuniari del fallito si considerano scaduti, agli effetti del concorso, alla data di dichiarazione del fallimento*".

Alla luce di queste due conclusioni, alla luce cioè della mancanza in materia tributaria di una norma analoga all'art. 55 della legge fallimentare e dell'insussistenza degli obblighi in capo al liquidatore in caso di mancato accantonamento degli importi necessari all'adempimento nei rapporti tributari, nell'ipotesi in cui essi avessero pagato debiti chirografari già scaduti, la dottrina sembrò vincolare gli oneri dei soggetti preposti alla liquidazione al rispetto dei diritti di prelazione dei debiti sociali solo in confronto ai debiti con la stessa scadenza.

Diversamente altri autori¹⁷ ritengono che, nel vigore dell'art. 36, come anche del precedente art. 265 del testo unico del '58, si dovesse ritenere i liquidatori gravati dall'obbligo di accantonare le somme necessarie a soddisfare i debiti d'imposta e quindi che fosse loro vietato adempiere a quelli non fiscali mano a mano che questi fossero giunti a scadenza, almeno qualora le attività sociali non fossero sufficienti all'adempimento di tutte le posizioni debitorie¹⁸.

Anche parte della giurisprudenza condivise tale logica¹⁹, sancendo che i liquidatori erano tenuti a rispondere per i debiti della società nell'ipotesi in cui questi avessero proceduto all'assegnazione delle attività sociali ai soci e usato le stesse per il pagamento di debiti a cui quelli fiscali erano preferiti.

Sembra quindi maggiormente plausibile tale ultima formula giurisprudenziale, che interpreta il primo comma dell'art. 36 come esplicativo di un doppio obbligo a capo dei liquidatori, tenuti all'osservanza dell'ordine di graduazione dei debiti e parallelamente all'accantonamento delle somme sufficienti a soddisfare i debiti erariali, seppur questi abbiano scadenza più lontana rispetto ad altri crediti inferiori.

1.4.1.3 L'intervallo temporale dell'operatività della responsabilità dei liquidatori.

L'art. 36 ha fissato un diverso limite temporale circa l'operatività della responsabilità del liquidatore rispetto alla normativa previgente.

Come abbiamo visto, l'art. 265 del t.u. del 1958 aveva previsto che i liquidatori rispondessero in proprio delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quello precedente, qualora non avessero adempiuto con le attività della liquidazione.

¹⁷Si veda a riguardo A. MONTI, *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti sostanziali dell'istituto, op. ult. cit.*, a p. 62.

¹⁸La disciplina civilistica all'art. 2280 c.c., titolato "Pagamento dei debiti sociali", prevede invece al primo comma il divieto imposto ai liquidatori di "ripartire tra i soci, neppure parzialmente, i beni sociali, finché non siano pagati i creditori della società o non siano accantonate le somme necessarie per pagarli".

¹⁹Commissione Tributaria Centrale, sez. VIII, 1 ottobre 1979, n. 9310, in *Bollettino tributario*, 1980, II, p. 1106.

La normativa oggi in vigore invece prevede che lo stesso obbligo si estenda al periodo della liquidazione medesima e a quelli anteriori, senza fissare un limite di inizio nel passato.

Pare a chi scrive che non si possa interpretare tale estensione nel senso che i liquidatori siano responsabili in proprio di tutti i debiti tributari (riguardanti l'IRPEF) dei quali si sia già verificato il presupposto, prescindendo dalla notificazione di un atto impositivo alla società, caso in cui si giungerebbe a conclusioni estremamente drastiche nei confronti del liquidatore stesso.

Tale ragionamento può essere ricondotto alla diatriba tra autori che sostengono la tesi della responsabilità oggettiva dei liquidatori e quelli che invece credono nel carattere soggettivo della stessa, argomento che sarà trattato più avanti nel corso dell'opera.

Accennandone i profili principali, coloro che sostengono la teoria oggettiva di tale responsabilità sostengono che il liquidatore sia tenuto a rispondere in proprio dell'inadempimento di obbligazioni tributarie, i cui presupposti si siano verificati anche precedentemente alla sua nomina e anche nell'ipotesi in cui questi non appaiano regolarmente nelle scritture contabili per fatto imputabile ai precedenti amministratori della società, soluzione che sembra, come già sottolineato, piuttosto estrema. Si tratterebbe quindi di una responsabilità configurabile anche in assenza di alcun elemento soggettivo di dolo o colpa da parte del liquidatore.

Al contrario, la teoria soggettiva della responsabilità in parola, che sembra più condivisibile, sostiene che l'elemento soggettivo (dolo o colpa) costituisce il requisito essenziale per l'imputazione di un fatto illecito ad un soggetto, ad eccezione di eventuali deroghe previste espressamente in norme di carattere eccezionale. Quindi, in breve, il liquidatore dovrebbe ritenersi responsabile solo se, essendo a conoscenza (o dovendo esserlo secondo il criterio dell'ordinaria diligenza) di un debito fiscale del quale si sia già verificato il presupposto, non si sia adoperato per effettuare gli appropriati accantonamenti.

1.4.2 Il secondo e il quarto comma: la responsabilità degli amministratori

Il secondo e quarto comma sanciscono la responsabilità per il pagamento delle imposte sociali in capo agli amministratori. In particolare, il secondo comma spiega che la disposizione contenuta nel primo viene applicata "agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori".

La mancata nomina di questi ultimi giustifica l'imputazione della responsabilità per il mancato versamento dei tributi erariali a chi, in qualità di amministratore, ha causato la mancata soddisfazione degli stessi. La violazione

dell'art. 2485 c.c.²⁰ rileva al solo fine della classificazione della responsabilità in oggetto, come nascente da comportamento illecito.

L'estensione di tali obblighi agli amministratori era stata prevista inizialmente con l'art. 52 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, nel quale il legislatore già aveva allargato la categoria gravata dalla responsabilità in parola per le imposte sociali, comprendendovi all'interno anche gli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società appunto, qualora non fossero stati nominati i liquidatori. L'estensione venne ribadita anche nell'art. 265 del t.u. del 1958 e successivamente trasposta nella stesura dell'art. 36 del D.P.R. 602/73. Nella precedente normativa, nel vigore dell'art. 45 del R.D. 17 settembre 1931, n. 1608, il legislatore aveva individuato i soggetti passivi della disciplina in esame nei soli liquidatori di società, come unici gravati dall'onere di rispondere in proprio delle imposte dovute dalla società, nel caso non avessero adempiuto con le attività della liquidazione.

L'allargamento espressamente previsto dall'art. 52 della legge n.1/1956 sembrava rappresentare l'intento da parte del legislatore di chiarire l'irrilevanza di una tesi assai diffusa in quell'epoca tra giurisprudenza e dottrina civilistiche, in materia fiscale, secondo la quale la procedura formale di liquidazione - disciplinata dal codice civile del 1942 - assumeva un carattere inderogabile per le società personificate²¹. A prescindere quindi da quale fosse la soluzione civilistica circa questo punto, grazie alla formula introdotta nell'art. 52 veniva precisato che la sussistenza di un procedimento formale di liquidazione ai fini della distribuzione dell'attivo netto tra i soci era irrilevante in ambito tributario, poiché grazie alla nuova normativa si consideravano "liquidatori" gli amministratori in carica all'atto di scioglimento, cioè nel momento in cui si fosse verificata una delle cause di scioglimento tra quelle elencate all'art. 2484 del Codice Civile²².

²⁰Il primo comma dell'art. 2485, "Obblighi degli amministratori", detta: "gli amministratori devono senza indugio accertare il verificarsi di una causa di scioglimento e procedere agli adempimenti previsti dal terzo comma dell'articolo 2484 (si veda la nota 14). Essi, in caso di ritardo od omissione, sono personalmente e solidalmente responsabili per i danni subiti dalla società, dai soci, dai creditori sociali e dai terzi.

²¹Si veda a riguardo FALSITTA, G., *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, I, pp. 214 e ss., a p. 219.

²²L'art. 2484 c.c. prevede che le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata si sciolgano per il decorso del termine; per il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo, salvo che l'assemblea non deliberi le opportune modifiche statutarie; per l'impossibilità di funzionamento o per la continuata inattività dell'assemblea; per la riduzione del capitale al disotto del minimo legale, salvo quanto è disposto dagli articoli 2447 e 2482-ter; nelle ipotesi previste dagli articoli 2437-quater e 2473; per deliberazione dell'assemblea; per le altre cause previste dall'atto costitutivo o dallo statuto. Al secondo comma inoltre prevede che la società si sciolga per le altre cause previste dalla legge. Sul tema sotto il profilo civilistico si veda, ad esempio, CIAN, G.,

Presto però giurisprudenza e dottrina sottolinearono la necessità di rivedere in senso estensivo la disciplina circa l'istituto in esame e con l'introduzione dell'art. 265 del testo unico cercarono di colmare le lacune che ancora intaccavano la disciplina. Si arrivò pertanto alla conclusione che, prescindendo dal verificarsi di una causa di scioglimento, erano da considerarsi "liquidatori" tutti coloro che ponessero in essere singole operazioni di liberazione del patrimonio dal vincolo sociale con conseguente pagamento dei debiti e assegnazione dell'attivo residuo ai soci, che dessero cioè avvio alla cosiddetta "liquidazione sostanziale" o "liquidazione di fatto". La nomina dei liquidatori esclude la responsabilità degli amministratori per gli atti compiuti successivamente all'abbandono della carica.

La vera innovazione dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 fu quella di recepire espressamente tale filone di pensiero: infatti mentre il secondo comma riporta quanto già dettato dall'art. 265, cioè l'estensione della responsabilità del liquidatore anche agli amministratori, mantenendola condizionata alla mancata nomina dei liquidatori, il quarto comma innova la disciplina incorporando l'interpretazione di giurisprudenza e dottrina su riportata e dettandone i profili ed i contorni.

Invero, il quarto comma riporta testualmente "le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili".

Il legislatore definisce le due fattispecie dal cui verificarsi dipende la nascita dell'obbligazione in capo agli amministratori-liquidatori di fatto e circoscrive gli effetti della norma ai comportamenti illeciti tenuti dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione. Sembra quindi consolidato l'orientamento secondo cui gli amministratori rispondano solidamente per i debiti della società al verificarsi delle due fattispecie descritte, in via indipendente dal realizzarsi di una causa di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., ma entro un determinato intervallo di tempo, per evitare che anche quelle attività di vendita di beni sociali effettuate con uno scopo diverso da quello della liquidazione aziendale, vengano ricondotte a fonte della responsabilità in oggetto.

Della natura della responsabilità in capo agli amministratori si parlerà più avanti nel lavoro, ma intanto è sufficiente dire che, se si condivide la tesi riportata in sede conclusiva del discorso sulla responsabilità degli amministratori, è condivisibile la tesi secondo cui gli oneri che nascono in capo ad essi al verificarsi di suddette fattispecie, trovano gli stessi vincoli e sono condizionati agli stessi presupposti della responsabilità dei liquidatori ed è dunque possibile

affermare che le due categorie rispondono entrambe per una responsabilità di carattere sanzionatorio, che individua la propria fonte in un comportamento illecito e quindi in un danno. Tale ottica può essere ricondotta anche alla formula inserita nel secondo comma dell'art. 36, il quale detta che la disposizione contenuta nel primo comma viene applicata anche agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società qualora non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori. Sembra quindi che il legislatore abbia voluto ricondurre entrambe le figure di responsabilità alla responsabilità per danno, identità riconosciuta anche nella Relazione ministeriale al D.P.R. sulla riscossione²³.

Infine, l'esplicita estensione ex art. 36, comma 2, sembra si debba intendere nel senso che anche la responsabilità degli amministratori sia limitata quantitativamente all'importo dei debiti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti, ragionamento che sostiene la natura risarcitoria della responsabilità de qua²⁴.

1.4.2.1 Le “operazioni di liquidazione” compiute dagli amministratori

Uno dei comportamenti sanzionati in capo agli amministratori ex quarto comma dell'art. 36, è il compimento di “operazioni di liquidazione”. Si tratterà ora il significato di tale espressione, facendo riferimento alle varie interpretazioni nate a riguardo.

Secondo una lettura “sostanzialistica” della materia in oggetto, il termine “liquidazione” indica non il procedimento formale regolato dal Codice Civile, bensì la fase economica della disgregazione di un patrimonio aziendale, secondo una logica tecnico-commerciale²⁵. Dal punto di vista economico quindi per liquidazione si intende quel procedimento di cessazione dell'attività d'impresa attraverso il quale l'azienda viene scorporata, i beni venduti separatamente ed il capitale trasformato in denaro per pagare i debiti sociali. Oltre a questo significato prettamente aziendale, si può evidenziare un'ulteriore interpretazione del fenomeno come cessione, ossia come trasferimento dell'intera azienda a terzi, segnando anche questa operazione la cessazione dell'impresa da parte del titolare cedente e il realizzo in moneta del capitale sociale.

²³La relazione ministeriale al D.P.R. n. 602 afferma che “la norma dell'art. 36 (...) sancisce la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società i quali non adempiano all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti. (...) La responsabilità solidale si estende anche ai soci o associati che hanno ricevuto in assegnazione beni nei due periodi d'imposta precedenti alla liquidazione, limitatamente al valore dei beni stessi. La stessa responsabilità è prevista anche per gli amministratori che nello stesso periodo hanno compiuto operazioni di liquidazione od abbiano occultato attività sociali”.

²⁴In tal senso, si veda MONTI, A., *op. ult. cit.*, a p. 67.

²⁵Cfr. Cass. 24 marzo 1981, n. 1703.

In entrambe le nozioni di liquidazione sopra esplicate, emerge che il fine ultimo della liquidazione è il realizzo in denaro del capitale investito da parte del soggetto che l'ha posta in essere attraverso la cessazione dell'attività d'impresa, e il regolamento dei rapporti pendenti in capo all'azienda, destinandovi le somme ricavate dalla cessione dell'impresa da parte del titolare.

Per chiarire ulteriormente il concetto di liquidazione, occorre fare riferimento al principio di "normalità" usato riferendosi alla gestione aziendale: tra le attività di ordinaria gestione aziendale (vendita di merci e rimpiazzo con altre merci, sostituzione di macchinari alla fine della loro vita utile, ecc.) svolte conformemente ai principi di normale gestione ed in base a tempistiche e modalità regolari, non possono comprendersi naturalmente le operazioni di liquidazione poiché le prime non presentano certo quei caratteri tipici rappresentativi delle seconde. Dato il carattere straordinario delle operazioni di liquidazione, sembra irrilevante la distinzione fatta sopra, se cioè i beni aziendali vengano liquidati in blocco o in maniera frazionata.

Concludendo, ai sensi dell'art. 36, si devono intendere per "operazioni di liquidazione" tutte le attività compiute dagli amministratori caratterizzate dall'obiettivo del realizzo in moneta del patrimonio della società al fine ulteriore di soddisfare i rapporti esistenti ancora in capo alla società stessa. Al contrario, come già detto, non possono ritenersi tali, le operazioni svolte nell'esercizio normale dell'impresa: per distinguere queste ultime dalle prime, si guarderà dunque ai tempi di esecuzione e alla destinazione del ricavato e certamente, importanti sono anche le previsioni dello statuto e delle varie delibere assembleari²⁶.

1.4.2.2 Le riserve occulte di attività sociali, anche mediante omissioni nelle scritture contabili

Il quarto comma dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 prevede una seconda fattispecie al cui realizzarsi scatta la responsabilità degli amministratori, ossia l'occultamento di "attività sociali, anche mediante omissioni nelle scritture contabili".

Prima di affrontare ed approfondire il contenuto di tale inciso, occorre capire se, come appare dal testo del quarto comma dell'art. 36, il vincolo temporale relativo alla responsabilità degli amministratori, che limita la responsabilità degli stessi all'avverarsi dei presupposti negli "ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione", sia da riferire solamente alle operazioni di liquidazione sopra trattate oppure se la validità di questo si estenda anche all'occultamento di beni sociali.

²⁶Cfr. Cass. 27 marzo 1985, n. 2145.

Nel caso in cui si accolga l'ipotesi di non validità del limite temporale per l'infrazione derivante dall'occultamento di attività sociali, si opterebbe per uno scenario dagli effetti alquanto rilevanti, poiché si finirebbe con l'eliminare qualsiasi limite temporale all'esistenza della responsabilità degli amministratori, liberandola da ogni rapporto con la successiva fase di liquidazione aziendale. L'interpretazione ora presentata porterebbe all'estrema soluzione secondo cui tutti gli atti compiuti dagli amministratori che abbiano avuto come risultato un occultamento di attività, porterebbero al riconoscimento in capo all'amministratore della responsabilità in parola nei confronti dell'erario, qualora tali atti abbiano avuto l'effetto di sottrarre dei redditi all'imposizione (dando vita quindi ad un caso di evasione d'imposta) prescindendo da qualsiasi intenzione liquidatoria.

Questa possibilità interpretativa²⁷ pare però troppo innovativa ed audace rispetto all'evoluzione sostanziale dell'istituto in esame ed è forse preferibile accogliere una lettura più tradizionale e cauta.

Come è stato detto in precedenza, tra gli aspetti innovativi introdotti dall'art. 36 si riscontra, rispetto alla precedente normativa, anche la determinazione di un limite temporale alla sussistenza delle nuove responsabilità sancite in capo ad amministratori e soci agli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione. La stessa relazione ministeriale al D.P.R. n. 602 conferma tale conclusione dettando, come visto, che "la responsabilità solidale si estende anche ai soci o associati che hanno ricevuto in assegnazione beni nei due periodi d'imposta precedenti alla liquidazione, limitatamente al valore dei beni stessi" e che "la stessa responsabilità è prevista anche per gli amministratori che nello stesso periodo hanno compiuto operazioni di liquidazione od abbiano occultato attività sociali".

Inoltre dato il carattere peculiare e speciale della disciplina in oggetto, che si concretizza nel conferimento di poteri di autotutela all'Amministrazione Finanziaria in casi in cui già si ha la competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria, sembra preferibile anche da questo punto di vista accettare l'interpretazione restrittiva che specifichi una precisa circoscrizione temporale in cui si abbia la sottrazione della competenza all'autorità ordinaria appunto. Anche dal punto di vista quantitativo si riconosce un limite della responsabilità degli amministratori, ammettendosi anche in questo caso un'interpretazione restrittiva, limitando quindi l'obbligo solidale in capo agli stessi al valore delle attività occultate²⁸.

²⁷Evidenziata da FALSITTA, G., *op. cit.*, a p. 215-216 e DOLFIN, N., *Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1976, pp. 263 e ss., a p. 267.

²⁸Ci si riferisce sempre a MONTI, A., *op. ult. cit.*, a p. 73.

Focalizzando ora l'attenzione sul contenuto vero e proprio dell'inciso riportato ad inizio paragrafo, appare utile capire quali sono le modalità secondo cui l'occultamento possa essere realizzato.

Innanzitutto si presentano due casi di occultamento: quello che interessa le scritture contabili della società e quello invece che non le intacca.

Nel primo caso, quello, cioè, in cui l'aspetto contabile appare alterato o comunque redatto in modo non veritiero, l'occultamento si concretizza nell'atto illecito da parte dell'amministratore del sottrarre beni materiali alla società, atto che è considerato lesivo dell'interesse erariale nella misura in cui questo precluda la soddisfazione dei debiti tributari, non rilevando a tal fine la destinazione dei beni sottratti stessi, siano stati essi distribuiti a soci o amministratori o ad altri soggetti.

Nel secondo caso invece, l'infrazione da parte dell'amministratore si concreta nell'omissione-svalutazione di elementi attivi o nella sopravvalutazione di elementi passivi ed è questa l'ipotesi più problematica. Essa infatti può essere ulteriormente suddivisa in due casistiche a seconda che l'omissione di ricchezza si realizzi attraverso l'effettiva sottrazione di beni dal patrimonio aziendale, provocandone un reale impoverimento, ovvero che essa avvenga solo nelle scritture senza incidere sul patrimonio sociale tramite la formazione delle cosiddette riserve occulte²⁹.

Occorre innanzitutto chiarire cosa si intenda per riserva occulta: l'iscrizione in bilancio di poste passive fittizie o l'omissione di poste attive si traduce in un occultamento di utili che non vengono chiaramente esposti in bilancio, in tal senso si parla di riserve occulte. Quest'ultime, sotto certi profili, costituiscono una sorta di autofinanziamento illecito dell'impresa. Peraltro, tali atti compiuti dagli amministratori fanno scattare la fattispecie di reato previsto dagli artt. 2621 e 2622 del Codice Civile per "false comunicazioni sociali".

Si può anche avere che la riserva occulta sia conseguenza della sottovalutazione di attività del bilancio o sopravvalutazione di passività³⁰.

Questa tipologia di riserve si appalesa certamente più allettante rispetto a quelle palesi, seppure quest'ultime possano essere iscritte in bilancio senza limiti, e ciò perché le riserve occulte sono sfruttabili dagli amministratori all'insaputa degli altri soggetti (pubblico e a volta anche gli azionisti) senza essere soggetti a controlli. Dal punto di vista degli amministratori³¹ la vera

²⁹Cfr. a riguardo MONTI, A., *op. ult. cit.*, a p. 73.

³⁰Ad esempio si ha una riserva occulta quando sono iscritti in bilancio eccessivi ammortamenti ovvero quando si iscrivono nell'attivo dello stato patrimoniale immobilizzazioni ad un valore più basso di quello reale. Il maggior valore iscritto nel primo caso e la minusvalutazione nel secondo, danno vita ad una riserva occulta e, quindi, ad autofinanziamento occulto della società.

³¹Va da sè che, nel caso di soci amministratori, l'occultamento degli utili sociali risponde, normalmente, anche alla volontà di sottrarre gli stessi ad imposizione.

ratio insita nella costituzione di riserve occulte è quella di occultare parte della ricchezza sociale ai soggetti interessati direttamente all'andamento della società, quali, tra tutti, gli azionisti, bramosi di dividendi e i dipendenti, desiderosi di aumenti salariali.

Anche questa seconda categoria di riserve hanno carattere illecito: esse non rientrano nella fattispecie di reato ex artt. 2621 e 2622 c.c. di false comunicazioni sociali, poiché non nascono da omissione di voci dell'attivo o viceversa dall'inserimento di voci fittizie nel passivo, bensì scaturiscono come detto, dalla sotto-/sopravalutazione rispettivamente di una posta dell'attivo e di una del passivo. Sono però civilmente illecite in quanto infrangono il principio civilistico ex art. 2423, secondo comma, che detta: "Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo *veritiero* e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio". Affinché la riserva occulta sia considerata come una violazione dell'art. 2423 c.c., bisogna anche considerare la sottovalutazione dell'attivo o la sopravvalutazione del passivo alla luce del principio di prudenza, e valutare se esse superino un limite ragionevole.

Da un punto di vista fiscale, le riserve occulte comprendono quei redditi rimasti in azienda - non sottratti alla sua proprietà - nascosti al fisco attraverso distorte rappresentazioni contabili; come quelle sopra spiegate.

Ai fini della disciplina dettata dalla norma di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, si può concludere quindi che la responsabilità degli amministratori per le imposte tributarie della società nasca solo nel caso in cui l'alterazione delle scritture sociali arrechi danno al Fisco, che, per effetto degli atti dell'amministratore, non abbia soddisfatto parzialmente o totalmente i crediti d'imposta gravanti sulla società.

1.4.3 Il terzo comma: la responsabilità in capo a soci o associati

La novità più rilevante rispetto alla normativa previgente dell'istituto ex art. 265 del testo unico n. 645 del 1958, riguarda l'individuazione delle categorie di soggetti a cui si estende la responsabilità sancita dalla norma. In base all'art. 265 la responsabilità era limitata ai liquidatori e, in alcune ipotesi ben precise, agli amministratori.

La disciplina in vigore dopo l'introduzione del D.P.R. n. 602/1973 coinvolge anche i soci ed associati "che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione", limitandone la responsabi-

lità per il pagamento delle imposte dovute “dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi”.

Dalla lettura del testo balza agli occhi l'identificazione di due fattispecie di responsabilità dei soci, quella in cui essi abbiano ricevuto beni sociali dai liquidatori nella regolarità della fase liquidatoria e un'altra, in cui sono gli amministratori a conferire ai soci danaro o beni della società durante i due periodi di imposta precedenti all'inizio del processo di liquidazione.

Si riscontra un “evidente parallelismo” tra i due casi in cui sorge la responsabilità in capo ai soci e le due fattispecie sopra affrontate, ex primo comma per i liquidatori, e secondo e quarto comma per gli amministratori³².

Questo parallelismo pone in evidenza un vero e proprio nesso di dipendenza tra le responsabilità oggetto di questo paragrafo e le responsabilità in capo a liquidatori formali o di fatto (amministratori): si può ritenere, dal contenuto letterale del terzo comma, che, solo se si realizzano i presupposti per l'esistenza delle due figure principali di responsabilità, allora si crea il presupposto di quella in capo ai soci.

Non traspare invece chiaramente se vi sia una “gerarchia” o un principio di “sussidiarietà” che l'Amministrazione Finanziaria sia tenuta a seguire per l'escussione dei debiti tributari rimasti insoluti dopo l'esecuzione presso la società, ovvero se essa possa procedere a suo piacimento verso liquidatori e amministratori o verso i soci.

La ratio della responsabilità nascente in capo ai soci sta nel principio generale che proibisce l'indebito arricchimento: la responsabilità diretta del socio è subordinata alla ricezione da parte dello stesso di somme che non avrebbe ottenuto qualora i debiti tributari fossero stati versati. Verificare ciò significa verificare che il socio abbia goduto effettivamente dell'illecito compiuto dal soggetto passivo dell'obbligazione fiscale, ossia la società.

Parte della dottrina³³ sostiene esista una decisa distinzione tra la fattispecie in cui siano i liquidatori ad assegnare indebitamente beni o denaro ai soci e quella in cui siano invece gli amministratori a compiere le assegnazioni extra fase liquidatoria.

La medesima dottrina afferma infatti che solo nel primo caso si ricadrebbe nell'ambito della disciplina dell'art. 2495 del c.c., secondo comma³⁴, poiché

³²Vedasi in tal senso MONTI, A., *op. ult. cit.*, a p. 74.

³³A proposito, vedasi SPAZIANI TESTA, E., *Appunti sulla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci, per il mancato pagamento delle imposte a carico della società*, in *La Comm. Trib. Centr.*, 1974, II, pp. 1499 e ss., a p. 1506.

³⁴L'art. 2495 c.c., titolato “Cancellazione della società”, detta al secondo comma: “Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno

la stessa presuppone l'avvenuta conclusione della fase di liquidazione formale, mentre nel secondo caso questo non avverrebbe, individuandosi così una figura ambigua di responsabilità per debiti tributari riferibili ad altri.

Nonostante le due figure di responsabilità siano molto divergenti, non sembra sia corretto sostenere che la ratio che le ispira sia diversa. Non sembra inoltre condivisibile la critica nei confronti dell'art. 36 perché accusato di ledere il principio della responsabilità limitata dei soci relativa alla partecipazione a società dotate di personalità giuridica³⁵.

L'art. 2433 c.c. relativo alla distribuzione degli utili ai soci, all'ultimo comma dispone: "I dividendi erogati in violazione delle disposizioni del presente articolo non sono ripetibili, se i soci li hanno riscossi in buona fede in base al bilancio regolarmente approvato a cui risultano utili netti corrispondenti". Il principio di irripetibilità dei dividendi non si pone dunque come principio inevitabile dell'autonomia patrimoniale delle persone giuridiche, ma esso deve sottostare e soddisfare necessariamente precise condizioni, come appunto quella della buona fede della riscossione e della regolarità dell'approvazione del bilancio. Anche la normativa civilistica quindi non scarta il ricorrere dell'eventuale possibilità di indebito arricchimento da parte del socio e della conseguente ripetizione degli utili, nel caso in cui l'assegnazione ai soci avvenga in assenza dell'iter di liquidazione.

Il socio, rispondendo limitatamente ai valori assegnatigli da liquidatori o amministratori non registra nessuna perdita rispetto a quanto avrebbe avuto se si fosse verificato un corretto adempimento tributario della società verso l'erario: dal punto di vista economico, quindi, egli perde solo quanto ricevuto in seguito dell'inadempimento sociale.

Per quanto riguarda l'aspetto temporale, la responsabilità dei soci comprende gli "ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione" oltre al periodo della liquidazione stessa. Per "messa in liquidazione" si intende l'inizio della procedura liquidatoria formale, ossia la liquidazione di diritto, non quella di fatto; sono perciò escluse dalla fattispecie dettata dal terzo comma quelle operazioni di liquidazione messe in atto dagli amministratori tendenti al realizzo del patrimonio sociale al fine di soddisfare i rapporti esistenti in capo alla società³⁶.

Detto ciò, è facile affermare che la responsabilità dei soci o associati non sorge in caso di somme o beni ricevuti in seguito ad operazioni di liquidazione di fatto in mancanza di una successiva liquidazione di diritto: in questa ipotesi sussiste quindi solo la responsabilità degli amministratori.

dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società".

³⁵Cfr. SPAZIANI TESTA, E., *op. cit.*, a p. 1506.

³⁶Vedasi a riguardo CAPOLUPO, S., *Liquidazione soggetti IRES: la responsabilità tributaria dei soci e associati*, in *Il Fisco*, 2010, n. 26 (1), pp. 4091 e ss., a p. 4093.

1.4.3.1 Assegnazione ai soci

L'ordinamento giuridico italiano prevede due tipologie di assegnazione ai soci: l'assegnazione in conto utili³⁷ e l'assegnazione da riduzione di capitale esuberante³⁸. Ai fini dell'art. 36, tuttavia il legislatore non sembra aver fatto riferimento a nessuna delle due citate figure.

Nel primo caso, infatti, l'assegnazione deliberata dall'assemblea, a patto che questa verifichi la certezza di un utile netto derivante dalla gestione, non intacca la consistenza del capitale sociale e per questo non può essere considerata come un'operazione di liquidazione. Inoltre nel caso previsto dall'art. 36, non dando la somma algebrica di valori positivi e negativi della società un risultato positivo, non si può parlare di utili.

Nel secondo caso, quando cioè l'assegnazione nasce dalla decisione di ridurre il capitale esuberante, si riconoscono due cause economiche: una si verifica quando la società ritiene che il capitale sociale sia in esubero rispetto al fabbisogno dell'azienda, l'altra nell'ipotesi in cui i conferimenti siano stati effettuati solo parzialmente e non ci sia più bisogno della parte residua. In queste due situazioni, mantenendo il capitale nell'ammontare originariamente definito, la parte in eccesso non darebbe una remunerazione appropriata e, per questa ragione, la società procede ad assegnarne parte ai soci oppure a svincolare questi dall'obbligo di versamento dei decimi non ancora versati.

La fattispecie di riduzione di capitale esuberante nulla ha a che vedere con la disciplina ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: ai sensi della norma citata, infatti, i soggetti ivi indicati sono chiamati a rispondere per i debiti sociali a cui la società, ormai cancellata, non abbia previamente adempiuto. Perciò, le eventuali assegnazioni avvenute prima della sua estinzione non rappresenterebbero affatto distribuzioni di capitale in esuberanza, bensì di capitale che, diversamente, sarebbe stato destinato al pagamento delle imposte sociali e quindi alla soddisfazione del Fisco .

Le assegnazioni ai soci cui si riferisce il terzo comma della norma in oggetto sono da ricondurre, invece, alla riduzione di capitale sociale, riduzione che può essere vista come una specifica categoria di operazione di liquidazione in cui il capitale sociale viene ridotto per un valore corrispondente a quello dei beni ovvero del denaro sociale che vengono distribuiti ai soci. Se accompagnate dalla cessione di immobilizzazioni, tali distribuzioni ai soci conseguenti alla

³⁷La distribuzione degli utili ai soci, deliberata dall'Assemblea, è sancita dall'art. 2433 c.c..

³⁸L'art. 2445 c.c. dispone che "la riduzione del capitale sociale può aver luogo sia mediante liberazione dei soci dai versamenti ancora dovuti, sia mediante rimborso del capitale ai soci, nei limiti ammessi dagli articoli 2327 (sull'ammontare minimo del capitale) e 2413 (limite nell'ipotesi dell'emissione di obbligazioni) c.c".

riduzione di capitale manifestano palesemente l'intento di disgregazione della società³⁹.

1.4.4 Accertamento dell'ufficio delle imposte ex quinto comma

Rispetto alla disciplina in vigore sotto il testo unico del 1958, l'art. 36 fissa la certezza sulla tipologia e sull'iter dell'atto di accertamento cui devono essere soggetti amministratori, liquidatori e soci ai sensi della norma stessa. I problemi interpretativi della normativa pregressa sono stati annullati da quanto affermato al quinto comma, che detta: "La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60⁴⁰ del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Le responsabilità contemplate nell'intero testo dell'art 36 del D.P.R. n. 602/1973 devono dunque essere accertate con atto motivato intestato ai soggetti sui quali le stesse gravano. Non sembra essere sufficiente un semplice ruolo, bensì, per procedere nei confronti dei soggetti interessati, si considera necessario emettere un avviso di accertamento nei confronti del possibile responsabile, dopo avergli contestato i fatti da esso compiuti e dopo la richiesta allo stesso di eventuali notizie e fattori rilevanti per l'analisi degli atti commessi⁴¹.

L'atto di accertamento deve riportare precisamente la sussistenza dei presupposti della responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36, ai commi precedenti al quinto, e soprattutto dovrà evidenziare l'irrevocabilità dell'obbligazione della società, soggetto passivo, nei confronti del Fisco e l'esistenza delle obbligazioni in proprio di liquidatori, amministratori e soci.

Per quanto riguarda l'organo competente ad emettere l'atto, nel quinto comma si attribuisce tale compito all'ufficio delle imposte, che corrisponde oggi all'Agenzia delle Entrate. Prima della riforma degli anni settanta, tale potere era affidato all'Intendente di Finanza, poiché questo era l'organo responsabile dell'infrazione delle sanzioni pecuniarie diverse dalle soprattasse e la responsabilità oggetto dell'art. 36 aveva carattere parimenti sanzionatorio. Con la riforma la competenza in materia sanzionatoria venne attribuita all'uf-

³⁹In questo senso si è espressa DOLFIN, N., *op. cit.*, a p. 268.

⁴⁰L'art. 60 collocato nel D.P.R. n. 600/1973 in tema di dichiarazioni e accertamento, sancisce che la notificazione di "avvisi e di altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente" deve essere eseguita in conformità agli artt. 137 e ss. del codice di procedura civile e apporta però una serie di modifiche, avendo la norma carattere tributario.

⁴¹In questo senso, si veda CONSOLO, G., e GLENDI, C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 2008, CEDAM, a p. 852.

ficio delle imposte e così anche la competenza all'atto di accertamento ai sensi dell'art. 36.

1.4.5 Il sesto comma: tutela del destinatario dell'atto di accertamento

Il sesto comma ammette il ricorso contro l'atto di accertamento "secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636". Inoltre aggiunge che "si applica il primo comma dell'art. 39".

Innanzitutto, sotto il profilo letterale, sembra opportuno chiarire come sembri da escludere che il rinvio testè richiamato sia da intendere come un richiamo dell'art. 39 del D.P.R. n. 636/1972 citato nel sesto comma stesso⁴², riguardante il contenzioso tributario, palesandosi più convincente la teoria⁴³ secondo la quale il richiamo si riferirebbe all'art. 39 dello stesso D.P.R. n. 602, e in particolare al suo primo comma e alla sospensione amministrativa della riscossione.

Il rinvio al primo comma dell'art. 39 introduce una deroga di natura straordinaria all'inevitabile principio secondo cui all'atto di accertamento compiuto a capo di liquidatori, amministratori e soci previsto dalla norma, dovrebbe succedere un titolo esecutivo loro intestato. Ammettere la possibilità del ricorso avverso l'atto di accertamento da parte di questi soggetti costituirebbe un passaggio superfluo, se gli stessi dovessero essere iscritti anticipatamente a ruolo per essere concretamente perseguiti.

Ammettendo il ricorso contro l'atto di accertamento da parte di liquidatori, amministratori e soci davanti al giudice tributario, il sesto comma mette in luce l'intenzione del legislatore di equiparare gli stessi soggetti al reale soggetto passivo dell'obbligazione tributaria ai fini della riscossione e della tutela giurisdizionale.

1.4.6 Decadenza o prescrizione?

Nella disciplina precedente a quella dettata dal D.P.R. n. 602/1973, ossia nel testo unico n. 645/1958, non vi era alcuna previsione riguardante l'iter procedimentale al fine dell'accertamento della responsabilità dei liquidatori.

⁴²In tal senso si esprime COCIVERA, B., *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, 1980, Giuffrè, a p. 1552. Il rinvio all'art. 39 del D.P.R. n. 636/1972 non avrebbe nessun significato dato che esso è parte del decreto che detta la disciplina del contenzioso tributario e quindi dovrebbe trovare applicazione in ogni contenzioso tributario.

⁴³Caldeggiata da CONSOLO, G., e GLENDI, C., *op. cit.*, a p. 852, e MONTI, A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. 602/1973: gli aspetti procedurali dell'istituto*, in *Rass. Trib.*, 1984, pp. 17 e ss., a p. 36.

Pertanto le tesi dottrinali e giurisprudenziali secondo cui la responsabilità in oggetto era da ritenersi di natura civilistica, avevano come conseguenza spontanea quella di considerare le pretese degli uffici delle imposte ex art. 265 del Tuir sottoposte a prescrizione⁴⁴.

Con l'introduzione del più moderno e completo art. 36, la conclusione riportata è stata rielaborata da diverse parti della dottrina portando a differenti teorie sul tema.

Vi è chi⁴⁵ sostiene che il rinvio presente al quinto comma dell'art. 36 abbia un portata più ampia rispetto a quello esplicitamente indicato nei confronti dell'art. 60 del D.P.R. n. 600, riguardante - come visto - la materia delle notificazioni in ambito fiscale. Il legislatore, secondo questa dottrina, richiamando il decreto sull'accertamento, intendeva ricomprendere anche le disposizioni ex artt. 41 e seguenti, incluso l'art. 43⁴⁶. Quest'ultima norma, titolata " Termine per l'accertamento", fissa il termine della notificazione dell'avviso di accertamento entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o avrebbe dovuto esserlo, a pena di decadenza. Lo stesso articolo sottolinea che tale termine è raddoppiato nell'ipotesi di "violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331⁴⁷ del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74⁴⁸".

La dottrina in parola ritiene quindi che l'atto impositivo oggetto dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 debba anch'esso essere sottoposto al termine di cinque anni, come accade nel caso di obbligazioni tributarie per gli atti di accertamento, e quindi si tratta di un termine non di prescrizione, bensì di decadenza.

In questo senso, il legislatore con il quinto comma intenderebbe regolare l'iter che porta all'accertamento delle responsabilità di liquidatori, ammi-

⁴⁴Si veda a riguardo DOLFIN, N., *Natura della responsabilità in proprio dei liquidatori e termine di prescrizione applicabile*, in *Rass. Trib.*, 1978, I, pp. 15 e ss.

⁴⁵MONTI, A., *op. ult. cit.*, p. 77.

⁴⁶Gli artt. 41 e 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 riguardano le varie tipologie di accertamento: quello d'ufficio, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle, e quello parziale, teso ad individuare l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior ammontare di un reddito parziale dichiarato che avrebbero dovuto concorrere alla formazione del reddito imponibile. L'art. 42 esplica il modo attraverso cui il contribuente viene a conoscenza degli eventuali accertamenti d'ufficio o in rettifica, ossia attraverso la notificazione dell'avviso di accertamento, "motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato".

⁴⁷Tale articolo dispone: "se la sentenza pronunciata tra più parti in causa inscindibile o in cause tra loro dipendenti, non è stata impugnata nei confronti di tutte, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta e, se è necessario, l'udienza di comparizione. L'impugnazione è dichiarata inammissibile se nessuna delle parti provvede all'integrazione nel termine fissato".

⁴⁸Tale decreto stabilisce la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

nistratori e soci con lo stesso procedimento seguito per l'accertamento delle obbligazioni tributarie, senza influenzare il contenuto sostanziale della norma.

Secondo questa impostazione, l'estensione interpretativa del richiamo di cui al quinto comma dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 limitato all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, anche agli ulteriori articoli citati, è giustificata dalla necessità di completare ed integrare la troppo generica normativa dettata dagli ultimi due commi dell'art. 36.

Diversamente altri autori⁴⁹, sulla base di più recenti decisioni della Corte di Cassazione, concludono per l'applicabilità del termine di prescrizione ordinaria di cui all'art. 2946 c.c. e, quindi, per la prescrizione delle pretese del Fisco nel termine decennale. Tale impostazione si fonda su quell'orientamento giurisprudenziale⁵⁰ secondo cui l'azione relativa alle responsabilità che si formano in capo a liquidatori ed amministratori non è di natura contrattuale, non essendo l'illecito compiuto dagli stessi soggetti determinato dall'inosservanza di obblighi relativi alla conservazione patrimoniale, ma dal compimento di determinati presupposti individuati dalla legge speciale, né di natura extracontrattuale.

1.4.6.1 Il *dies a quo*

L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 non definisce quale sia il momento in cui il Fisco può far valere i suoi crediti verso i soggetti responsabili.

Innanzitutto occorre evidenziare il fatto che la norma non subordina l'azione dell'erario nei confronti di liquidatori, amministratori e soci all'avvenuta cancellazione della società dal registro delle imprese e quindi è da escludere che questo fatto possa essere considerato il *dies a quo* di decorrenza del termine di prescrizione dei diritti del Fisco.

Per risolvere tale dubbio, occorre distinguere fra due interpretazioni sul carattere della responsabilità di liquidatori, amministratori e soci⁵¹.

⁴⁹Si veda CONSOLO, C., e GLENDI, C., *Commentario breve alle leggi del diritto tributario*, CEDAM, 2008, p. 37.

⁵⁰Tale orientamento è ben giustificato nella sentenza della Cassazione, sez. trib., 15 ottobre 2001, n. 12546. La sentenza in parola afferma, infatti, che il carattere dell'obbligazione "che deriva dall'inosservanza da parte del liquidatore di uno specifico obbligo di legge su lui gravante, comporta, inoltre, che una tale responsabilità possa essere invocata dall'Amministrazione finanziaria, una volta realizzatesi le due condizioni, nell'ordinario termine decennale di prescrizione, non essendo la stessa equiparabile a quella derivante dalla responsabilità verso i creditori, di cui agli artt. 2394 e 2456 del codice civile, nè qualificabile come coobbligazione dei debiti tributari (cfr.: Cass. civ., Sez. Un., sent. 4 maggio 1989, n. 2079), ma riconducibile alle norme degli artt. 1176 e 1218, del codice civile".

⁵¹A tal proposito, si veda MONTI, A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti procedurali dell'istituto*, op. cit., a p. 20 e ss.

Se si accoglie il carattere autonomo della responsabilità in oggetto⁵², nel qual caso l'azione del Fisco si concretizza al realizzarsi delle fattispecie previste nell'art. 36, il momento da cui far decorrere il termine entro cui il Fisco può esercitare la sua azione verso i responsabili, deve essere riconosciuto nel momento in cui questi compiono atti liquidatori o omettano di effettuare gli adeguati accantonamenti necessari a soddisfare i debiti tributari sociali e così facendo ledano gli interessi dell'erario. E' facile capire come in quest'ipotesi il *dies a quo* sia di difficile individuazione: i comportamenti lesivi di liquidatori ed amministratori coprono un intervallo di tempo non definito e di difficile ricostruzione. D'aiuto può essere il riferimento alla norma di cui all'art. 2394 c.c. che tratta la responsabilità degli amministratori nei confronti dei creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale, nel qual caso i creditori sociali (tra cui nel caso oggetto dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 può essere annoverato il Fisco) possono agire dal momento in cui "il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti".

Se al contrario si accoglie la tesi del carattere dipendente della responsabilità in esame⁵³, secondo cui vige un vincolo di dipendenza tra le obbligazioni in capo a liquidatori, amministratori e soci e quella a capo della società-soggetto passivo e che presuppone che il debito fiscale della società sia certo nell'*an* e nel *quantum* prima di procedere alla procedura accertativa verso i soggetti indicati nell'art. 36, allora il momento da cui far decorrere il termine di prescrizione è di più semplice determinazione, riferendosi in questo caso al momento in cui il debito d'imposta inadempito diventi concretamente esigibile e certo, al momento cioè dell'iscrizione a ruolo⁵⁴. Questo anche in base a quanto afferma la regola generale dettata dall'art. 2935 c.c., ossia "la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere".

⁵²Vedasi a riguardo TESAURO, F., *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giurispr. Commerc.*, 1977, I, pp. 428 e ss., a p. 429.

⁵³Si veda a riguardo FALSITTA, G., *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, *op. cit.*, a p. 255 e ss.

⁵⁴Il ruolo è uno strumento esecutivo della riscossione, con il fine di velocizzarla e regolarizzarla. Esso consiste in un elenco di contribuenti per comuni e per imposte consegnato all'agente della riscossione, ente estraneo all'amministrazione finanziaria, che ha il potere conferitogli dalla legge di riscuotere anche coattivamente le imposte iscritte nel ruolo. L'iscrizione viene notificata al contribuente attraverso la cartella di pagamento, che contiene varie informazioni, tra cui l'indicazione del tributo, del periodo d'imposta, dell'imponibile, dell'aliquota e della relativa imposta. Il ruolo non è motivato e si differenzia quindi dall'atto di accertamento. Effetto dell'iscrizione a ruolo è l'esigibilità della somma iscritta e la formazione in capo al contribuente dell'obbligo a versare l'imposta risultante da esso, esponendolo anche all'eventualità della riscossione forzata.

1.5 La fase liquidatoria

Sin dal primo comma dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 viene evidenziato chiaramente che la normativa oggetto della medesima disposizione trova applicazione alla fattispecie della liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche.

Si è già accennato sopra alla nozione di liquidazione: essa è il "procedimento volto a regolare i rapporti pendenti, a realizzare i crediti, a pagare i debiti, a trasformare in denaro il patrimonio sociale e a ripartire l'attivo netto residuante ai soci"⁵⁵.

La liquidazione non è causa di un cambiamento dell'oggetto sociale statutario, ma determina una deviazione dallo scopo sociale originario di gestire l'azienda al fine di realizzare utili: ad esso si sostituisce quello di realizzo del risultato della gestione precedente e di riparto dell'attivo residuo fra i soci. A questo si aggiunge che, al verificarsi di una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., le funzioni degli amministratori vengono limitate dal divieto di nuove operazioni dirette al conseguimento di un utile. Al contrario, essi dovranno agire in modo da portare a termine le operazioni già intraprese per poter dare avvio alla messa in liquidazione. Essi conservano un potere conservativo di gestione della società, ai fini della conservazione dell'integrità del patrimonio sociale e sono responsabili personalmente e solidalmente dei danni arrecati alla società, ai soci, ai creditori sociali e a terzi, per atti o omissioni compiuti in violazione del suddetto divieto, ex art. 2486 c.c.. Spetta a loro inoltre il compito di convocare l'assemblea straordinaria entro trenta giorni dal verificarsi di una causa di scioglimento e questa poi delibererà la messa in liquidazione della società e la nomina dei liquidatori. Gli amministratori infine decadono con l'iscrizione della accettazione della nomina da parte dei liquidatori nel registro delle imprese.

L'attività dei liquidatori è a sua volta vincolata alla decisione dell'assemblea che fissa sia le regole e i criteri in base ai quali la liquidazione deve svolgersi sia i poteri dei liquidatori stessi (art. 2487 c.c.). Inoltre questi, ex art. 2489 e 2491 c.c., hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione, agendo secondo la diligenza e la professionalità richieste dall'incarico e sono autorizzati a richiamare i versamenti ancora dovuti dai soci, nel caso in cui i fondi a disposizione siano insufficienti per soddisfare i creditori.

Dopo aver brevemente richiamato i tratti principali della fase iniziale di messa in liquidazione, è importante approfondire quali siano gli aspetti più rilevanti di questa delicata fase della vita della società soprattutto ai fini fiscali che qui interessano.

⁵⁵Così DOLFIN, N., *Liquidazione di società ed enti*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1990, vol. 19, pp. 1 e ss., a p. 1.

S'intende quindi procedere con una breve analisi contabile iniziale della liquidazione volontaria, per poi passare ad una più profonda indagine del tema dal punto di vista tributario, riferendosi alle varie disposizioni che ne delimitano la disciplina.

1.5.1 Gli aspetti contabili

Il profilo contabile della liquidazione volontaria regolato dal codice civile appare sintetico e ristretto e, vieppiù, in materia non esiste neppure un principio contabile nazionale; in aggiunta i principi internazionali rispondono solo ad alcune delle problematiche lasciate aperte dalla normativa civilistica. Il grosso dell'interpretazione e della risoluzione dei problemi che sorgono nell'ambito della materia di cui si discute è quindi demandato alla tecnica professionale.

Nell'ottica contabile, si individuano tre momenti principali nella procedura liquidatoria⁵⁶, ad ognuno dei quali corrisponde l'obbligo ex lege della stesura di particolari documenti: la prima fase consiste nella messa in liquidazione, durante la quale si procede alla redazione del conto della gestione e dell'inventario di liquidazione; la seconda è invece formata dagli eventuali esercizi intermedi di liquidazione, in chiusura di ciascuno dei quali si redige un bilancio; infine si ha la chiusura finale della fase liquidatoria, durante la quale si stende il bilancio finale di liquidazione ed il piano di riparto.

Il conto della gestione

Il conto della gestione relativo al periodo successivo all'ultimo rendiconto viene presentato dagli amministratori, insieme alla consegna ai liquidatori di beni e documenti sociali, ex art. 2277, primo comma, c.c.. Tale disposizione vale per la totalità delle società commerciali, mentre non si applica alle imprese individuali, poichè in tale ipotesi rileva la cessazione dell'attività da parte dell'imprenditore e non invece la determinazione di una separata fase di liquidazione. Il conto della gestione coincide nella struttura agli ordinari bilanci d'esercizio e quindi esso è formato, nel caso delle società di capitali, da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa (ex art. 2423 c.c.) e, nel caso delle società di persone, da stato patrimoniale e conto economico e eventualmente (se previsto dai patti sociali o per volere degli amministratori) da una relazione che espliciti il contenuto ed i criteri usati nelle scritture.

Non è obbligatorio, ma è molto frequente nella prassi professionale, redigere anche un verbale sul passaggio della gestione da amministratori a liquidatori

⁵⁶Si veda, a riguardo, PEZZETTA, M., *La liquidazione volontaria, aspetti contabili e fiscali*, in *Il fisco*, 2002, n. 12 (1), pp. 1791 e ss., a p. 1791.

in modo da delineare e definire con precisione gli ambiti di responsabilità e la situazione con riguardo alla data di messa in liquidazione⁵⁷.

Infine, sembra ovvio che se la data di messa in liquidazione coincide con la data di chiusura di un esercizio, allora il bilancio relativo a tale esercizio supplisce a tutti gli effetti il conto di gestione.

Il documento de quo deve essere redatto dagli amministratori nel minor tempo possibile, tenuto conto dei tempi tecnici che sono necessari affinché le scritture contabili vengano aggiornate fino alla data di messa in liquidazione della società.

Ci si chiede inoltre se, dati forma e contenuto analoghi a quelli del bilancio d'esercizio, la stesura del conto di gestione richieda la chiusura dei conti e le scritture di assestamento o se invece questi passaggi non siano richiesti. Dato il silenzio della legge, sembra che tale onere non sia previsto, ma, dovendo essere il conto assoggettato al controllo del collegio sindacale e di una società di revisione secondo l'opinione della dottrina prevalente⁵⁸, e dovendo tali soggetti esprimere un giudizio sulla conformità del conto di gestione alle scritture contabili, atto possibile solo se assestamento e chiusura dei conti vengono effettuati, la stesura di queste ultime scritture sembra necessaria.

Infine con riferimento ai criteri di valutazione da usare nella redazione del conto di gestione, sorge una domanda spontanea: esso deve essere redatto secondo i criteri del *going concern* ex art. 2426 c.c., cioè quelli tipici del bilancio d'esercizio che adottano la prospettiva della continuità dell'attività d'impresa, oppure si deve considerare l'ottica liquidatoria?

In tal senso depone l'analogia delle finalità del conto di gestione col bilancio, entrambi tesi a prospettare il risultato della gestione ordinaria della società, al contrario della fase di liquidazione, la quale ha, invece, lo scopo primario del realizzo e dell'estinzione dell'impresa. Seguendo tale pensiero, il conto di gestione sarebbe da redigere sotto la disciplina civilistica degli artt. 2423 e ss., compreso dunque l'art. 2426.

Una parte della dottrina invece non condivide tale prospettiva⁵⁹, basando le sue ragioni sul quarto comma dell'art. 2423 c.c.. Tale disposizione detta che, se l'applicazione di uno degli articoli successivi ad essa, è incompatibile col principio di rappresentazione veritiera e corretta, allora il comma in parola non deve essere applicato e la nota integrativa deve riportare la motivazione alla deroga e l'influenza che esso avrebbe sulla rappresentazione della situazione sociale. Se quindi l'amministratore sostiene a suo autonomo giudizio che la società non sia in grado di continuare la sua attività d'impresa e che

⁵⁷In questo senso, si veda ancora PEZZETTA, M., *op. cit.*, a p. 1792.

⁵⁸Vedasi ad esempio PERROTTA, R., *La liquidazione, seconda parte: lineamenti economico-aziendali e profili fiscali*, in *Riv. dei dott. commercialisti*, 1997, pp. 97 e ss.

⁵⁹Cfr. PEZZETTA, M., *op. cit.*, a pag.1794.

quindi utilizzare il principio del *going concern* intaccherebbe la veridicità e la correttezza delle scritture contabili, non dovrà, alla luce della norma appena riportata, seguire tale principio, bensì adottare altri criteri più adatti alla situazione liquidatoria che si prospetta nel futuro della società. In questo caso non si avrebbe comunque una duplicazione dell'inventario iniziale redatto dai liquidatori, poiché questi sono tenuti a considerazioni diverse da quelle effettuate dagli amministratori, come ad esempio sui tempi e le modalità dello smobilizzo dell'attivo.

L'inventario iniziale di liquidazione

Sempre ai sensi dell'art. 2277, al secondo comma, i liquidatori “devono prendere in consegna i beni ed i documenti sociali e redigere, insieme con gli amministratori, l'inventario dal quale risulti lo stato attivo e passivo del patrimonio sociale”. L'inventario viene quindi redatto con riferimento alla data di messa in liquidazione dai liquidatori congiuntamente agli amministratori: i primi hanno un ruolo principale nella stesura del documento in oggetto rispetto ai secondi e quindi, in ipotesi di inerzia o disaccordo con questi ultimi, i liquidatori possono procedere autonomamente al completamento dell'inventario.

Per quanto attiene la forma, l'unica indicazione in merito è quella data dal secondo comma riportato ad inizio paragrafo, e cioè che dall'inventario devono risultare le attività e le passività patrimoniali: l'inventario rappresenta la sola situazione patrimoniale della società e può quindi essere ricondotto ad uno stato patrimoniale. Nessuna menzione viene inoltre fatta riguardo a criteri e ad eventuali obblighi da rispettare nella redazione. La dottrina⁶⁰ sembra sostenere l'opinione unanime secondo cui la finalità prima del documento è mettere in luce il valore di realizzo dell'attivo e il valore di estinzione del passivo, come punto iniziale della gestione durante la fase di liquidazione. L'inventario tende quindi ad evidenziare il capitale netto di liquidazione, e non invece a determinare il capitale netto di funzionamento o l'utile/perdita dell'esercizio, compito assolto dall'ordinario bilancio.

Il compito dei liquidatori, coadiuvati dagli amministratori, si concreta dunque nel rivedere ed integrare lo stato patrimoniale del conto di gestione con considerazioni proprie circa i valori di realizzo ed estinzione rispettivamente delle attività e passività sociali.

Il bilancio degli esercizi intermedi in fase di liquidazione

Il bilancio intermedio di liquidazione viene redatto nell'ipotesi in cui la fase di liquidazione non si concluda prima della chiusura dell'esercizio successivo al

⁶⁰A riguardo, si veda PEZZETTA, M., *op. cit.*, a pag.1796 e PERROTTA, R., *op. cit.*, a p. 99.

suo inizio, ipotesi che si avvera nella maggior parte dei casi. Se la liquidazione si protrae attraverso più esercizi sociali, allo scadere di ognuno di questi si deve procedere alla stesura di un vero e proprio bilancio d'esercizio fino alla chiusura definitiva dell'iter liquidatorio, in cui si redige il bilancio finale.

I bilanci intermedi di liquidazione sono assimilati ai normali bilanci d'esercizio sia nella forma, che nella modalità di approvazione o pubblicità, ma differiscono profondamente da questi nelle finalità: essi non devono mettere in luce il reddito maturato nell'esercizio (da distribuire eventualmente ai soci) e il capitale sociale di funzionamento, bensì devono evidenziare l'esito dell'esercizio di liquidazione consistente nel risultato reddituale e nel capitale netto di liquidazione della società e nelle attività e passività ancora da realizzare o estinguere⁶¹.

I criteri valutativi usati per redigere il documento de quo sono quindi molto diversi da quelli di cui all'art. 2426 c.c. e per questo risulta molto difficile il confronto del bilancio intermedio di liquidazione con l'ultimo bilancio ordinario redatto prima della messa in liquidazione. A tal fine, è necessario riportare delle chiare ed opportune indicazioni nella nota integrativa.

Il bilancio finale

In conclusione alla procedura liquidatoria, viene redatto il rendiconto finale dell'intera fase che mostra il capitale residuale che verrà ripartito fra i soci e la composizione dello stesso nell'attivo. L'art. 2492 c.c., primo comma sancisce infatti che "compiuta la liquidazione, i liquidatori devono redigere il bilancio finale, indicando la parte spettante a ciascun socio o azione nella divisione dell'attivo".

Il bilancio finale di liquidazione è composto, similmente al bilancio d'esercizio ordinario, da conto economico e stato patrimoniale. Essendo il fine primo del documento quello di esplicitare ai soci i criteri seguiti dai liquidatori durante l'intera gestione liquidatoria e da cui deriva il capitale netto di liquidazione distribuibile fra i soci, il conto economico relativo all'ultimo esercizio in cui si chiude la liquidazione dell'azienda, deve essere accompagnato da una sintesi dell'intera fase, per fornire agli stessi un documento dettagliato e preciso affinché essi possano approvarlo con conoscenza piena. Infatti mentre i bilanci intermedi vengono approvati dall'assemblea, il bilancio finale di liquidazione è sottoposto all'approvazione dei soci individualmente presi.

Il bilancio finale comprende un piano di riparto dell'attivo: questo avviene per legge nel caso di società di capitali, mentre per le società di persone il liquidatore ne propone uno ai soci e può però rendersi estraneo nel caso in cui questi ultimi lo contestino.

⁶¹Così si esprime PEZZETTA, M., *op. cit.*, a pag.1799.

Nell'ipotesi frequente in cui, attraverso la liquidazione, si arrivi al completo realizzo delle attività e alla completa estinzione delle passività sociali, allora il bilancio finale presenterà nell'attivo solo la voce attinente le disponibilità monetarie residue in capo alla società, quindi ad esempio cassa e conti correnti (e eventualmente qualche credito verso l'Erario non ancora soddisfatto, ad esempio Iva a credito, perchè l'iter di rimborso non si è ancora concluso) e nel passivo la voce del capitale netto di liquidazione, cioè l'importo che si procederà a distribuire fra i soci⁶²

La stessa dottrina afferma, inoltre, che nei casi più complessi in cui residuino altri fattori patrimoniali sia attivi che passivi, la distribuzione ai soci della quota loro spettante verrà sospesa fino ad una maggiore sintesi della situazione. In entrambe le ipotesi, ma in particolare in questo secondo caso, i liquidatori devono allegare allo schema di bilancio e al piano di riparto, delle note adeguatamente redatte dove gli stessi spieghino come intendono gestire i rapporti ancora pendenti in capo alla società.

Infine il bilancio, corredato dalla relazione dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione contabile, viene depositato presso il registro delle imprese; i soci possono reclamarlo entro 90 giorni dall'iscrizione del deposito e, in caso di reclami, questi devono essere riuniti in un solo giudizio, dove la totalità dei soci può intervenire. Una volta definito il giudizio, la decisione fa stato anche nei confronti dei soci che non siano intervenuti. In assenza di reclami, allo scadere dei 90 giorni, il bilancio finale è approvato e i liquidatori sono liberati nei riguardi dei soci, fatti salvi i loro obblighi relativi alla distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio. Una volta ottenuta l'approvazione del bilancio finale, i liquidatori devono richiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese e i libri della società devono essere depositati all'ufficio del registro delle imprese⁶³.

1.5.2 Gli aspetti fiscali

La messa in liquidazione, si è detto, determina la fine della normale gestione mirata alla realizzazione di un utile e l'inizio dell'attività liquidatoria con gli effetti che questa comporta, ossia la definizione dei rapporti esistenti, il realizzo dell'attivo e l'estinzione del passivo e infine il riparto dell'attivo netto residuo.

Il momento di passaggio dalla normale gestione a quella liquidatoria rileva anche ai fini fiscali perché ad esso coincide la chiusura del periodo d'imposta e a partire dallo stesso momento scattano una serie di oneri a carico dei soggetti preposti alla liquidazione. Questi devono innanzitutto, entro trenta giorni,

⁶²In tal senso, si veda ancora PEZZETTA, M., *op. cit.*, a pag.1800.

⁶³Disciplina dettata dal Codice Civile agli artt. 2492, 2493, 2495 e 2496

comunicare la messa in liquidazione all'Ufficio Imposte Dirette, inviandone copia della deliberazione.

Con la chiusura immediata del periodo d'imposta come effetto della messa in liquidazione, si determina un frazionamento dell'esercizio in corso, suscettibile di un'autonoma rilevazione del reddito di competenza dell'intervallo di tempo intercorso fra l'inizio dell'esercizio sociale e il momento della messa in liquidazione della società. A tal fine, ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, "in caso di liquidazione di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche", i liquidatori o, in mancanza, i rappresentanti legali, devono presentare "la dichiarazione relativa al periodo compreso fra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tal data, per il tramite di una banca o di un ufficio postale, ovvero entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo in via telematica".

Ai fini tributari, la disciplina generale della liquidazione ordinaria è dettata dall'art. 182 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, testo unico delle imposte sui redditi, il cui scopo principe è appunto quello di definire e delimitare precisamente l'esito reddituale prodotto dalla società nella gestione ordinaria e quello risultante invece durante il periodo di liquidazione.

1.5.2.1 I soggetti cui si applica l'art. 182 Tuir

La norma è indirizzata alle imprese individuali, alle società di persone commerciali, quindi società in nome collettivo e società in accomandita semplice, e alle società "soggette all'imposta di cui al titolo II", cioè tutte le società soggette all'IRES.

La procedura di liquidazione, intesa dal punto di vista formale, è facoltativa per le società individuali e di persone: esse possono infatti decidere di intraprendere l'iter formale liquidatorio nel caso ad esempio vogliano usufruire della tassazione separata ex art. 17, comma 1, dello stesso Tuir, altrimenti l'estinzione della società avviene attraverso la distribuzione consensuale dei beni sociali, ovvero rimandando al giudice la decisione sulla definizione dei rapporti.

La disciplina viene applicata anche alle società di fatto aventi ad oggetto attività commerciali, essendo queste equiparate dall'art. 5, comma 3 del Tuir alle società in nome collettivo. Sono infine soggetti alla norma in esame anche quegli enti diversi dalle società, per applicazione analogica di cui all'art. 184 del testo unico, che estende la disposizione in oggetto anche alla liquidazione di questi ultimi soggetti.

1.5.2.2 Chiusura dell'esercizio corrente e inizio della liquidazione: l'aspetto temporale

Il primo comma dell'art. 182 dispone che in caso di liquidazione, il reddito della società è determinato sulla base delle regole del regime contabile adottato ordinariamente dal soggetto passivo: la norma infatti afferma che "il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito conto economico, ovvero a norma dell'articolo 66⁶⁴ o dell'articolo 3, comma 177, della legge 23 dicembre 1996, n. 662⁶⁵, se ne ricorrono i presupposti".

La stessa norma sancisce inoltre che il conto economico deve essere redatto in conformità ai risultati del conto di gestione, previsto dall'art. 2277 c.c.

Per definire la fine del periodo ante liquidazione e l'inizio del procedimento liquidatorio formale, conclusione necessaria per una corretta determinazione dei redditi di competenza, occorre individuare la data di passaggio da un regime all'altro.

Per le imprese individuali, il primo comma dell'art. 182 individua la data di inizio della procedura liquidatoria, ai fini dell'imposta sul reddito, in quella indicata nella dichiarazione di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, dichiarazione di variazione dati rispetto alla dichiarazione di inizio attività da presentare ai fini Iva.

Per le società di persone e per gli enti ad esse associati, l'art. 182 non definisce espressamente quale sia la data di inizio. Sorge quindi un problema in merito, dato anche dalla non coincidenza del momento in cui si verifica la causa di scioglimento della società e quello in cui ha inizio la liquidazione vera e propria: infatti il primo è solitamente antecedente all'inizio del procedimento. Anche nel caso in cui si riconduca la data di inizio della fase liquidatoria alla deliberazione sociale della messa in liquidazione e della nomina dei liquidatori della società, che può avvenire mediante atto pubblico da parte dell'assemblea straordinaria, mediante scrittura privata, con riunione dei soci delle società di persone o assemblea delle società di capitali che nomina i liquidatori per la decorrenza del termine di durata del contratto sociale, o mediante provvedimento dell'Autorità giudiziaria, che nomina un liquidatore giudiziale nell'ipotesi, ad

⁶⁴L'art. 66 dello stesso Tuir riguarda le imprese minori ammesse al regime di contabilità semplificata secondo le norme del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in particolare l'art 18.

⁶⁵La norma in questione detta: "Il reddito di impresa o di lavoro autonomo è determinato forfettariamente e in relazione all'attività prevalentemente esercitata, sulla base delle percentuali di seguito indicate applicate al volume d'affari, aumentato dei corrispettivi e dei compensi non rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA, nonché di quelli non concorrenti alla formazione del volume d'affari se trattasi di esercenti imprese, percepiti nell'esercizio: a) imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi: 75 per cento; b) imprese aventi per oggetto altre attività: 61 per cento; c) esercenti arti e professioni: 78 per cento".

esempio, di continuata inattività dell'assemblea sociale, resta il dubbio legato alla posteriorità dell'accettazione da parte dei liquidatori rispetto al momento della nomina degli stessi. Generalmente quindi, per le società di persone la messa in liquidazione va ricondotta alla data in cui i soci deliberano la messa in liquidazione della società o con quella di nomina dei liquidatori.

Per le società di capitali, vale un ragionamento analogo poiché anche in questo caso il legislatore non si esprime esplicitamente. La liquidazione decorre dalla data in cui la delibera di messa in liquidazione o la dichiarazione di accertamento di una causa di scioglimento della società vengono iscritte presso l'ufficio del registro delle imprese⁶⁶.

Dalla data di efficacia del procedimento formale, ha inizio il vero e proprio periodo di liquidazione, per il quale è opportuno effettuare una diversa trattazione a seconda che si parli di imprese individuali o società di persone e di società di capitali.

1.5.2.3 Imprese individuali e società di persone

Con riferimento alle categorie delle imprese individuali e delle società di persone, si distinguono tre discipline differenti a seconda della durata dell'iter di liquidazione⁶⁷. Si delineano quindi tre casi:

- il caso in cui l'iter si conclude entro la chiusura dell'esercizio sociale in cui è iniziata;
- il caso in cui la procedura si conclude entro tre esercizi, incluso quello in cui è deliberata;
- infine, il caso in cui la liquidazione si trascina oltre i tre esercizi, compreso quello iniziale.

1. Nell'ipotesi in cui la liquidazione si chiuda entro il termine dell'esercizio sociale in cui è venuta in essere, allora viene redatto il bilancio finale di liquidazione, anche per le società di cui all'art. 66 del Tuir (c.d. imprese minori), dal quale risulta il reddito d'impresa definitivo, che sarà poi ripartibile fra i soci.

2. Nel secondo caso, quello in cui la liquidazione ha una durata ultrannuale e si protrae oltre l'esercizio sociale in cui ha avuto avvio senza superare

⁶⁶In tal senso, FORNERO, L., e RIVETTI, P., *Profili fiscali della liquidazione ordinaria*, in *Il Fisco*, 2007, n. 40 (1), pp.5866 e ss., a p. 5867.

⁶⁷Vedasi a riguardo FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5867 e FALSITTA, G., in *Manuale di diritto tributario, parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, 2010, CEDAM, VII ed., pp. 670 e ss., a p. 671.

i tre esercizi, il reddito sociale imputabile ai periodi d'imposta durante i quali si svolge la liquidazione viene determinato tramite i bilanci (provvisori) alla chiusura di ciascun periodo intermedio, redatti secondo i regimi contabile e fiscale adottati normalmente dalla società (quindi per le società che normalmente redigono il bilancio in forma semplificata, valgono le disposizioni di cui all'art. 66 del Tuir). In sede di chiusura complessiva della procedura, viene redatto il bilancio finale, attraverso il quale si provvede al conguaglio tra le imposte versate a titolo provvisorio nel corso degli esercizi intermedi e quelle definitive calcolate sul reddito d'impresa inerente la fase liquidativa totale e quindi effettivamente dovute al Fisco. In questo caso, la liquidazione è considerata, ai fini fiscali, come procedura unitaria e quindi come unico periodo d'imposta.

3. Nell'ultima ipotesi, qualora la liquidazione si protragga oltre i tre esercizi sociali compreso quello iniziale, o qualora venga omessa la presentazione del bilancio finale, i bilanci intermedi e i rispettivi redditi individuati diventano effettivi e quindi quest'ultimi concorrono a formare il reddito dell'imprenditore o dei soci nel periodo stesso in cui vengono determinati.

Tassazione separata, determinazione dell'imposta e ipotesi di decadenza del regime

I redditi "conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di 5 anni", sono soggetti a tassazione separata Irpef, ex art. 17, primo comma, lettera g) del Tuir. Sono invece esclusi dal regime di tassazione separata, ex art. 17, secondo comma, i redditi conseguiti al termine della liquidazione di società in nome collettivo o in accomandita semplice, i quali sono considerati componenti del reddito della società stessa.

Inoltre, sempre al secondo comma dell'art. 17, il legislatore dispone che, se i redditi suddetti sono conseguiti da persone fisiche nell'esercizio di imprese commerciali, vengono tassati separatamente solo qualora ne venga fatta richiesta nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta al quale essi sarebbero imputati come componenti del reddito d'impresa.

Infine, sempre con riguardo alla tassazione separata, l'art. 17, comma tre, dispone che nel caso dei redditi in oggetto, il soggetto passivo può rinunciare a tale regime, ricadendo quindi nel regime della tassazione ordinaria, a patto che i redditi non siano conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali e che la rinuncia venga espressamente comunicata nella dichiarazione dei redditi.

Per quanto concerne la determinazione dell'imposta sui redditi tassati separatamente, l'art. 21 al primo comma detta che l'imposta per i redditi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'art. 17 del Tuir, viene determinata applicando al risultato conseguito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito

complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati conseguiti. Il comma 3 dello stesso art. 21 continua precisando che, se in uno dei due anni anteriori non si è avuto reddito imponibile, si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno e ancora, se in nessuno dei due anni del biennio precedente si è realizzato un reddito imponibile, allora viene applicata l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

Infine, il regime di tassazione separata decade, ex art. 182, comma 2, nel caso la liquidazione si protragga per più di tre esercizi, compreso quello iniziale, e nel caso in cui venga omessa la presentazione del bilancio finale di liquidazione. In questi casi, i redditi determinati durante la liquidazione, benché già tassati separatamente secondo le suddette disposizioni agli artt. 17 e 21 del Tuir, sono considerati definitivi e ai fini Irpef concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi d'imposta di competenza⁶⁸.

1.5.2.4 Società di capitali

Anche per le società soggette all'Ires, occorre distinguere tra i tre casi già individuati per le imprese individuali e per le società di persone:

1. Se la procedura termina entro lo scadere del periodo d'imposta in cui è iniziata, il reddito netto è determinato nel bilancio finale di liquidazione, che deve essere redatto anche dai soggetti di cui all'art. 66 del Tuir.
2. Se la liquidazione si trascina oltre l'esercizio in cui è stata deliberata ma non oltre il quinto anno, compreso quello iniziale, l'intero periodo liquidativo è considerato, in base al principio dell'unitarietà, come unico periodo d'imposta ai fini Ires. Il Codice Civile non prevede a carico delle società di capitali in liquidazione volontaria l'obbligo di redazione dei bilanci intermedi, ma la sussistenza di tale obbligo, già previsto nel vecchio codice commerciale, affermata dalla prassi⁶⁹. Le società in oggetto sono quindi tenute alla redazione di bilanci intermedi, redatti in via provvisoria per determinare i risultati reddituali relativi ai periodi intermedi, e del bilancio finale di liquidazione, attraverso il quale si procede alle operazioni di conguaglio tra le imposte determinate e versate provvisoriamente sulla base dei bilanci intermedi e le imposte invece dovute in via definitiva, relative all'intera fase liquidatoria, individuate sulla base del bilancio finale.

⁶⁸A riguardo, si sono espressi FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5870.

⁶⁹Cfr. circolare 19 maggio 2000, n. 101/E

3. Qualora la procedura si protragga per più di cinque periodi d'imposta, incluso l'iniziale, o in caso di mancata presentazione del bilancio finale di liquidazione, i redditi determinati dai bilanci intermedi acquistano definitività, causando la conseguente perdita della facoltà di effettuare il conguaglio sopra esplicito. L'ultimo periodo del terzo comma dell'art. 182 del testo unico chiarisce infine che i redditi compresi nelle somme percepite o nei beni ricevuti dai soci, ancorché già tassati separatamente ex artt. 17 e 21, concorrono alla formazione del reddito complessivo ai fini Irpef nei periodi di competenza⁷⁰.

1.5.2.5 Gestione delle perdite in liquidazione

Per trattare il tema della gestione delle perdite durante la liquidazione, occorre distinguere se esse siano conseguite nei periodi precedenti la messa in liquidazione ovvero se risalgano alla fase della procedura stessa e fra imprese individuali e società di persone da un lato e società di capitali dall'altro.

Per le imprese individuali e le società di persone, le perdite ante liquidazione non vengono affrontate espressamente dal legislatore; a riguardo si può dire però che si verifica uno spostamento delle perdite dalla sfera patrimoniale della società a quella esterna dell'imprenditore o dei soci e quindi, nel caso delle società di persone, esse vengono imputate a ciascun socio nella proporzione stabilita dall'art. 5 del Tuir, in funzione del principio di trasparenza; nel caso degli imprenditori individuali, le perdite vengono portate a compensare eventuali ulteriori redditi della stessa specie⁷¹.

Per quanto riguarda le perdite realizzate in sede di liquidazione, il secondo comma dell'art. 182 si chiude disponendo che, se la procedura si chiude con una perdita, si applica l'art. 8 dello stesso testo unico. Da tale norma si evince il principio, generalmente accolto, secondo il quale soltanto le perdite risultanti in sede di chiusura definitiva della liquidazione, possono essere portate a compensazione dagli imprenditori individuali o imputate ai soci pro quota per trasparenza; al contrario le perdite emergenti dai bilanci intermedi restano sospese fino al termine della fase liquidativa totale. A differenza dei redditi risultanti dagli stessi bilanci intermedi, le perdite non sono dotate di rilevanza fiscale provvisoria e possono essere "utilizzate" solo dopo il termine del procedimento⁷².

Nel caso in cui la liquidazione superi la durata di tre esercizi, non si ha una disciplina ben precisa sulle modalità di gestione delle perdite e manca a riguardo un indirizzo ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria. Come

⁷⁰Si veda a riguardo FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5871 e FALSITTA, G., *op. ult. cit.*, a p. 673.

⁷¹In questo senso FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5871.

⁷²Su tale posizione si esprimono FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5872.

detto nel paragrafo precedente, se la liquidazione si trascina oltre i tre esercizi, i redditi risultanti dai bilanci intermedi diventano definitivi e concorrono alla formazione del reddito soggetto ad Irpef dei singoli soci o dell'imprenditore per il periodo di competenza. Tenendo in considerazione quanto detto in precedenza riguardo l'irrilevanza fiscale, anche provvisoria, delle perdite, essendosi oltrepassato il triennio e non avendo la possibilità di redigere già il bilancio finale, una soluzione plausibile potrebbe essere affermare l'irrilevanza fiscale definitiva delle perdite e la conseguente impossibilità di un eventuale recupero⁷³. Opinione contraria è invece affermata da altra parte della dottrina⁷⁴, secondo la quale le perdite dovrebbero essere imputate ai soci dal periodo d'imposta in cui queste acquistano carattere definitivo; sorge a riguardo un ulteriore dubbio circa il momento che individua il passaggio dalla provvisorietà alla definitività: esso potrebbe, infatti, essere individuato nel superamento del triennio ovvero nella chiusura totale della liquidazione.

Anche nel caso in cui il soggetto che realizza la perdita sia una società di capitali, l'utilizzo delle perdite è differente a seconda che esse siano realizzate prima dell'inizio della procedura o durante la stessa.

Il comma 3 dell'art. 182 del Tuir dispone che le perdite di esercizio realizzate prima della messa in liquidazione, "non compensate nel corso di questa ai sensi dell'art. 84 sono ammesse in diminuzione in sede di conguaglio". L'art. 84 del testo unico, al primo comma consente di portare la perdita di un periodo d'imposta in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, non oltre il quinto. Qualora ne ecceda una parte, questa viene ammessa in deduzione in sede di conguaglio anche qualora il termine quinquennale dalla formazione della perdita sia scaduto, a patto però che la procedura liquidatoria si concluda entro i cinque anni e venga effettuato il conguaglio finale. Nel caso opposto, ossia se la liquidazione supera il quinquennio, la parte eccedente della perdita diventa indeducibile, data la definitività dei redditi scaturenti dagli esercizi intermedi senza possibilità di conguaglio.

In mancanza di precisi appigli normativi, si ritiene che le perdite realizzate negli esercizi della liquidazione possano essere portate in compensazione non oltre il quinto esercizio successivo alla loro realizzazione, secondo la disciplina ordinaria ex art. 84 del testo unico, trascurando il fatto che si superino i 5 periodi d'imposta a partire dall'inizio della liquidazione e che quindi decada la possibilità di effettuare il conguaglio degli esiti reddituali scaturenti dai bilanci intermedi in sede di chiusura della procedura⁷⁵.

⁷³In tal senso, si veda ancora FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5873.

⁷⁴A riguardo si sono espressi FANTOZZI, A., e LUPI, R., *Profili tributari e profili concorsuali*, in *Trattato delle società per azioni*, 1993, vol. 9, pp. 196-197.

⁷⁵A riguardo, vedasi FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5874.

1.5.2.6 Crediti d'imposta della società dopo la sua estinzione: chi è legittimato al rimborso?

Qualora la società, al momento dell'estinzione, vanti un credito d'imposta nei confronti del Fisco, essa ne mantiene il diritto di rimborso se il credito viene iscritto nel bilancio finale di liquidazione, nell'ipotesi in cui un procedimento formale abbia avuto luogo, o altrimenti nel bilancio finale della società estinta.

In detta circostanza occorre specificare quale sia il soggetto cui spetta legittimamente la riscossione del credito sociale e a riguardo l'Amministrazione finanziaria distingue due casi:

- Per le società di persone che cessano attraverso un iter di liquidazione formale⁷⁶, il diritto al rimborso spetta ai soci, proporzionalmente alla loro quota partecipativa nella società estinta, fatta salva la possibilità da parte loro di delegare detto compito ad uno solo tra essi per l'intero credito; per le società che si estinguono senza essere assoggettate a liquidazione formale⁷⁷, il rimborso è possibile a favore di un terzo o di uno tra gli ex soci, a patto che i soci presentino una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che riporti i soggetti destinatari del rimborso, le quote di partecipazione di ogni socio e la data di cessazione dell'attività. Sorge un dubbio circa l'individuazione del momento impositivo per i soci: qualora infatti la società si chiuda con parte dell'attivo rappresentato da crediti erariali e questi vengano ripartiti tra i soci, il credito deve intendersi percepito quando viene incassato effettivamente ovvero al momento dell'assegnazione? Ai fini delle imposte sui redditi, si ritiene che il momento in cui il credito è da considerarsi percepito è il momento dell'assegnazione, non rilevando quindi l'effettiva monetizzazione e quindi incasso dello stesso⁷⁸. La stessa dottrina considera anche che, qualora il rimborso non venga riconosciuto alla società dall'erario, i soci avrebbero versato imposte su somme che non hanno effettivamente ricevuto: questa particolare fattispecie viene ricondotta all'ambito dell'art. 10, primo comma, precisamente alla lettera d-bis) del testo unico delle imposte sui redditi che considera come oneri deducibili quelle somme restituite all'erogatore, se hanno concorso alla formazione del reddito in anni precedenti.
- Anche per le società di capitali, il credito iscritto nel bilancio finale di liquidazione depositato presso l'ufficio del Registro delle imprese può essere riscosso dal liquidatore, sulla base anche dei poteri e degli oneri posti a carico dello stesso dalla disciplina civilistica. Nell'ipotesi in cui il liquidatore non possa adempiere a detto compito, l'Amministrazione

⁷⁶Cfr. circolare 19 settembre 1997, n. 254/E.

⁷⁷Cfr. circolare n. 225/E del 2000.

⁷⁸Così PEZZETTA, M., *op. cit.*, a p. 1809.

finanziaria provvederà alla nomina di un curatore speciale su istanza dei soci della società cessata e a questo verrà erogato il rimborso.

1.5.2.7 Revoca della liquidazione

Il regime di liquidazione volontaria può essere revocato e la revoca ha come effetto il ritorno alla normale gestione, alla normale operatività sociale, senza comportare alcuna interruzione del periodo d'imposta e, quindi, senza il bisogno di presentare una dichiarazione autonoma. Gli effetti dal punto di vista fiscale divergono da quelli che si hanno nel caso della messa in liquidazione, nel qual caso si individuano due periodi d'imposta ben distinti.

Il ripristino dell'ordinaria attività di gestione richiede la rinuncia da parte dei soci al diritto alla ripartizione del patrimonio che avrebbe avuto luogo se la liquidazione si fosse conclusa. La ripresa della normale vita della società comporta il ritorno alla situazione giuridica precedente eliminando *ab origine* gli effetti introdotti dalla fase liquidatoria.

Conseguenze immediate sono l'acquisto da parte dei risultati reddituali dei bilanci intermedi, altrimenti provvisori, del carattere definitivo, nonché il venir meno del vantaggio apportato dal regime di tassazione separata eventualmente goduto dall'imprenditore individuale o dai soci delle società di persone. Non si procede inoltre alla redazione del bilancio finale di liquidazione.

La revoca esplica effetti anche dal punto di vista dell'utilizzo delle perdite: data la definitività dei bilanci intermedi, le società possono, nel periodo d'imposta in cui la liquidazione viene revocata, portare in compensazione degli utili eventualmente conseguiti le perdite realizzate negli esercizi precedenti, sia che esse siano prodotte nel periodo di liquidazione sia nel normale svolgimento dell'attività. Per l'individuazione del limite di 5 esercizi ai fini della riportabilità delle perdite, non è possibile conteggiare l'intera fase liquidatoria (dalla messa in liquidazione fino alla revoca) come unico periodo d'imposta poiché, come detto, i periodi intermedi diventano definitivi e si ripristina la loro naturale autonomia.

1.5.2.8 Altri effetti della messa in liquidazione: trasparenza fiscale e consolidato nazionale

Esaminiamo infine le conseguenze che la messa in liquidazione può avere sui regimi di tassazione previsti dal Tuir relativi all'opzione per la trasparenza fiscale delle società di capitali e al regime del consolidato nazionale.

Anche le società di capitali hanno la facoltà, prevista dall'art. 115 del Tuir, di avvalersi del regime di tassazione per trasparenza, irrevocabile per tre esercizi sociali ed eventualmente rinnovabile. L'opzione dell'art. 115 è applicabile solo a società di capitali partecipate da altre società di capitali "con una

percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale, richiamata dall'art. 2346 del c.c., e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento" e dispone che il reddito imponibile realizzato da tali società partecipate siano imputati a ciascun socio, indipendente dall'effettiva percezione e proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. L'imputazione dei redditi per trasparenza avviene nei periodi d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della partecipata⁷⁹.

La messa in liquidazione non ha alcun effetto sull'efficacia dell'opzione per la trasparenza fiscale delle società di capitali: derogando al terzo comma dell'art. 182 del testo unico, però, i redditi o le perdite realizzate in ogni esercizio intermedio sono da ritenere definitivi a prescindere da quale che sia la durata della procedura di liquidazione e decade quindi la possibilità di effettuare il conguaglio finale di detti risultati, dato che essi concorrono a formare il reddito imponibile in capo ai soci nei rispettivi periodi d'imposta, soggetto a tassazione a titolo definitivo.

La stessa disciplina è applicata anche all'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria, cioè alle società a responsabilità limitata che rispettino determinate soglie ex art.116 del Tuir.

Anche con riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 117 e ss. riguardante il consolidato nazionale⁸⁰, la messa in liquidazione non implica l'interruzione del regime di tassazione di gruppo, sia nei confronti della consolidante sia in quelli della consolidata⁸¹. Nel caso in cui la consolidata venga posta in liquidazione e la procedura si chiuda entro l'esercizio in cui è iniziata, la società liquidata dovrà trasmettere alla consolidante il risultato dell'intero esercizio dato dalla somma algebrica dei risultati della porzione di periodo ante liquidazione e del periodo di liquidazione⁸². Nell'ipotesi, invece, in cui la liquidazione si protragga per più esercizi, i risultati intermedi sono considerati definitivi, in deroga ancora all'art. 182, comma 3, a prescindere dalla durata complessiva della procedura. Infine il reddito risultante al momento dello scioglimento della società viene inglobato nella formazione dell'imponibile del gruppo.

⁷⁹A riguardo, si veda l'art. 115, terzo comma del Tuir. Nella dottrina si esprimono a proposito FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5876.

⁸⁰Cfr. FORNERO, L., e RIVETTI, P., *op. cit.*, a p. 5877.

⁸¹L'art. 11, comma 7 del D.M. 9 giugno 2004 sulle disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, detta espressamente che "la liquidazione volontaria della consolidante o della consolidata non interrompe la tassazione di gruppo".

⁸²Si veda in tal caso il rinvio dell'art. 12, comma 1, lettera c) relativo alla liquidazione volontaria effettuata in corso d'esercizio, alla lettera a) dello stesso comma dettante la disciplina degli effetti di un'operazione di fusione sul regime del consolidato nazionale.

1.5.2.9 La fattispecie dell'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

Affrontando il tema della liquidazione volontaria, si presume che essa termini generalmente *in bonis*; questo però non accade in assoluto e, proprio alle eccezioni a tale regola, si applica la norma dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, i cui contenuti sono già stati approfonditi in precedenza.

Oltre alle responsabilità già studiate, cioè quella in capo ai liquidatori per la soddisfazione di crediti di ordine inferiore a quelli tributari e per i mancati accantonamenti - per oneri strumentali rispetto a quello principale di pagamento del debito tributario con le attività della liquidazione - , quella in capo agli amministratori dipendente dal compimento di operazioni di liquidazione o da occultamento di attività sociali, e quella dei soci limitatamente ai beni o al denaro ricevuti in assegnazione dagli amministratori o dai liquidatori, la disposizione dell'art. 36 rileva nel caso in cui la liquidazione termini senza che si sia tenuto conto di accertamenti tributari o altri rapporti in corso che potrebbero avere l'effetto di dar luogo a atti di riscossione, successivi all'estinzione della società. Il liquidatore ha dunque un compito molto delicato e spinoso: egli deve avere chiari gli impegni sociali ancora aperti, il grado di privilegio che individua la gerarchia dei debiti pendenti e la probabilità che la società non sia in grado di adempiere ai propri debiti, per gestire al meglio la procedura che gli è affidata.

1.6 Art. 36 del D.P.R.n. 602/1973 e procedure concorsuali di liquidazione

Nella sezione precedente si è detto che la disciplina di cui all'art. 36 del decreto sulla riscossione è applicabile all'ipotesi di liquidazione delle società soggette ad IRPEG (IRES) e fin qui si è analizzata la fattispecie della liquidazione volontaria. Sorge spontaneo il quesito se la norma in oggetto possa essere estesa anche alle liquidazioni che si svolgono attraverso procedure concorsuali.

L'applicazione concreta dell'istituto in esame viene esclusa sia dall'Amministrazione finanziaria e sia dalla dottrina in accordo⁸³, se il soggetto preposto alla fase di liquidazione ricopre la carica di pubblico ufficiale, nominato per svolgere determinate funzioni in base alle direttive dell'autorità competente che vigila sulla procedura. Tali soggetti, tra cui il curatore fallimentare, il liquidatore giudiziale nell'ambito del concordato preventivo ed il commissario

⁸³Sul punto, vedasi MONTI, A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti sostanziali dell'istituto*, op. cit., a p. 58-59. In giurisprudenza, cfr. Cass. 18 dicembre 1978, n. 6042, in *Giur. comm.*, 1980, II, p. 210.

liquidatore nella liquidazione coatta amministrativa, non si considerano quindi soggetti alla responsabilità che grava sui liquidatori volontari ex primo comma dell'art 36. Tale conclusione è avvalorata anche dalla grande diversità che esiste tra le figure elencate e quella del liquidatore volontario e dalla distinzione anche di ordine testuale ⁸⁴.

Portando un esempio particolare, nel caso di concordato preventivo con cessione dei beni, la liquidazione concorsuale è svolta ad opera di uno o più liquidatori e da un comitato di 3 o 5 creditori, che assistano alla liquidazione, tutti nominati dal tribunale, ex art. 182 della legge fallimentare⁸⁵. Anche in questo caso la responsabilità attribuita ai liquidatori ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n.602/1973, non è applicabile dato che i liquidatori nominati dal tribunale nell'ambito del concordato sono da ritenersi più come mandatari dei creditori che come rappresentanti della società-soggetto passivo⁸⁶.

Conclusa questa prima analisi iniziale e contestualizzazione dei contenuti della disposizione oggetto dell'opera, nel prossimo capitolo si procederà ad un approfondimento sulla natura delle responsabilità previste dall'art. 36, ponendo particolare attenzione sull'annoso dibattito proposto in dottrina circa il loro carattere civilistico o fiscale, contrattuale o extracontrattuale e sul rapporto in essere tra le varie figure di responsabilità contemplate nella norma in esame.

⁸⁴Si veda ad esempio l'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998 sulle dichiarazioni nei casi di liquidazione, dove al primo comma viene contemplato il caso della liquidazione volontaria, mentre il quarto comma fa riferimento al fallimento e alla liquidazione coatta amministrativa.

⁸⁵Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267.

⁸⁶A riguardo, vedasi MONTI, A., *op. ult. cit.*, a p. 59.

Capitolo 2

Le responsabilità in capo a liquidatori, amministratori e soci

La norma dell'art. 36, come detto, ha la funzione principale di disciplinare precise e rilevanti fattispecie di responsabilità in capo ai soggetti in essa contemplati. Essa infatti sancisce che liquidatori ed amministratori rispondano in proprio del pagamento delle imposte dovute dalla società, nel caso si verificano i determinati presupposti, ormai largamente esposti. La parte della norma che affronta aspetti diversi da quelli strettamente attinenti la responsabilità dei soggetti, pure se necessaria anch'essa alla comprensione della norma, riveste un'importanza secondaria rispetto alla tematica della responsabilità e non ha dato luogo alla nascita di dubbi e discussioni interpretative¹.

Al contrario, già nel vigore dell'art. 45 del R.D. 17 settembre 1931, n. 1608, era sorto un dibattito in dottrina circa la natura della responsabilità oggetto della norma: il quesito era se la responsabilità dei liquidatori, sancita appunto dalla norma, avesse natura civilistica o fiscale. Il dibattito divideva la dottrina: parte di questa affermava che essa dovesse ritenersi soggetta allo stesso regolamento di ogni altra obbligazione tributaria², essendo sancita in una norma tributaria, mentre un'altra parte sosteneva l'opinione opposta, ossia che essa avesse natura civilistica³.

L'esigenza di trovare una soluzione a tale dubbio rispondeva primariamente al bisogno di definire quale fosse l'iter procedimentale da intraprendere per l'accertamento della responsabilità e per procedere nei confronti del liquidatore.

¹In tal senso MONTI, A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/73: gli aspetti procedurali dell'istituto*, in *Rass. Trib.*, 1984, pp. 17 e ss., a p.17.

²In tal senso GIANNINI, A. D., *Istituzioni di diritto tributario* 8, 1960, Giuffrè, a p. 88.

³Così TESAURO, F., *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1977, I, pp. 428 e ss, a p. 431.

Da una parte, la tesi del carattere fiscale della responsabilità trovava il suo fondamento sul fatto che l'accertamento della stessa spettasse all'Amministrazione finanziaria nell'ambito dei poteri di autotutela da questa esercitabili; dall'altra, l'interpretazione opposta portava al riconoscimento in capo all'autorità giudiziaria ordinaria della competenza ai fini in esame, dato che alla responsabilità in oggetto era attribuita natura di sanzione scaturente dalla commissione di un comportamento colposo, e dalla preoccupazione di preservare i diritti di difesa del liquidatore, che si temeva non sarebbero stati adeguatamente tutelati nel caso in cui l'accertamento fosse condotto dall'amministrazione finanziaria.

Prima della riforma tributaria che ha introdotto la disciplina di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, ai tempi dei primi dibattiti sulla questione, mancava il riferimento esplicito previsto in seguito dal quinto comma della nuova disposizione, che ha individuato l'organo competente all'accertamento della responsabilità nell'Agenzia delle Entrate, e che ha ricondotto l'iter accertativo al procedimento seguito solitamente in ambito tributario per l'accertamento definitivo dei crediti d'imposta.

L'esplicita previsione del quinto comma rappresentava la teoria già diffusa nella prassi prima della riforma tributaria e risolveva le dispute dottrinali, concludendo che accertamento e riscossione a carico di liquidatori ed amministratori fossero da considerare come procedure amministrative e quindi ricadessero nella sfera di competenza dell'Ufficio delle imposte.

Trovata una soluzione per l'aspetto procedimentale della problematica, restava comunque aperto il dibattito circa la natura del contenuto sostanziale della disposizione: nonostante la *sedes materiae* fosse una normativa fiscale compresa nel decreto sulla riscossione, tipicamente attinente la materia tributaria, la dottrina si chiedeva se i tratti della responsabilità in esame fossero riconducibili a quelli delle analoghe figure civilistiche e quindi se la responsabilità ex art. 36 del decreto fiscale potesse essere interpretata come responsabilità per danno ai sensi della disciplina dettata dal Codice Civile⁴.

La stessa dottrina afferma che anche tale quesito trovò una possibile soluzione nell'evoluzione legislativa già anteriormente all'introduzione dell'art. 36: infatti, se l'art. 14 del R.D. n. 360/1929 sanciva solamente che i liquidatori erano responsabili in proprio delle imposte dovute dalle società in seguito ai risultati della liquidazione, l'art. 45 del R.D. n. 1108/1931 sottolineava più chiaramente che la responsabilità in oggetto sussisteva solo nell'ipotesi in cui residuassero attività e nei limiti di queste, e sanciva dunque che la "pretesa di risarcimento del danno" da parte dell'autorità amministrativa a scapito del liquidatore, non potesse allargarsi fino all'intera somma dovuta dalla società, trascurando quale fosse stato l'esito della liquidazione.

⁴Vedasi a riguardo MONTI, A., *op. cit.*, a p. 18.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione e il Consiglio di Stato⁵spiegarono che il liquidatore non poteva essere trattato dal punto di vista sostanziale come la figura di responsabile o sostituto d'imposta dell'ordinamento tributario: egli non è "un mero sostituto del titolare dell'imposta", ma "è tenuto a pagare in proprio le imposte accertate a carico della società quando da questa non siano per qualsiasi motivo corrisposte". Allo stesso modo egli "non è un responsabile in solido", ma "un soggetto responsabile per fatto doloso o colposo come risulta anche dai precedenti dell'art. 45 del R.D. n. 1608" e quindi la responsabilità in capo ad esso è da considerarsi soggetta alla disciplina del Codice Civile in merito alla responsabilità per danno.

La stessa interpretazione fu accolta anche nel vigore del successivo art. 265 del testo unico del 1958 e viene riproposta con maggior vigore e fondamento alla luce dell'art. 36 del decreto sulla riscossione, frutto ultimo dell'evoluzione dell'istituto in esame. Esso dispone che la responsabilità a carico dei liquidatori (e degli amministratori, per effetto dell'estensione sancita dal secondo e quarto comma) è commisurata "all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti": tale espressione potrebbe essere intesa nel senso che l'obbligazione al pagamento delle imposte sociali nasce in capo ai liquidatori solo se esistono attività da liquidare e limitatamente al valore di queste, e conseguentemente la sanzione che scaturisce dall'inadempimento di detto obbligo è limitata al danno effettivamente arrecato al Fisco.

Anche in forza della più recente normativa, si può concludere che la tesi supportata dalla Cassazione in precedenza, in base alla quale il processo di accertamento della responsabilità in capo ai liquidatori e agli amministratori ha carattere tributario dal punto di vista formale o procedimentale, mentre dal punto di vista sostanziale esso è da ricondurre all'ambito civilistico, sembra corretta.

Nonostante tali interpretazioni giurisprudenziali e l'innovazione apportata dal sicuramente più chiaro e dettagliato articolo 36, e in particolare dal suo quinto comma, i dubbi sul carattere reale delle responsabilità oggetto della disposizione sono rimasti vivi tra la dottrina⁶.

⁵Si veda parere del 14 Ottobre 1956, n. 348, in MONTI, A., *op. cit.*, a pag. 19, nota (7).

⁶La quasi totalità delle opinioni dottrinali più recenti in materia continua a sollevare la discussione in parola. Si veda, per tutti, BUSCEMA, A., *La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 2008, n. 45 (1), pp. 8109 e ss., a p. 8111.

2.1 Le opinioni dottrinali: natura fiscale o civilistica?

Il confronto degli autori sull'argomento sopra esposto è stato molto intenso: la dottrina espressasi a riguardo, si è divisa fra i due poli, quello a favore del carattere fiscale della responsabilità di liquidatori ed amministratori ex art. 36 e quello opposto a favore della natura civilistica della stessa.

Alcuni autori⁷ propendono per una semplice analisi dell'argomento, esprimendosi a favore del carattere fiscale dell'istituto, basandosi sul palese presupposto che la disposizione sia inglobata in una norma tributaria. La collocazione dell'art. 36 in una *sedes* fiscale risulta dunque sufficiente per tali autori per la risoluzione del problema.

Tale posizione sembra, a parere di chi scrive, fortemente limitativa e facilmente criticabile, alla luce anche del moderno approccio della dottrina tributaria che prevede la possibilità, nell'interpretazione delle disposizioni, di incrociare tra loro norme e concetti di altri rami dell'ordinamento giuridico. Non sembra quindi condivisibile questo primo filone di pensiero, secondo il quale, essendo l'art. 36 collocato nel decreto sulla riscossione, ambito prettamente tributario, non sia possibile applicare ad esso norme e principi del ramo civilistico.

Altra dottrina⁸, richiamando teorie di autori precedenti, afferma che il diritto tributario non inventa nulla, ma sfrutta principi e concetti di altri ambiti, adattandoli, anche derogandovi, alle proprie finalità. Il legislatore tributario ha quindi tre possibilità di comportamento nei confronti della disciplina dettata dal Codice Civile: egli può usufruire dei concetti civilistici nella loro totalità ovvero può sfruttarne in parte, modificandoli per adeguarli alla materia tributaria, oppure ancora può trascurarli completamente. Quindi può essere condivisibile l'individuazione della natura fiscale della norma con riferimento esclusivo al contesto in cui essa è inserita, ma dopo quanto detto, non è invece condivisibile riconoscerne il carattere fiscale se si guarda all'art. 36 nella sua interezza e quindi anche dal punto di vista sostanziale: per questo è necessario indagare i possibili collegamenti e richiami con altri rami del sistema giuridico.

Contraria alle posizioni sopra menzionate è invece altra parte della dottrina che sostiene l'opposta tesi civilistica, tesi secondo cui la responsabilità di liquidatori ed amministratori sorge non in conseguenza dell'esistenza di un rapporto tra tali soggetti ed il bene oggetto del tributo, ma come effetto di un comportamento doloso o colposo⁹ messo in atto dagli stessi soggetti. Fondando

⁷Tra questi GIANNINI, A. D., *op. cit.*, a p. 88.

⁸In tal senso si veda DE MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 2006, Giuffrè, a p. 196.

⁹L'art. 43, c.p., detta le definizioni di dolo e colpa ed, in particolare, definisce il primo

la responsabilità in esame solo sul compimento di un atto doloso o colposo, trascurando l'aspetto della relazione tra soggetto e bene oggetto del tributo, tale dottrina distanzia l'istituto dell'art. 36 da quello del responsabile d'imposta, ex ultimo comma dell'art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹⁰.

L'art. 64 dispone che la figura delineata sia obbligata solo per fatti o situazioni riferibili ad altri soggetti, sancendo quindi l'alienità del debito¹¹ rispetto al responsabile. La responsabilità sancita dall'art. 36 è invece attribuibile ai liquidatori ed amministratori in seguito al compimento di un fatto proprio.

Tra coloro che accettano la teoria civilistica, alcuni autori non vogliono però abbandonare la natura fiscale della disposizione: ad esempio v'è chi osserva che la responsabilità ex art. 36 del decreto sulla riscossione "non darebbe vita ad una forma di coobbligazione solidale in ordine al pagamento del debito di imposta, bensì ad un'autonoma obbligazione risarcitoria, di natura civilistica, traente origine dall'illecita destinazione delle attività della liquidazione in spregio dei diritti dell'erario; ancorché tale obbligazione risarcitoria sia dipendente dall'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo al soggetto passivo d'imposta"¹². Tale approccio civilistico è idoneo a cogliere il "titolo giustificati-

come "l'evento dannoso o pericoloso (...) dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione"; la colpa invece si definisce come la situazione nella quale l'evento, "anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline". Per dolo si intende quindi la volontaria violazione di un precetto di legge e la volontà precisa di commettere un determinato fatto vietato dall'ordinamento; la colpa si caratterizza invece per l'omessa attenzione e diligenza richiesta da parte dell'agente nel calcolare i possibili effetti delle sue azioni. Affinché si possa parlare di colpa, il combinato disposto degli artt. 42 e 43 del c.p. richiede innanzitutto un'azione o omissione da parte dell'agente, commessa con "coscienza e volontà": il concorso della volontà rappresenta la linea di limite fra fatto colposo, punito dal sistema giuridico, e quello incolpevole, non punito. Il profilo della volontà non esaurisce però i requisiti della colpa: occorre in aggiunta che il fatto sia dovuto a negligenza, imprudenza o imperizia dell'agente o all'inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline. La negligenza si esprime nella trascuratezza e mancanza di attenzione da parte dell'agente, l'imprudenza nell'avventatezza o nell'insufficiente valutazione della cautela dovuta, l'imperizia nell'inosservanza delle regole tecniche proprie di una determinata professione o dall'inadeguatezza della preparazione dell'agente. Su questi aspetti si rinvia a IUDICA, G., e ZATTI, P., *Linguaggio e regole del diritto privato*, 2004, CEDAM, V ed., a p. 451 e ss.

¹⁰Il responsabile d'imposta, così come dispone l'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973, è colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa".

¹¹L'alienità del debito deve però intendersi come estraneità del responsabile d'imposta alla fattispecie in virtù della quale il debito nasce, e non invece come estraneità al debito, poiché questo gli viene imposto come proprio, subentrando nel rapporto tra soggetto passivo e Fisco.

¹²Cfr. MICCINESI, M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto Commerciale*, Vol. XIV, Torino, 1997, p. 453.

vo della responsabilità dei liquidatori (l'illecita destinazione delle attività alla liquidazione)", ma nulla toglie che la fonte della stessa resti una norma fiscale e che, quindi, la responsabilità si presenti in realtà come una coobbligazione solidale dipendente che ha per oggetto il debito d'imposta, di cui rispondono limitatamente a quanto disposto dalla norma stessa, i liquidatori.

L'espressa previsione della norma che la responsabilità sia regolata secondo le modalità e con gli strumenti propri della responsabilità d'imposta, tra cui anche la competenza della giurisdizione delle commissioni tributarie, viene portata da questa dottrina a conferma della propria tesi. Infine l'autore afferma che la limitazione della responsabilità ex art. 36 ai casi di dolo o colpa grave sancita dalla giurisprudenza, non discredita la sua teoria, poiché trattasi di "limiti direttamente estrapolabili dalla interpretazione della norma tributaria, alla luce del suo fondamento giustificativo e dunque senza bisogno di ricorrere alla disciplina della responsabilità aquiliana ex art. 2043 c.c.¹³".

L'errore in cui incorre questo autore, a parere di chi scrive, è quello di riconoscere l'oggetto dell'obbligazione nel solo debito d'imposta, mentre la responsabilità ex art. 36 si origina - come spiegato nel primo capitolo - qualora i soggetti preposti alla liquidazione distruggano l'attivo della società dal fine del pagamento delle imposte per scopi differenti, e non scaturisce invece dall'inadempimento del debito fiscale. Il debito d'imposta fissa solo il limite della somma che l'erario può esigere a risarcimento del danno arrecatogli.

Anche l'assunzione della solidarietà tra la società e i soggetti rappresentanti contemplati dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 viene ritenuta erronea poiché, mentre l'obbligazione in capo alla società ha ad oggetto il debito d'imposta, l'obbligazione che si forma in capo a liquidatori ed amministratori ha per oggetto la commissione di un fatto proprio, concetto chiaramente sancito dal legislatore nella norma in oggetto in cui si dice che "i liquidatori rispondono in proprio del pagamento delle imposte" e poi allargato agli amministratori dai commi secondo e quarto.

Altra dottrina¹⁴, poi, discute il rapporto tra obbligazione tributaria ex art. 36 e codice civile per definire se la fattispecie prevista dalla norma tributaria introduca una responsabilità fiscale o civilistica.

La norma può essere letta in più modi rispetto alla disciplina del Codice Civile che regola oneri e responsabilità dei liquidatori. Se si guarda alla fonte della responsabilità, due sono le possibili considerazioni: la prima, partendo dal fatto che la fattispecie che la crea è inserita in un contesto tributario, considera la responsabilità soggetta esclusivamente alla disciplina di questo

¹³L'art. 2043 c.c., cui MICCINESI, *op. cit.*, a p. 453, fa riferimento, attiene il risarcimento da fatto illecito e dispone che "qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona a altri un danno ingiuto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno".

¹⁴Cfr. FREGNI, M.C., *Obbligazione tributaria e Codice Civile*, Giappichelli, 1998, p. 93 e ss.

ramo dell'ordinamento; la seconda invece ritiene la fattispecie dell'art. 36 come un'applicazione particolare di una più generale normativa del Codice Civile.

Se invece si considerano gli effetti, secondo l'interpretazione in parola si possono individuare due possibili letture: guardando al testo letterale della legge, l'oggetto della responsabilità dovrebbe individuarsi nel debito d'imposta e quindi i liquidatori sarebbero corresponsabili solidali con la società-soggetto passivo principale¹⁵; attraverso un'interpretazione meno legata all'aspetto letterale della norma, invece, si può riconoscere che il debito d'imposta rileva solo ai fini della determinazione della misura della responsabilità, che invece risulta basata su un'obbligazione di risarcimento, e quindi di natura civilistica. In questo secondo scenario, la responsabilità si forma a partire dal realizzarsi di una fattispecie illecita, cioè dalla destinazione delle attività della liquidazione ad altri fini diversi dal pagamento dei debiti d'imposta dovuti dalla società, con il conseguente danno a scapito dell'erario. Sorgono così due obbligazioni ben distinte ad autonome tra loro: quella in capo a liquidatori ed amministratori di stampo civilistico e quella della società di carattere tributario. L'obbligazione tributaria rappresenta dunque solo il presupposto di fatto, cui poi si collega la nascita della responsabilità dei soggetti rappresentanti, nel caso in cui questi abbiano realizzato gli atti di cui all'art. 36.

Secondo l'interpretazione in parola gli elementi che sorreggono le due ipotesi testè richiamate sono i seguenti: a favore della teoria civilistica è la considerazione che la responsabilità di liquidatori ed amministratori non deriva dal verificarsi di un presupposto d'imposta, ovvero dall'espressione di capacità contributiva, bensì da un comportamento illecito, e mira proprio a sanzionare questo atto illecito. La responsabilità quindi si concretizza in un obbligo risarcitorio. Tali considerazioni riguardano, però, "la ratio della norma, non il suo contenuto", che invece è totalmente disposto dalla legge tributaria "senza lacune che rendano necessarie operazioni integrative, e senza richiami, né impliciti né espliciti al Codice Civile"¹⁶.

La disposizione fissata dall'art. 36, incorporata in un decreto tributario, detta in maniera autonoma e "completa" sia la fattispecie sia gli effetti della responsabilità che grava in capo a liquidatori ed amministratori, i quali, tenendo determinati comportamenti, pregiudicano i diritti del Fisco.

La dottrina in parola, dopo aver richiamato i fattori a supporto dell'una e dell'altra ricostruzione, ritiene "prive di fondamento" le teorie che interpretano la norma dell'art. 36 operando una sovrapposizione della disciplina fiscale e di quella civilistica, ovvero integrando la prima con elementi ricavati dal Codice

¹⁵La tesi della responsabilità fiscale con oggetto il debito d'imposta richiama fortemente l'impostaione del MICCINESI, *op. cit.*, a pp. 452-453.

¹⁶Vedasi ancora FREGNI, M.C., *op. cit.*, a pp. 95-96.

Civile, o quelle che considerano il carattere della responsabilità come civilistica e quindi risarcitoria, quando invece, sempre secondo detta dottrina, è indubbio che essa abbia certamente come oggetto il debito fiscale. Si aggiunge che, in sede di interpretazione dell'art. 36, non è necessario il dolo o la colpa richiesti nella normativa civilistica dall'art. 2043 c.c..

L'autrice si schiera dunque a favore della tesi fiscale affermando che l'istituto è "compiutamente disciplinato dal diritto [fiscale] sia per quanto riguarda la fattispecie, sia per quanto riguarda gli effetti ed, infine, in ordine alle sue modalità di attuazione¹⁷". Pure la responsabilità nascente in capo a soci e associati ex art. 36 sono interamente regolate dalla norma tributaria, la quale regola anche i modi di accertamento e di attuazione delle stesse responsabilità. Il comma cinque dispone che esse siano oggetto dello stesso procedimento usato nei confronti dei debiti d'imposta e, conseguentemente, che il ruolo emesso verso il liquidatore in mancanza di un precedente avviso di accertamento.

Giungendo a tale soluzione, la dottrina in parola esclude chiaramente alcun riferimento alla normativa del Codice Civile e precisa che la responsabilità sancita dall'articolo in esame non può essere ricondotta alla generale previsione ex art. 2043 c.c.. L'autrice fa parte dunque nel filone di pensiero che sostiene che la responsabilità dei liquidatori ha il suo fondamento nella legge fiscale e che l'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 sia una norma a sé, di natura speciale, che deroga alla previsione dell'art. 2043 c.c. e che prescinde dal dolo o dalla colpa. Il rapporto giuridico che obbliga il liquidatore o l'amministratore a pagare le imposte non versate dalla società è un'obbligazione ex lege secondo gli artt. 1176 e 1218 c.c.¹⁸ che si origina da dati oggettivi -cioè la presenza di attività nel patrimonio sociale in liquidazione e la distrazione delle stesse a scopi diversi dal pagamento delle imposte- e non è fondato quindi sui criteri di dolo o colpa.

Infine, per la stessa dottrina non è da ammettere l'applicabilità da parte del Fisco della norma civilistica ad integrazione di quella tributaria, in quanto la seconda supplisce quella dettata dal Codice Civile¹⁹.

Fra gli autori che sostengono la tesi civilistica v'è chi ²⁰ afferma che l'obbligazione "nasce da un illecito", ne è la sanzione ed ha quindi una funzione risarcitoria. "Non è dunque un'obbligazione tributaria in senso tecnico, sebbene le sue vicende (costituzione, estinzione, ecc.) seguono forma tributarie". Si tratta

¹⁷Cfr. FREGNI, M.C., *op. cit.*, a p. 96.

¹⁸L'art. 1176 c.c. dispone che "nell'adempiere l'obbligazione, il liquidatore deve usare la diligenza del buon padre di famiglia" e l'art. 1218 sancisce la responsabilità del debitore, il quale, se "non esegue esattamente la prestazione dovuta, è tenuto al risarcimento del danno, se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile".

¹⁹In tal senso ancora FREGNI, M.C., *op. cit.*, a p. 97.

²⁰Cfr. TESAURO, F. *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1977, I, p. 428 1 ss.

quindi di una responsabilità di natura civilistica, per la quale vengono utilizzati gli strumenti di accertamento e riscossione usati per le obbligazioni tributarie. In aggiunta, l'autore afferma che la responsabilità in oggetto rientrerebbe nell'ambito della responsabilità aquiliana, presupponendo un comportamento doloso o colposo.

Altri autori²¹ criticano tale teoria sostenendo non sia ammissibile accettare il richiamo alla natura civilistica, senza però accettare l'intera disciplina riguardante l'istituto in oggetto, soprattutto scrivendo nel vigore dell'attuale articolo 36 del D.P.R. n. 602/73.

Secondo tale impostazione, il testo dell'articolo definisce precisamente il presupposto da cui ha origine la responsabilità e si può affermare che si tratti di un fatto idoneo a produrre l'obbligazione²² e non invece di un fatto illecito "generico".²³

La dottrina in parola nega quindi il riferimento alla tipologia di obbligazioni nascenti da fatto illecito a favore della categoria di obbligazione derivanti da ogni fatto o atto idoneo a produrle in conformità con l'ordinamento giuridico perché, mentre nel primo caso è il giudice a dover decidere sul danno e sul-

²¹Si veda BUSCEMA, A., *La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi*, in *Il fisco*, n. 45 (1), 2008.

²²Così si esprime BUSCEMA, A., *op. cit.*, a p. 8114.

²³Riferendosi all'art. 1173 c.c. sulle fonti delle obbligazioni, cioè gli atti o i fatti dai quali l'obbligazione trae origine, queste possono essere raggruppate in tre modi diversi: esistono le obbligazioni che derivano da contratto, quelle che derivano da fatto illecito e quelle derivanti, invece, da un atto o fatto idoneo a produrle in conformità con l'ordinamento giuridico. Sebbene l'art. 1173 c.c. le considera in modo disgiunto, le obbligazioni possono sorgere dal concorso di più fonti: un esempio è l'obbligazione del contraente inadempiente, tenuto al risarcimento del danno causato con il proprio inadempimento, che può essere ricondotta al primo gruppo di obbligazioni da contratto, ma tale obbligazione non nascerebbe se non intervenisse il fatto giuridico dell'inadempimento. I codici dell'Ottocento riconoscevano anche un'altra categoria di fonti delle obbligazioni, le obbligazioni ex lege. Tale categoria è scomparsa nell'attuale ordinamento, riconoscendo l'art. 1173 c.c. tra le fonti, solo atti e fatti che vengono resi idonei a produrre obbligazioni dal sistema giuridico. Cfr. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, Cedam, 1999, tomo I, a p. 32, il quale afferma che "la legge non produce obbligazioni se non con la mediazione di atti o fatti giuridici: sono questi, dunque, la fonte delle obbligazioni". Nonostante l'esclusione dall'ordinamento giuridico, l'obbligazione ex lege viene ancora utilizzata e sostenuta dalla dottrina. In generale in questa categoria vengono fatte rientrare le obbligazioni che nascono contro o indipendentemente dalla volontà dell'obbligato: in realtà, ad eccezione delle obbligazioni da contratto o da promessa unilaterale, tutte le obbligazioni nascono contro o indipendentemente dalla volontà di quest'ultimo e quindi, sembra proprio che l'istituto dell'obbligazione ex lege persista solo grazie alla forza della tradizione e non invece per un suo reale fondamento. Infine, occorre sottolineare che l'art. 1173 detta che "le obbligazioni derivano da [...] ogni altro atto o fatto idoneo a produrle in conformità con l'ordinamento giuridico": la norma parla di ordinamento giuridico e non invece di legge, perché la legge non costituisce la sola fonte normativa, essendo affiancata da altri strumenti normativi ai sensi dell'art. 1 delle Preleggi.

l'eventuale risarcimento, nel caso inquadrato dall'art. 36 è il legislatore stesso a definire il "fatto idoneo a produrre" l'obbligazione e quindi provvede già lui stesso alla "valutazione sull'ingiustizia del danno"²⁴.

Infine, v'è chi²⁵ riconosce che la figura del liquidatore non può essere considerata dal punto di vista sostanziale alla stregua del responsabile o sostituto d'imposta, poiché l'obbligo di rispondere per le imposte dovute dalla società esiste solo se e nei limiti in cui esistano attività da liquidare, e la riconduce alla disciplina del Codice Civile concernente la responsabilità per danno. L'autrice sottolinea l'incontestabilità del carattere civilistico della responsabilità di liquidatori ed amministratori, identificandola come responsabilità con "funzione sanzionatoria di un comportamento illecito causativo di danno", dove la sanzione è determinata nei limiti del valore del danno arrecato al Fisco. L'incontestabilità si fonda sul fatto che questa dottrina ritiene la responsabilità dei rappresentanti della società oltre che commisurata al valore del debito fiscale dovuto da questa, anche bilanciata rispetto alla presenza di attivo non ripartibile fra creditori con un diritto di credito di grado inferiore rispetto a quello dell'Erario. Non si tratta quindi di coobbligazione tributaria, ma di responsabilità per fatto proprio, come sancito dall'art. 36²⁶.

L'autrice qualifica come civilistica anche la responsabilità dei soci che trova la propria fonte nel loro indebito arricchimento²⁷ conseguente al comportamento dei liquidatori.

A parere di chi scrive, tra le teorie sopra brevemente riportate, la più convincente e coerente si appalesa essere la tesi civilistica della responsabilità di liquidatori ed amministratori, tesi avvallata anche dall'inciso dell'art. 36 "rispondono in proprio". Tale teoria sembra condivisibile inoltre anche nella parte in cui essa vincola la misura della sanzione al danno effettivo cagionato al Fisco, con riferimento alla graduazione dei crediti e all'esistenza di attivo ripartibile. Quindi, nel caso in cui non residuassero, dopo l'adempimento dei debiti sociali di grado superiore ai debiti tributari, attività sociali sufficienti al pagamento di questi, allora in capo al liquidatore non si attiverebbe nessuna responsabilità e nessun onere.

Assunto per coerenza che la responsabilità ex art. 36 del D.P.R. 602/73 è di natura civilistica e che la fonte dell'obbligo sta nei fatti previsti in essa, i quali sono quindi considerati idonei a produrre obbligazioni giuridiche, si

²⁴Cfr. BUSCEMA, A., *op. cit.*, a p. 8115.

²⁵Si veda a proposito MONTI, A., *La responsabilità nella normativa del diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, Giuffrè, Milano, 1991, a p. 44 e ss.

²⁶Cfr. MONTI, A., *op. cit.*, a p. 45.

²⁷L'art. 2041, comma 1, c.c. dispone: "Chi, senza una giusta causa, si è arricchito a danno di un'altra persona è tenuto nei limiti dell'arricchimento, a indennizzare quest'ultima della correlativa diminuzione patrimoniale".

approfondirà nel prossimo paragrafo il “tipo” della responsabilità cui vanno incontro liquidatori ed amministratori non adempiendo i loro obblighi.

2.2 Responsabilità contrattuale o extra-contrattuale?

Sostenere che la responsabilità di liquidatori ed amministratori abbia natura civilistica e quindi sia riconducibile tra le responsabilità per danno, porta a chiedersi se essa assuma natura contrattuale ovvero extracontrattuale.

Nel sistema italiano, la fonte primaria di responsabilità per danno è l'illecito civile, che consiste in un atto o fatto lesivo di un interesse protetto da una norma giuridica, il quale causi un pregiudizio per il soggetto leso²⁸. Il Codice Civile regola le due fattispecie fondamentali di illecito, previste da due diversi gruppi di norme del Libro IV: le responsabilità che derivano dall'inadempimento delle obbligazioni, regolate dagli artt. 1218 e ss, e quelle che invece nascono dalla commissione di un fatto illecito, regolate dagli artt. 2043 e ss..

Tradizionalmente, le due fattispecie vengono indicate come illecito contrattuale, fonte di responsabilità contrattuale, che nasce nell'ipotesi in cui esiste un rapporto obbligatorio tra due parti, si verifica un inadempimento imputabile al debitore e dall'inadempimento deriva un danno al creditore, e come illecito extracontrattuale, fonte di responsabilità extracontrattuale. Tali espressioni risalgono al diritto romano, in cui vigeva la distinzione tra responsabilità “da contratto” e quella “da delitto”, anche detta responsabilità aquiliana (dalla *Lex Aquilia*). Questa terminologia non è propriamente corretta poiché la responsabilità contrattuale deriva dall'inadempimento di qualsiasi obbligazione, che nasca da contratto o da altri fatti, ad esempio da fatto illecito²⁹.

La distinzione tra le due tipologie di illecito che opera il Codice Civile è importante perché, nonostante esistano molti aspetti comuni alle due discipline, vi sono anche delle importanti differenze di contenuto.

Esistono inoltre delle situazioni intermedie tra le due figure, in cui il fatto causante della responsabilità può essere ricondotto sia alla fattispecie di illecito extracontrattuale sia all'inadempimento dell'obbligazione: riferendosi a tali situazioni, dottrina e giurisprudenza³⁰ parlano di concorso o cumulo del-

²⁸Su questi aspetti si rinvia a IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 446 e ss.

²⁹Si veda ancora IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a pp. 446-447.

³⁰Cfr. Cass. 22 settembre 1983, n. 5638. Tale sentenza afferma la piena ammissibilità del “concorso di responsabilità contrattuale con la responsabilità extracontrattuale, quando si tratti di un medesimo fatto che violi contemporaneamente sia diritti che alla persona spettano indipendentemente da un contratto o da un rapporto giuridico preesistente, sia diritti che derivano da un contratto o comunque da un *vinculum iuris* già esistente, ed in tal caso la pretesa del danneggiato può trovare il suo fondamento, oltre che nel generale precetto del *neminem laedere*, anche nel contratto”.

le azioni di responsabilità contrattuale ed extracontrattuale. In questi casi, la giurisprudenza può optare alternativamente per l'azione di responsabilità contrattuale o extracontrattuale e il danneggiato potrà quindi scegliere la via più conveniente: egli non potrà accumulare le due azioni, ma potrà procedere con il secondo tipo di azione, se con la prima scelta non avrà ottenuto un determinato vantaggio³¹.

2.2.1 La responsabilità contrattuale

E' stato detto che la responsabilità contrattuale si genera quando vi è inadempimento di un'obbligazione preesistente³². Data l'esistenza di molteplicità di fonti, sia negoziali che legali, dell'obbligazione (si veda a riguardo l'art. 1173 c.c.), occorre tenere in considerazione che l'ambito della responsabilità contrattuale è molto ampio e va oltre l'inadempimento delle obbligazioni derivanti da contratto, anche se queste rappresentano la categoria più abbondante, influenzando anche la denominazione dell'istituto.

Analizzando le norme dall'art. 1218 in avanti del Codice Civile, è facile ricostruire il quadro complessivo degli effetti dell'inadempimento.

La prima conseguenza è quella sancita dall'art. 1218 c.c., ossia il risarcimento del danno, imposto al debitore che non esegua esattamente la prestazione dovuta. Per "prestazione non esatta", il legislatore intende sia il mancato o difettoso adempimento, sia il ritardo nell'adempimento: in tutte e tre le ipotesi si parla di inadempimento e tutte danno quindi origine a responsabilità per inadempimento, all'obbligo cioè di risarcire il danno causato da inadempimento mancato, difettoso o ritardato.

L'ultima ipotesi, quella del ritardo nell'adempire da parte del debitore, è affrontata negli artt. 1219-1223 c.c.. Il ritardo nell'adempimento genera la cosiddetta mora del debitore (dal latino *mōra*, *morae* che significa appunto ritardo, indugio); la mora è diversa dal semplice ritardo: essa rappresenta la situazione in cui il debitore è considerato giuridicamente inadempiente. Può non coincidere con il ritardo materiale, oppure può venire in seguito a questo o infine prodursi indipendentemente da questo. L'art. 1219 c.c. dispone che "il debitore è costituito in mora mediante intimazione o richiesta fatta per iscritto" dal creditore (mora ex persona); il secondo comma della stessa disposizione elenca tre casi in cui la mora non è necessaria: a) quando il debito deriva da fatto illecito; b) quando il debitore ha dichiarato per iscritto di non

³¹In tal senso, vedasi VISINTINI, G., *Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma: 1990, vol. 26, a p. 1.

³²Cfr. VISINTINI, G., *op. cit.*, a p. 1.

voler eseguire l'obbligazione; 3) quando è scaduto il termine, se la prestazione deve essere eseguita al domicilio del creditore³³.

L'art. 1220 prevede inoltre il caso in cui il debitore abbia offerto la prestazione dovuta, ma non possa adempiere perché il creditore non riceve la prestazione: in questo caso, salvo che il creditore non abbia rifiutato per un motivo legittimo, il debitore non può considerarsi in mora.

L'art. 1222 contempla l'inadempimento di obbligazioni negative: le norme sulla mora "non si applicano alle obbligazioni di non fare" poiché "ogni fatto compiuto in violazione di queste, costituisce di per sé inadempimento". Infatti in questo caso particolare, non c'è possibilità di distinzione fra il fatto del non adempimento e la situazione giuridica in cui il debitore viene considerato inadempiente.

Infine, gli effetti della mora sono il risarcimento dei danni provocati dal ritardato adempimento ex artt. 1218 e 1223 c.c. e il fatto che il debitore in mora debba comunque sopportare il rischio della impossibilità sopravvenuta anche per causa a lui non imputabile, salvo che egli provi che l'oggetto della prestazione - nel caso in cui l'obbligazione abbia ad oggetto la consegna di una cosa precisa - sarebbe comunque "perito presso il creditore" (art. 1221 c.c.). In aggiunta, il secondo comma dell'art. 1221 precisa che, se l'obbligazione avesse come oggetto la restituzione di una cosa illecitamente sottratta e se si realizzasse la perdita di essa da parte del creditore, il debitore non avrebbe nessuna possibilità di liberarsi "dall'obbligo di restituirne il valore³⁴".

Il secondo effetto dell'inadempimento è sancito dall'art. 2740, il quale dispone che il debitore è responsabile dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Si tratta quindi di responsabilità di natura patrimoniale che funge da garanzia generica³⁵ e che costituisce essa stessa un elemento dell'obbligazione: nel momento in cui sorge l'obbligazione, il debitore assoggetta tutti i suoi beni presenti e futuri alla possibile azione del creditore.

Il creditore, dal canto suo, per tutelare il proprio interesse, può ricorrere al giudice affinché questo disponga l'esecuzione coattiva o forzata, se il debitore non collabora. Questa azione assume diverse forme: l'espropriazione dei beni (art. 2910 c.c.), per soddisfare il credito del creditore, valida solo per le obbligazioni con oggetto il pagamento di una somma di denaro o la consegna di cose determinate solo nel genere; oppure forme di esecuzione in forma specifica, tra cui la consegna ed il rilascio forzati di una cosa determinata (art. 2930 c.c.), l'esecuzione a spese dell'obbligato di obblighi di fare ovvero la distruzione di quanto fatto in violazione di obblighi di non fare (art. 2933 c.c.).

³³Si veda sul punto IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, a p. 235 e ss.

³⁴Si rinvia a IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, a p. 237.

³⁵La garanzia generica si distingue dalle garanzie specifiche date dal debitore, come pegno e ipoteca (garanzie reali) o fideiussione (garanzie personali).

L'inadempimento ha sempre effetti negativi nella sfera del creditore. L'entità di tali effetti dipende da più elementi³⁶: in alcuni casi, infatti, il creditore dovrà procurarsi in altro modo la prestazione che non ha ottenuto del debitore; in altri casi invece, l'inadempimento può causare una serie di problematiche a catena che hanno conseguenza molto più gravose sul creditore. La questione è quindi fino a che punto i guai del creditore possano essere addossate al debitore. L'art. 1223 del Codice Civile dà la definizione di danno: "il risarcimento del danno per l'inadempimento o il ritardo deve comprendere così la perdita subita dal creditore come il mancato guadagno, in quanto ne siano conseguenza immediata e diretta". La nozione considera due forme di danno: la perdita, ma anche il mancato guadagno. Il danno risarcibile è poi individuato in base a tre criteri:

- esso deve essere conseguenza immediata e diretta del mancato adempimento (art. 1223 c.c.);
- deve essere prevedibile al tempo in cui è sorta l'obbligazione, salvo che l'inadempimento sia causato dal comportamento doloso del debitore (art. 1225 c.c.);
- infine, il creditore non deve aver concorso a cagionare il danno³⁷.

I criteri appena esposti rispondono tutti alla finalità prima del legislatore, cioè quella di limitare il risarcimento dovuto dal debitore, ai danni considerati effettivamente legati alla sua condotta, in base a ragionevoli valutazioni³⁸.

Il primo dei criteri riportati evidenzia il nesso di causalità: un qualsiasi fatto è sempre generato da una serie di altri accadimenti e forma insieme a questi una catena causale. Ogni fatto che compone la catena è quindi una concausa dell'evento finale, e quindi condizione necessaria per la sua realizzazione (*condicio sine qua non*). Tale concetto di causalità è troppo ampio per il problema in oggetto ed è proprio per porre dei limiti precisi che il legislatore all'art. 1223 c.c. richiede che il danno sia conseguenza "immediata e diretta" dell'inadempimento, che non vi siano quindi passaggi intermedi tra causa ed effetto e concorso con altri fattori causanti³⁹. Questo criterio porta però ad un'esagerata restrizione delle cause ed all'esclusione di cause forti, non contigue al danno (considerando la "catena causale"). Per individuare le cause forti

³⁶Si veda ancora IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 239.

³⁷L'art. 1227 c.c. al primo comma dispone che se il danno è collegato ad un fatto colposo del creditore, allora "il risarcimento è diminuito secondo la gravità della colpa e l'entità delle conseguenze che ne sono derivate". Il secondo comma detta invece che "il risarcimento non è dovuto per i danni che il creditore avrebbe potuto evitare usando l'ordinaria diligenza".

³⁸In tal senso, IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 239.

³⁹Cfr. IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 240.

tra tutte le concause dell'evento, occorre chiedersi se il fatto sia potenzialmente idoneo a produrre il danno che è scaturito come risultato della catena di eventi. Quindi, sulla base di questo ultimo principio, sono cause del danno finale, solo quegli eventi adeguati a produrlo secondo una legge di "normalità", cioè secondo ciò che normalmente accade⁴⁰.

Il secondo criterio specifica ulteriormente che il danno risarcibile deve essere prevedibile, non al tempo dell'inadempimento, bensì al tempo della nascita dell'obbligazione.

Il terzo, infine, regola il concorso di colpa e prevede un esonero da responsabilità del debitore nell'ipotesi in cui il creditore avrebbe potuto evitare il danno con l'ordinaria diligenza, e una diminuzione del quantum del risarcimento nel caso in cui il fatto colposo del creditore abbia concorso al danno.

Occorre, infine, fare un breve accenno all'art. 1229 che conclude il Capo dedicato all'inadempimento delle obbligazioni e riguarda l'eventuale clausola contrattuale di esonero da responsabilità in caso di adempimento⁴¹. La disposizione stabilisce la nullità di qualsiasi patto che "esclude o limita preventivamente la responsabilità del debitore per dolo o per colpa grave" o "per violazione di obblighi derivanti da norme di ordine pubblico".

2.2.2 La responsabilità extracontrattuale

La seconda fattispecie descritta nel Codice Civile è la cosiddetta responsabilità extracontrattuale, disciplinata dalle norme sul fatto illecito.

La norma fondamentale è l'art. 2043: essa dispone che "qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno". Dunque, è risarcibile il danno ingiusto e legato al fatto commesso da un nesso di causalità e la responsabilità sorge in capo a colui che ha commesso il fatto con dolo - cioè con consapevolezza e volontà - o con colpa - ossia per negligenza - a patto che fosse capace di intendere e volere⁴².

Dall'art. 2043 si ricavano gli elementi dell'illecito: gli elementi oggettivi, che riguardano il fatto e le sue conseguenze, e gli elementi soggettivi, che riguardano il soggetto responsabile.

⁴⁰Tale principio prende il nome di "causalità adeguata" e rispetta il criterio fissato dall'art. 1223 c.c. del rapporto diretto ed immediato tra causa e danno, senza però limitare eccessivamente l'idea di causalità.

⁴¹In tal senso IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 240.

⁴²L'art. 2046 dispone, infatti, che "non risponde delle conseguenze del fatto dannoso chi non aveva la capacità d'intendere o di volere al momento in cui lo ha commesso, a meno che lo stato d'incapacità derivi da sua colpa".

Gli elementi oggettivi

Gli elementi oggettivi sono il danno ingiusto ed il nesso di causalità che deve esistere tra fatto e danno prodotto⁴³.

Il danno ingiusto rappresenta una nozione di difficile e tuttora dubbia interpretazione: è difficile individuare una definizione univoca in grado di rendere l'esatto significato⁴⁴.

Innanzitutto, per spiegare il significato tradizionale dell'aggettivo "ingiusto", occorre richiamare le origini latine del termine, che deriva appunto da *iniustum* (dove *ius* significa diritto). E' ingiusto, dunque, tutto ciò che è *contra ius*, ossia contrario al diritto, e *non iure*, cioè non giustificato dal diritto. Una condotta antiggiuridica si ha quando si lede un diritto altrui senza averne diritto⁴⁵.

Col tempo però la nozione tradizionale si è trasformata ed evoluta: nel corso del tempo, la funzione sanzionatoria della responsabilità civile viene affiancata dalla funzione riparatoria. La ratio della riparazione addirittura prevale sulla prima: quello che rileva non è tanto la commissione di un fatto illecito in senso proprio, antiggiuridico perché viola un dovere legale, quanto piuttosto l'esistenza di una condotta o situazione che lede ingiustificatamente altrui interessi, protetti dall'ordinamento giuridico. La valutazione dell'antigiuridicità viene effettuata direttamente sul danno sofferto da chi è stato leso.

Il danno ingiusto è quindi l'elemento primario del fatto illecito, che determina anche l'individuazione dei danni risarcibili da quelli che invece non giustificano la pretesa di risarcimento.

Il secondo elemento oggettivo è il nesso causale: l'art. 2043 c.c. afferma che "il danno deve essere stato cagionato" dal fatto illecito. Inoltre l'art. 2056 c.c. richiama l'art. 1223 in tema di responsabilità contrattuale, che richiede che il danno sia "conseguenza immediata e diretta" dell'illecito affinché il danno sia risarcibile. Abbiamo già affrontato il significato di tale inciso utilizzato dal legislatore nel paragrafo riguardante la responsabilità contrattuale, giungendo a concludere che si tratti di un nesso di causalità adeguata. Nell'ipotesi in cui il fatto dannoso sia causato da più persone, "tutte sono obbligate in solido al risarcimento del danno" ai sensi dell'art. 2055 c.c.; il carico della responsabilità si distribuisce fra i corresponsabili "nella misura determinata dalla gravità della rispettiva colpa e dell'entità delle conseguenze che ne sono derivate".

⁴³Si rinvia a IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 447.

⁴⁴Così si esprimono sempre IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 447.

⁴⁵Si veda ancora IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 447.

Gli elementi soggettivi

Gli elementi soggettivi dell'illecito sono imputabilità e colpevolezza⁴⁶: l'art. 2043 infatti pone il risarcimento del danno a carico di "colui che ha commesso il fatto" con dolo o colpa.

La responsabilità risarcitoria scaturente dalla commissione di un fatto illecito viene imputata dalla legge all'autore del fatto sulla base di una valutazione dell'esistenza di requisiti minimi di volontà e coscienza dello stesso, grazie ai quali l'imputabilità delle conseguenze del fatto illecito al soggetto è possibile. Con riguardo a tale argomento, l'art. 2046 c.c. precisa, infatti, che "non risponde delle conseguenze del fatto dannoso chi non aveva la capacità di intendere o di volere al momento in cui lo ha commesso, a meno che lo stato d'incapacità non derivi da sua colpa"⁴⁷. L'incapacità d'intendere o di volere non pregiudica l'imputabilità, se tale incapacità deriva da colpa del soggetto-autore del fatto illecito. La legge all'art. 2047 c.c. prevede però che, nell'ipotesi in cui il danno sia cagionato da un incapace, "il risarcimento è dovuto da chi è tenuto alla sorveglianza dell'incapace" a meno che questi non dimostri di non aver potuto impedire il danno. In aggiunta, il secondo comma della stessa disposizione stabilisce che, qualora il soggetto leso non riceva il risarcimento da chi è tenuto alla sorveglianza, o perché esso non può pagare, o perché lo stesso non esiste, il giudice può condannare il danneggiante ad un'equa indennità, tenendo in considerazione le condizioni economiche delle parti.

L'art. 2043 riconosce il secondo elemento soggettivo nel compimento di un atto doloso o colposo. Le definizioni di dolo e colpa non sono ricavabili dal Codice Civile, ma bisogna ricercarle nel Codice Penale⁴⁸: l'art. 43 definisce colposo (o contro l'intenzione) l'evento che, "anche se preveduto, non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline"; è considerato, invece, doloso (o secondo l'intenzione) l'evento dannoso o pericoloso, che è il risultato dell'azione od omissione e da cui la legge fa dipendere l'esistenza del delitto" e che "è dall'agente preveduto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione". In questo secondo caso, non è necessario che l'atto sia compiuto con il fine intenzionale di recare danno, ma è sufficiente che l'autore dell'atto abbia la consapevolezza degli effetti dannosi della sua condotta e li accetti, compiendo ugualmente l'atto.

⁴⁶Sul punto si vedano IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 451.

⁴⁷Il requisito disposto dall'art. 2046 c.c. è la trasposizione in materia civilistica di quello sancito dall'art. 85 del codice penale per i reati. Esso stabilisce che "nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se, al momento in cui lo ha commesso non era imputabile. È imputabile chi ha la capacità d'intendere e di volere".

⁴⁸In tal senso IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 452.

Il danno

Nel linguaggio corrente, il termine danno ha un significato molto ampio: si può intendere come danno qualsiasi alterazione dello stato dei fatti in senso svantaggioso, ovvero qualsiasi pregiudizio o sacrificio di natura materiale, ma anche personale o fisica. Parallelamente, anche nel linguaggio giuridico, il termine danno ha diverse accezioni: si parla di danno per esprimere la lesione di un interesse oppure il pregiudizio economico o morale derivante da essa⁴⁹.

L'art. 2056 c.c., riguardante la valutazione dei danni, richiama le disposizioni in materia di responsabilità contrattuale (artt. 1223, 1226 e 1227) che definiscono il danno come perdita o mancato guadagno, e quindi in termini di pregiudizio economico. L'art. 2059 dispone, in aggiunta, che il danno non patrimoniale debba essere risarcito solo nei casi previsti ex lege: si tratta del caso di cui all'art. 185 c.p. che prevede che ogni danno patrimoniale o non patrimoniale venga risarcito dal colpevole, se il comportamento lesivo tenuto da quest'ultimo costituisce fattispecie di reato.

Per la nozione di danno non patrimoniale, si è sempre preferita un'interpretazione restrittiva che considera come "non patrimoniale" solo il danno morale, cioè la sofferenza psico-fisica (patema d'animo, dolore) della vittima: il risarcimento conseguente alla commissione del reato funge quindi da compenso per il dolore subito. Conseguentemente, anche il danno patrimoniale contemplato dall'art. 2059 c.c. viene inteso come danno morale, e non comprensivo invece di tutte le altre tipologie di danno di natura non patrimoniale.

Sulle basi appena descritte, è possibile delineare il tradizionale concetto di danno, secondo cui:

- il danno risarcibile ha come caratteristica normale la patrimonialità. Il danno per il quale l'art. 2043 impone il risarcimento è infatti il danno patrimoniale, cioè quello che determina un danno economico;
- l'interesse leso non deve necessariamente avere natura patrimoniale, mentre gli effetti della lesione devono essere di ordine patrimoniale;
- le conseguenze della lesione si misurano confrontando lo "stato patrimoniale" del soggetto leso in seguito al pregiudizio derivante dall'illecito e lo "stato patrimoniale" che il soggetto avrebbe avuto nell'ipotesi in cui il fatto illecito non fosse avvenuto: la differenza fra le due grandezze può risiedere nella diminuzione del valore patrimoniale ovvero nel loro mancato aumento, di cui il danneggiato avrebbe potuto godere se l'illecito non fosse stato commesso ("perdita subita" e "mancato guadagno" ex art. 1223 c.c., ovvero danno emergente e lucro cessante);

⁴⁹In tal senso IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 456.

- il danno non patrimoniale, inteso come danno morale soggettivo è risarcibile solo se l'illecito costituisce una fattispecie di reato.

Tale concezione tradizionale dimostrava però alcune lacune dal punto di vista degli interessi protetti. In particolare le lesioni fisiche e alla salute non erano considerate in modo soddisfacente. Secondo quanto fin qui detto, infatti, il danneggiato poteva ottenere il risarcimento solo se la lesione fisica avesse implicato un pregiudizio economico, come per esempio spese mediche o per medicinali, o un mancato guadagno⁵⁰.

Per colmare queste lacune del sistema tradizionale, si sono riconosciute altre tipologie di danno: così, ad esempio, il cosiddetto danno estetico, o altre lesioni fisico-psichiche, si concretano nel “danno alla vita di relazione” il quale, riducendo le opportunità economiche del danneggiato, è fonte di un danno patrimoniale. Inoltre, giurisprudenza e dottrina hanno insistito per affermare la risarcibilità della lesione dell'integrità fisica o psichica a prescindere dalle conseguenze economiche, ossia la risarcibilità del danno biologico⁵¹. La Corte Costituzionale riconosce come danno biologico la lesione in sé considerata dell'integrità psico-fisica⁵² e lo distingue sia dai danni di natura patrimoniale sia da quelli di natura morale. La Corte⁵³ aveva però specificato che con riferimento all'art. 2059 va accolta l'interpretazione restrittiva che limita il risarcimento esclusivamente ai danni morali soggettivi.

Altra tipologia di danno, le cui conseguenze ricadono nella sfera della personalità individuale, è il danno esistenziale: nonostante i confini di tale categoria siano parecchio incerti (nei confronti del danno morale, da un lato, e della lesione dell'aspetto psichico della persona, dall'altro), esso è comunque definito dalla Cassazione come quel pregiudizio che ostacola le attività realizzatrici della persona umana⁵⁴.

Per far fronte a queste nuove accezioni di danno, la Cassazione ha definito una nuova interpretazione dell'art. 2059 c.c. specificando che per danno non patrimoniale non si intende solo il danno morale soggettivo, ma anche i danni che scaturiscono dalla lesione di valori inerenti alla persona. Inoltre, essendo questi valori costituzionalmente tutelati, il risarcimento del danno non è da intendersi in senso restrittivo come stabilito dallo stesso art. 2059, cioè possibile solo in presenza di fattispecie di reato: qualora i danni non patrimoniali siano conseguenza della lesione di valori inerenti la persona, essi sono risarcibili anche in assenza della fattispecie di reato⁵⁵.

⁵⁰Vedasi a riguardo IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 457.

⁵¹Cfr. ancora IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 457.

⁵²L'integrità psico-fisica è tutelata come diritto assoluto dall'art. 32 della Costituzione.

⁵³Cfr. sent. n. 184/1986.

⁵⁴Si fa riferimento ancora alla sent. n. 184/1986.

⁵⁵Si rinvia, sul punto, a IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 458.

2.2.3 Situazione di confine tra le due responsabilità

Si hanno ora tutti gli elementi fondamentali per la ricostruzione dell'illecito nella sua interezza. Sono state analizzate brevemente le due aree del Codice Civile contenenti le norme che regolano l'illecito, la prima nell'ambito del rapporto obbligatorio (da cui deriva la c.d. responsabilità contrattuale), la seconda a prescindere da qualsiasi rapporto esistente (responsabilità extracontrattuale o aquiliana).

La distinzione tra le due aree non risulta così sistematica, anzi esistono certe particolari situazioni di confine, connesse a rapporti contrattuali, che solitamente si concretano in illeciti commessi in vista della conclusione di un contratto o in comportamenti irregolari che compromettono la corretta esecuzione del rapporto. Tali situazioni implicano in genere la violazione del principio di buona fede sancito dal codice, da rispettare durante le trattative e l'esecuzione del rapporto⁵⁶.

Gli obblighi di buona fede da rispettare nell'esecuzione di un'obbligazione sono obblighi di correttezza e assumono il carattere dell'accessorietà rispetto alla prestazione principale, avendo lo scopo di agevolare e migliorare la realizzazione del rapporto tra le parti. La previsione della clausola generale di buona fede ha la funzione di integrare l'autonomia contrattuale delle parti e di estendere la responsabilità contrattuale qualora restino inadempiti obblighi di correttezza o di protezione, sia se previsti espressamente ex lege, sia se individuati sulla base della valutazione della prestazione principale da parte del giudice o attraverso il rinvio agli usi⁵⁷.

Riferendosi a questa tipologia di doveri di buona fede, si usa l'espressione "doveri di protezione": essi vengono applicati più frequentemente ai contratti che comportano, appunto, un obbligo di protezione della persona o dei beni delle parti, o ai contratti per la cui esecuzione è di grande importanza per i contraenti avere a disposizione un'esatta e completa informazione.

L'eventuale comportamento che va a ledere tali obblighi di protezione, rappresenta una fonte di responsabilità contrattuale, dato che, si è detto sopra, il principio generale della buona fede e della correttezza ha come ruolo principale quello di integrare l'autonomia contrattuale, ampliando la categoria delle obbligazioni ex lege.

⁵⁶L'art. 1175 c.c. stabilisce che "debitore e creditore devono comportarsi secondo le regole della correttezza"; l'art. 1337 detta che alle parti è richiesta la buona fede nello svolgimento delle trattative e nella formazione del contratto; infine l'art. 1375 dispone che "il contratto deve essere eseguito secondo buona fede".

⁵⁷Si rinvia a VISINTINI, G., *op. cit.*, a p. 2.

2.2.4 Differenze fra le due discipline

Le differenti discipline della responsabilità contrattuale ed extracontrattuale hanno in comune gli elementi di dolo e colpa, l'idea di danno e parte dei criteri di valutazione (i criteri definiti per la responsabilità contrattuale si applicano anche a quella extracontrattuale per il richiamo del primo comma dell'art. 2056 c.c.).

Parallelamente, esistono, oltre a divergenze minori, quattro grandi materie in cui i due gruppi di norme si differenziano, cioè l'onere della prova, il risarcimento del danno, la costituzione in mora e la prescrizione⁵⁸.

Onere della prova

In ordine all'onere della prova, nel caso di responsabilità extracontrattuale, l'onere di provare il fatto illecito in tutti i suoi elementi (fatto dannoso, danno, dolo o colpa del danneggiante), è posto a carico del danneggiato che avanza la pretesa, ai sensi dell'art. 2043 c.c.. Nell'illecito contrattuale, la regola probatoria dell'art. 1218 deroga al principio generale: a carico del creditore grava l'onere di dimostrare l'esistenza dell'obbligazione (il titolo) e l'inadempimento, mentre il debitore deve provare l'assenza di colpa e quindi di avere adempiuto con diligenza ovvero di non aver potuto adempiere per una causa a lui non imputabile.

Si determina così un'inversione dell'onere della prova rispetto alle disposizioni generali, anche se la distinzione tra le due discipline si assottiglia con riguardo al profilo della "causa non imputabile". Per causa non imputabile ex art. 1218 c.c. si intende un evento esterno alla cerchia del debitore che egli non può evitare con tutti gli accorgimenti ragionevolmente ed economicamente possibili, oltre che con il normale criterio dell'ordinaria diligenza. Come è già stato detto, è necessaria la dimostrazione della precisa causa dell'impossibilità della prestazione dovuta affinché il debitore sia libero dall'obbligazione e ciò corrisponde ad attribuirgli il rischio delle cause ignote.

Lo stesso accade nell'ambito della responsabilità extracontrattuale, attraverso la concezione oggettiva di caso fortuito e l'applicabilità delle presunzioni di imputabilità previste in tema dagli artt. 2050-2054 c.c. e connesse alla qualità dei soggetti ed alla natura dell'attività. La differenza fra le due responsabilità si offusca quindi nelle ipotesi di responsabilità oggettiva, quando il danneggiato è chiamato a dimostrare il fatto dannoso ed il rapporto di causalità, mentre il danneggiante è tenuto a dimostrare la prova liberatoria, che può avere oggetto diverso a seconda delle disposizioni civilistiche cui si riferisce: l'art. 2048 libera il danneggiante se prova di "non aver potuto impedire

⁵⁸Vedasi a riguardo VISINTINI, G., *op. cit.*, a p. 3 e ss. e IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, a p. 462-463.

il fatto”; l’art. 2050 lo obbliga invece al risarcimento “se non prova di avere adottato tutte le misure idonee ad evitare il danno”; infine l’art. 2051 prevede la liberazione del danneggiante, a patto che questo provi il caso fortuito⁵⁹.

Risarcimento del danno

Nonostante le norme principali in tema di valutazione del danno nell’ambito dell’illecito contrattuale (artt. 1223, 1226, 1227 c.c.) vengano esplicitamente richiamate dall’art. 2056 nella sfera della responsabilità extracontrattuale, esistono delle differenze di minore portata fra le due discipline.

Tuttavia, la disposizione di chiusura del Titolo IX riguardante i fatti illeciti, che circoscrive, nell’ambito della responsabilità extracontrattuale, la risarcibilità del danno non patrimoniale ai casi previsti dalla legge, fa sì che nell’ordinamento italiano venga ritenuta inesistente l’eventualità del risarcimento del danno morale connesso all’inadempimento contrattuale⁶⁰.

Altra differenza è determinata dal mancato richiamo dell’art. 1225⁶¹ da parte dell’art. 2056 c.c.: quindi, mentre nella sfera dell’inadempimento (responsabilità contrattuale) è risarcibile solo il danno che si sia potuto prevedere quando è sorto il rapporto contrattuale, se esso non dipende da dolo del debitore, nell’illecito extracontrattuale i danni sono risarcibili con il solo limite del principio di causalità, presente agli artt. 1223 (nell’inciso finale “conseguenza immediata e diretta”) e 1227 (nell’apertura della disposizione, il legislatore scrive “se il fatto colposo del creditore ha concorso a cagionare il danno”). Dal mancato richiamo dell’art. 1225 nel testo dell’art. 2056, il legislatore sembra far dipendere l’irrelevanza della prevedibilità del danno nella sfera dell’illecito extracontrattuale.

In realtà, in altre occasioni, il mancato richiamo di principi nell’ambito di una o dell’altra sfera di responsabilità non ha frenato la giurisprudenza nell’evidenziare comunque un’identità di ratio e quindi nell’affermare l’ingiustificata differenziazione della disciplina⁶². Inoltre, se si guarda all’evoluzione storica del testo della disposizione, è evidente il cambiamento di orientamento: il predecessore dell’art. 1225 dell’attuale Codice Civile, cioè l’art. 1228 del Codice Civile del 1865, stabiliva che “il debitore non è tenuto se non ai danni che sono stati preveduti, o che si sono potuti prevedere al tempo del contratto, quando l’inadempimento dell’obbligazione non derivi da suo dolo”. Il precedente legislatore stabiliva la risarcibilità dei danni prevedibili al momento della stipula

⁵⁹In tal senso, VISINTINI, G., *op. cit.*, a p. 3.

⁶⁰Si veda ancora VISINTINI, G., *op. cit.*, a p. 4.

⁶¹L’art. 1225 riguarda la prevedibilità del danno e stabilisce che, ad esclusione dei casi in cui l’inadempimento derivi da dolo del debitore, il risarcimento è limitato al danno prevedibile al momento in cui è sorta l’obbligazione.

⁶²Cfr. sempre VISINTINI, G., *op. cit.*, a p. 4.

del contratto, mentre quello attuale si riferisce al momento in cui sorge l'obbligazione: la dottrina in parola sostiene che la variante possa essere portata a sostegno dell'estensione della disposizione sulla prevedibilità ex art. 1225 c.c. anche all'area extracontrattuale e quindi ai danni derivanti da fatti illeciti.

Costituzione in mora

Per quanto attiene la costituzione in mora, la differenza fra i due ambiti di responsabilità è resa palese dal legislatore all'art. 1219 c.c..

Il secondo comma afferma che la costituzione in mora non è necessaria, qualora il debito derivi da fatto illecito: la disposizione, quindi, esclude esplicitamente la necessità di una richiesta formale di adempimento, se il fatto compiuto dal debitore ricade nella sfera del fatto illecito. Il legislatore quindi prevede un meccanismo automatico di costituzione in mora, che può essere spiegato in generale dall'inammissibilità di una presunzione di tolleranza del ritardo da parte del danneggiato da fatto illecito. Solo nei casi in cui la richiesta di adempimento è usuale, ad esempio per le obbligazioni la cui esecuzione avviene al domicilio del debitore, allora l'omissione di tale richiesta può essere vista come un atto di tolleranza da parte del creditore.

Si ritiene infine che l'espressa e precisa previsione della disposizione in oggetto al fatto illecito precluda l'estensibilità della regola appena esposta all'ambito della responsabilità contrattuale⁶³.

Prescrizione

L'ultima differenza fra le due discipline riguarda la prescrizione.

La regola prescrittiva ordinaria, fissata dall'art. 2946, stabilisce che "i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni", fatte salve le eccezioni per le quali la legge dispone diversamente.

Una delle eccezioni è tracciata dalla norma seguente, l'art. 2947, che stabilisce che "il diritto al risarcimento del danno derivante da fatto illecito si prescrive in cinque anni dal giorno in cui il fatto si è verificato. In ambito extracontrattuale, quindi, il legislatore prevede un termine di prescrizione più breve rispetto a quello ordinario, accorciandolo ulteriormente per i danni prodotti dalla circolazione dei veicoli di ogni specie, per i quali il diritto di risarcimento si prescrive in due anni.

In ambito contrattuale, al contrario, il termine di prescrizione è quello generale stabilito dall'art. 2946 c.c., cioè un termine decennale, fatte salve le ipotesi contemplate agli articoli seguenti (artt. 2948-2952) che prevedono invece dei termini più brevi.

⁶³Così si esprime VISINTINI, G., *op. cit.*, a p. 4-5.

2.2.5 Concorso della responsabilità contrattuale ed extracontrattuale

Come già accennato, esistono e si ripropongono continuamente dei particolari casi, in cui sorge il problema del concorso o cumulo delle due tipologie di responsabilità.

L'orientamento più consolidato ammette il concorso delle responsabilità nei casi in cui il fatto compiuto può essere visto sia come inadempimento ad un obbligo contrattuale, sia come lesione dei diritti della persona danneggiata, a prescindere dal contratto⁶⁴.

Le ipotesi più frequenti sono il caso di trasporto di persone e quello del trasporto di cose. Nel primo caso, qualora venga meno l'azione contrattuale per lo scadere del termine di prescrizione annuale ai sensi dell'art. 2951 c.c., il danneggiato può proporre l'azione extracontrattuale, soggetta ad una prescrizione più lunga. Nel secondo caso, invece, è concesso al mittente il concorso dell'azione di responsabilità extracontrattuale per omessa custodia al fine di consentire il risarcimento del lucro cessante, non previsto in ambito contrattuale.

Nonostante alcune posizioni contrarie in merito e pronunce che escludono il concorso di responsabilità allorché il diritto violato sia compiutamente regolato nel contratto, la tendenza tra i giudici è quella di agevolare la situazione della parte lesa, permettendole di sfruttare l'azione di responsabilità che le consente di ottenere il risarcimento più vantaggioso.

2.2.6 Natura della responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973

L'art. 36 del decreto sulla riscossione pone in rilievo il fatto che i soggetti di cui ai commi primo e secondo - liquidatori ed amministratori - rispondono per "l'inadempimento dell'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori", se esso è causato da determinati comportamenti del liquidatore o dell'amministratore in carica all'atto dello scioglimento della società, ossia l'aver soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari ovvero l'aver assegnato beni o denaro ai soci e associati prima di aver provveduto all'adempimento delle obbligazioni fiscali.

L'inciso sopra riportato, che riprende il precedente art. 265 del testo unico del 1958, fugava tutti i dubbi circa la questione sulla collocazione della natura dell'istituto nell'ambito della sostituzione d'imposta o nell'ambito della re-

⁶⁴In tal senso si veda ancora VISINTINI, G., *op. cit.*, a p. 5.

sponsabilità da illecito⁶⁵. Con riguardo alla prima ipotesi, già nell'art. 265 del t.u. del '58 è riscontrabile l'assenza del vincolo della solidarietà (concetto invece fondamentale per la figura del responsabile). Alcuni autori⁶⁶ affermano che quella delineata dall'articolo in oggetto non è un'obbligazione tributaria solidale dipendente, bensì fonte di responsabilità da illecito scaturente dalla distrazione delle attività di liquidazione dal soddisfacimento delle obbligazioni di natura tributaria.

L'orientamento che vede la fonte del rapporto obbligatorio nel compimento di un fatto illecito è stato largamente accolto anche dalla giurisprudenza, la quale ha più volte affermato che "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"⁶⁷.

Tale affermazione per cui l'art. 36, e il suo predecessore, definiscono una responsabilità per danno, ha alimentato nella dottrina il dibattito sul carattere contrattuale o extracontrattuale della responsabilità in discussione.

Taluni autori⁶⁸ rilevano che in dottrina e giurisprudenza era diffuso da tempo l'indirizzo, secondo cui la disposizione di cui all'art. 265 del testo unico del 1958 e la nuova versione dello stesso di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 prevedevano una responsabilità extracontrattuale o di natura aquiliana.

Nel definire i limiti ed il profilo giuridico dell'istituto in esame, la giurisprudenza richiamava i criteri civilistici definiti nella sfera dell'illecito extracontrattuale, e quindi richiedeva come requisito necessario il fattore soggettivo del dolo o della colpa. Allo stesso modo riconosceva come presupposto imprescindibile per l'applicabilità della sanzione, l'esistenza del "nesso di causalità" tra il comportamento del liquidatore e l'evento causa del danno. Lo stesso autore inoltre chiarisce che attribuire carattere aquiliano ad un illecito fiscale non è contraddittorio poiché esso costituisce una sottocategoria di quello amministrativo e quest'ultimo è definito da due elementi: la violazione di un dovere amministrativo nei confronti della pubblica amministrazione e la conseguente applicazione di una sanzione amministrativa. Nell'art. 36 si concretano entrambi i requisiti richiesti: con riguardo al primo è fuori dubbio che la fattispecie descritta comprenda la violazione di un obbligo del liquidatore-amministratore a discapito dell'amministrazione finanziaria, cioè l'inadempimento dell'obbligo di pagare i tributi sociali; con riguardo al secondo è parimenti facile interpretare la sanzione come l'obbligo di risarcimento che sorge dalla violazione dell'obbligazione

⁶⁵Si veda a tal riguardo MONTI, A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti sostanziali dell'istituto, op. cit.*, a p. 48.

⁶⁶Cfr. MICCINESI, M., *op.cit.*, pp. 453 e ss.

⁶⁷Si veda Cass., 21 Aprile 1964, n. 952.

⁶⁸Si confronti DOLFIN, N., *op. cit.*, a pp. 272 e ss.

fiscale al fine di reintegrare il patrimonio del danneggiato, nel caso particolare quello dell'erario.

Contrariamente alla posizione testè citata, più tardi altra autrice⁶⁹ affermò che dal testo letterale dell'art. 36, più preciso dalla formulazione precedente, si evince con maggiore forza la soluzione secondo cui la responsabilità tracciata dalla norma ricadrebbe nella sfera della responsabilità contrattuale. L'autrice appoggia l'opinione secondo cui la responsabilità contrattuale richiede come requisito la sussistenza di un rapporto obbligatorio preesistente, nascente dall'autonomia contrattuale o dalla legge, e sorge in seguito all'inosservanza o trasgressione di un vincolo con lo scopo di ripristinare la forza effettiva del rapporto violato. Questa dottrina continua sostenendo l'indubitabilità della natura contrattuale della norma, la quale costituisce un obbligo specifico a carico dei liquidatori e degli amministratori nei confronti del Fisco, e giustifica le sue considerazioni sulla base della formulazione letterale dell'art. 36, che fa espressamente "richiamo alla figura dell'inadempimento" e "in virtù del raffronto tra la disposizione in essa contenuta con quella di cui all'art. 2456 (oggi art. 2495 c.c.), secondo comma⁷⁰, del Codice Civile la quale viene indubitabilmente ricondotta alle ipotesi di responsabilità extracontrattuale. La specificità dell'obbligo oggetto della disposizione risulta dalla più precisa e completa definizione del comportamento richiesto ai liquidatori e agli amministratori dall'art. 36 rispetto alla norma civilistica: proprio sulla determinatezza della prestazione dovuta, che l'autrice considera caratteristica distintiva della responsabilità contrattuale, si riconoscono le basi per affermare il carattere contrattuale della responsabilità che nasce in capo a liquidatori e amministratori-liquidatori di fatto. Infine questa autrice inquadra anche la responsabilità dei soci ed associati, di cui al terzo comma dell'art. 36, nell'ambito della responsabilità contrattuale da indebito arricchimento⁷¹.

Le conseguenze dell'inquadramento della responsabilità in ambito contrattuale riguardano molteplici aspetti.

Sotto il profilo della misura del danno risarcibile, l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 si appalesa preciso in merito, stabilendo che amministratori e liquidatori rispondono del pagamento delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori e commisurando la responsabilità all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione. Sembra quindi che l'art. 1225 c.c. sulla prevedibilità del danno perda la sua rilevanza, data la precisione degli obblighi sanciti dalla disposizione tributaria.

⁶⁹Si veda MONTI, A., *op. ult. cit.*, a p. 49 e ss.

⁷⁰Il testo del secondo comma dell'art. 2456 dettava: "dopo la cancellazione della società i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi".

⁷¹Cfr. ancora MONTI, A., *op. ult. cit.*, a p. 50.

Per quanto riguarda il profilo della prescrizione, l'autrice sostiene che la qualificazione della responsabilità in termini di responsabilità contrattuale è anche in questo caso priva di importanza dal punto di vista pratico, almeno se, come succede nella maggioranza dei casi, l'ente in liquidazione è una società di capitali. In questo caso infatti il termine è quello quinquennale stabilito dall'art. 2949 c.c., che prevede una prescrizione di 5 anni per i diritti che derivano da rapporti sociali.

Un ulteriore aspetto da considerare è il problema dell'elemento oggettivo, che rappresenta il fattore distintivo principale fra responsabilità contrattuale ed extracontrattuale. Per quanto attiene la posizione dei soci, l'elemento soggettivo è ovviamente irrilevante, dato che la responsabilità che sorge a loro carico non dipende dal compimento di un illecito, bensì da un indebito arricchimento. Il problema si pone invece a riguardo della responsabilità di liquidatori ed amministratori.

L'attribuzione del carattere contrattuale alla responsabilità in oggetto da parte della giurisprudenza tributaria sarebbe motivato anche dall'esigenza di supportare su un piano teorico la tesi secondo la quale dall'art. 36 scaturisce una responsabilità di carattere oggettivo, cioè una responsabilità che prescinde dall'elemento soggettivo del dolo o della colpa⁷².

La dottrina espressasi in tema - come si vedrà - non accoglie tale opinione giurisprudenziale e disattende la posizione secondo la quale le responsabilità in capo a liquidatori ed amministratori sarebbero totalmente scollegate dall'elemento soggettivo, perché aventi natura di responsabilità *ex lege*. Essa invece condivide il parere opposto in base al quale il dolo o la colpa costituirebbero il fattore chiave per imputare la responsabilità derivante da un fatto illecito, a prescindere che esso sia un illecito *ex contractu* (responsabilità contrattuale) o *ex delicto* (responsabilità aquiliana).

Mentre la dottrina è da sempre indirizzata verso una teoria che riconosce forte rilevanza all'elemento soggettivo, l'opinione giurisprudenziale si è evoluta attraverso numerosi cambi d'indirizzo.

Inizialmente la giurisprudenza faceva rientrare la responsabilità in esame nella generale responsabilità del liquidatore ex art. 2456 c.c. (oggi art. 2495 c.c.) e da questa classificazione dipendeva la necessità dell'accertamento del dolo o della colpa del liquidatore ed del nesso di causalità fra il comportamento dello stesso ed il danno arrecato all'erario⁷³. Parallelo a questo indirizzo, ha poi preso piede una nuova corrente che qualificava la responsabilità ex art. 36 come responsabilità *ex lege* di carattere oggettivo, che la distingueva, quindi, dalla nozione civilistica generale di responsabilità dei liquidatori verso i creditori.

⁷²Si veda a riguardo MONTI, A., *op. ult. cit.*, a p. 51.

⁷³Si fa riferimento, ad esempio, alla sentenza della Cassazione, 25 aprile 1970, n. 792, in *Boll. Trib.*, 1971, a p. 320.

Tale indirizzo alleggeriva così la posizione dell'amministrazione finanziaria, non più tenuta a dimostrare il dolo o la colpa dei liquidatori né il nesso di causalità. Le più recenti pronunce della giurisprudenza⁷⁴ hanno confermato tale indirizzo a favore della natura oggettiva della responsabilità che si attiva ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, autonoma rispetto all'obbligazione fiscale in capo alla società, scaturente dal mancato adempimento del credito vantato dal Fisco.

Per la giurisprudenza, l'azione esercitabile nei confronti dei liquidatori e degli amministratori non è quindi né un'azione di responsabilità contrattuale, perché la responsabilità ex art. 36 è fondata su particolari presupposti definiti dalla disposizione stessa che la differenziano da quella generale dettata dal Codice Civile, né extracontrattuale.

In base a quanto detto, occorre infine rivedere l'aspetto prescrizione. In ordine al termine di prescrizione si può affermare, in conclusione, che:

- non è applicabile il termine quinquennale previsto dal secondo comma dell'art. 2949 c.c. per l'esercizio dell'azione di responsabilità spettante ai creditori sociali nei confronti degli amministratori, nei casi di violazione degli obblighi riguardanti la conservazione della integrità del patrimonio sociale (ex art. 2394 c.c.);
- non è parimenti applicabile la prescrizione di cinque anni prevista in via generale ex art. 2497 c.c., primo comma, per il diritto al risarcimento del danno scaturente dalla commissione di un fatto illecito: tale norma riguarda la responsabilità di natura extracontrattuale o aquiliana, a cui la fattispecie delle responsabilità ex art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 non è riconducibile, secondo l'orientamento giurisprudenziale, derivando la stessa dalla violazione di un'obbligazione imposta dalla legge a carico dei soggetti contemplati nel dettato letterale della norma medesima, e non invece dal compimento di un fatto illecito ex art. 2043 c.c.;
- la fattispecie delineata dall'art. 36 non è nemmeno riconducibile alla particolare ipotesi regolata dall'art. 2495 c.c. sul mancato pagamento dei creditori sociali per colpa dei liquidatori: anche in riferimento a tale norma civilistica si applica il termine di prescrizione stabilito dall'art. 2497 c.c.;

⁷⁴Si veda ad esempio Cass. civile, Sez. I, 14 settembre 1995, n. 9688, in *Le società*, n. 3, 1996. La corte stabilisce che "il rapporto giuridico in forza del quale il liquidatore e l'amministratore (anche di fatto) sono tenuti a rispondere in proprio delle imposte non pagate, non è fondato sul dolo o sulla colpa, ma ha la sua fonte in un'obbligazione *ex lege*, la quale sorge quando ricorrono gli elementi obiettivi della sussistenza di attività nel patrimonio della società in liquidazione e della distrazione di tali attività a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute. Spetta al soggetto dichiarato responsabile, l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti -diversi dal debito di imposta della società- di tale responsabilità".

- infine, non si applica la prescrizione quinquennale in materia di società stabilita dal primo comma dell'art. 2949 c.c. (soluzione caldeggiata da Monti), che sancisce il termine di cinque anni per i diritti derivanti da rapporti sociali, che si formano tra soggetti dell'organizzazione sociale in dipendenza del contratto sociale o delle situazioni determinate dall'esercizio delle attività sociali.
- considerando tutto quanto sopra esposto, è evidente che, non potendo applicarsi le norme che prevedono termini prescrizionali brevi, alle responsabilità previste dall'art. 36 si applichi il termine decennale di prescrizione ordinaria, previsto dall'art. 2946 c.c..

2.3 Responsabilità soggettiva o oggettiva?

Di forte rilievo - come si è detto - è anche la discussione su cui si fronteggia la dottrina circa la riconducibilità della responsabilità prevista dall'art. 36 alla teoria soggettiva o a quella oggettiva⁷⁵.

Per poter analizzare e comprendere appieno tale dibattito, è bene prima affrontare brevemente le due norme del Codice Civile, sui cui effetti si sviluppa il contrasto. Le norme a cui qui si riferisce sono gli artt. 1176 e 1218 c.c., inseriti nel libro quarto delle obbligazioni: la prima dispone che “nell'adempiere l'obbligazione il debitore deve usare la diligenza del buon padre di famiglia” e che “nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata⁷⁶”; la seconda invece dispone che “il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno, se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile”.

Attorno a queste due disposizioni e ai loro effetti, si sviluppa la distinzione fra le due teorie:

- la teoria soggettiva⁷⁷ sostiene la non-attivazione della responsabilità del debitore, se egli ha agito con diligenza e quindi esalta al massimo la

⁷⁵Ad esempio, vedasi CONSOLO, C., e GLENDI, C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 2008, CEDAM, a p. 36-37.

⁷⁶Il secondo comma prevede il dovere di diligenza “tecnica”, non quella generica del buon padre di famiglia, indicata dall'attività professionale esercitata. Al debitore sarà richiesto il rispetto di determinate “regole dell'arte” (giuridiche, deontologiche o tecniche), previste dall'attività svolta.

⁷⁷Si veda a riguardo BUSCEMA, A., *La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione della imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 2008, n. 47 (1), a p. 8431.

disposizione dell'art. 1176 c.c.. Per essere esente da responsabilità, si deve solo provare di avere tenuto un comportamento diligente e di non avere colpa. Il difetto di diligenza - cioè la negligenza - costituisce colpa del debitore.

- la teoria oggettiva⁷⁸ invece dispone che il debitore non è responsabile se dimostra che l'impossibilità della prestazione sia derivata da causa a lui non imputabile. Egli deve perciò provare il fatto che ha impedito l'adempimento e che questo sia causato da un episodio imprevedibile a lui non imputabile, il cosiddetto caso fortuito⁷⁹, cioè una fatalità straordinaria, o la forza maggiore, ossia un fatto, anche prevedibile, a cui non si può resistere. Se quindi l'inadempiente prova che si è comportato con diligenza, ma non riesce a provare l'evento o la non-imputabilità dello stesso, la responsabilità si attiva ugualmente. La diligenza, anche se massima, non è in sé sufficiente a liberare il debitore, se egli non ha adempiuto all'obbligazione. In questo caso si pone maggiore rilevanza sull'evento non imputabile al debitore e, quindi sull'art. 1218 c.c., a scapito della diligenza tenuta da esso. L'impossibilità della prestazione deve essere oggettiva, ossia non deve dipendere dalla situazione del debitore, ed assoluta, cioè escludere la minima possibilità di realizzare la prestazione. La responsabilità del debitore si presenta, dunque, come responsabilità oggettiva, cioè che si realizza senza colpa⁸⁰.

Vale la pena porre in evidenza che nell'ipotesi in cui questa seconda teoria oggettiva venisse applicata all'art. 36 del decreto sulla riscossione, il liquidatore potrebbe essere considerato responsabile per il solo fatto di occupare tale carica: se si interpretasse la responsabilità, senza dare il giusto rilievo all'art. 1176 c.c., e senza ricollegare la stessa alle fattispecie di colpa o dolo, il liquidatore risponderebbe anche per i debiti tributari non riscontrabili.

Tale conclusione appare eccessivamente onerosa per il soggetto rappresentante e contraria a quanto stabilito nell'art. 1176 c.c.. Non sembra corretto, infatti, leggere l'art. 1218 trascurando completamente l'art. 1176, poiché essi disciplinano due facce della stessa medaglia: l'art. 1176 stabilisce il criterio del-

⁷⁸Si rinvia ancora a BUSCEMA, A., *op. ult. cit.*, a p. 8431-8432.

⁷⁹Nell'ambito delle obbligazioni, il riferimento è l'art. 1256 c.c.. Il comma uno dispone che "l'obbligazione si estingue quando, per una causa non imputabile al debitore, la prestazione diventa impossibile". Il secondo comma prosegue specificando che "se l'impossibilità è solo temporanea, il debitore, finché essa perdura, non è responsabile del ritardo nell'adempimento. Tuttavia l'obbligazione si estingue se l'impossibilità perdura fino a quando, in relazione al titolo dell'obbligazione o alla natura dell'oggetto, il debitore non può più essere ritenuto obbligato ad eseguire la prestazione, ovvero il creditore non ha più interesse a conseguirla".

⁸⁰In tal senso, IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, a p. 233.

la diligenza nell'adempimento di un'obbligazione, l'art. 1218 prevede i principi di determinazione della responsabilità di colui che non adempie l'obbligazione.

Inoltre, è da ricordare che l'intero rapporto obbligatorio è dominato dal reciproco dovere di correttezza imposto a creditore e debitore. Da questo principio si ricava un limite al rigore dell'art. 1218 c.c.: se la correttezza vale, oltre che come dovere, anche come criterio di valutazione dei comportamenti del creditore e debitore, allora la pretesa del primo, che reclama la prestazione nonostante essa sia ostacolata da situazioni o fatti che rendono l'impegno del debitore oltremodo difficoltoso, può risultare contraria al dovere di correttezza. Esigere l'adempimento dell'obbligazione può rappresentare, in questi casi limite, un atto di abuso da parte del creditore: la prestazione, seppur possibile, sarebbe inesigibile⁸¹.

Le posizioni della giurisprudenza

Diverse sono le posizioni interpretative della giurisprudenza: da un lato si schiera infatti la giurisprudenza civile, che interpreta l'articolo in discussione sulla base della teoria soggettiva⁸²; dall'altro quella tributaria, che opta invece per l'affermazione della tesi oggettiva, individuando la fonte della responsabilità ex art. 36, D.P.R. n. 602/73, in un'obbligazione *ex lege*⁸³.

La giurisprudenza civilistica supporta la tesi secondo cui, nel caso di obbligazione inadempita, fattispecie per la quale entra in gioco l'art. 1218, al quale va associato l'art. 1176 c.c. sulla diligenza del debitore, questi, per liberarsi dalla responsabilità, deve provare di aver agito secondo il principio della "diligenza del buon padre di famiglia", senza dover necessariamente riuscire a dimostrare l'esistenza della "causa a lui non imputabile". L'onere della prova è posto in capo all'inadempiente espressamente dall'art. 1218 c.c..

Orientamento diverso è invece quello che si delinea dalle varie sentenze della giurisprudenza tributaria sull'argomento de quo. Essa afferma che l'amministrazione finanziaria, dopo aver provato la sussistenza di attività sociali e la distrazione delle stesse a fini diversi dal pagamento dei tributi, potrebbe rivolgersi direttamente a liquidatori ed amministratori, prescindendo da loro colpa o dolo, senza esperire la propria azione esecutiva in primis nei confronti della società. Inoltre, viene specificato che la responsabilità di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 trae origine da un'obbligazione autonoma e ben distinta dal rapporto tributario in capo alla società, obbligazione che nasce per legge, dal riscontro degli elementi obbiettivi di sussistenza di attivo nel patrimonio sociale in liquidazione e della seguente destinazione dello stesso a scopi diversi dall'adempimento degli obblighi fiscali.

⁸¹Su tal punto si vedano IUDICA, G., e ZATTI, P., *op. cit.*, , a p. 233.

⁸²Cfr. Cass. 30 ottobre 1986, n. 6404.

⁸³Cfr. Cass. 4 marzo 1989, n. 2079.

La giurisprudenza tributaria stabilisce quindi che la fonte giuridica della responsabilità di liquidatori ed amministratori ex art. 36 è un'obbligazione *ex lege* e non si fonda, invece, su dolo o colpa dei rappresentanti. Questi ultimi sono responsabili ai sensi degli artt. 1176 e 1218 c.c. relativamente ai fattori descritti nella norma tributaria, ovvero la sussistenza di attività nella fase di liquidazione e la loro distrazione dal pagamento dei debiti verso l'Erario.

Tale approccio è stato ribadito più volte dalla giurisprudenza, che insiste sul fatto che la responsabilità ex art. 36 nasca da un'obbligazione *ex lege*⁸⁴ e quindi avrebbe la sua fonte direttamente nella norma che disciplina la condotta dei soggetti chiamati a rispondere in proprio. Tale ricostruzione porta però all'individuazione di una fonte impropria rispetto alla tripartizione sancita dalla legge⁸⁵. Per spiegare la logica e il fondamento della conclusione addotta dalla giurisprudenza tributaria, si tende a ricondurre la fattispecie impropria dell'obbligazione *ex lege* a quella delle obbligazioni che derivano da altri atti o fatti idonei a produrle in conformità con l'ordinamento giuridico.

Nonostante la giurisprudenza tributaria abbia stabilito ripetutamente il prevalere della tesi oggettiva della responsabilità ex art. 36, la dottrina e la giurisprudenza civile sembrano convinti dell'erroneità e incoerenza di tale interpretazione.

In particolare, in dottrina⁸⁶ si è affermato che “sembra un'evidente forzatura quella tentata dalla giurisprudenza nel sostenere da una parte l'applicabilità degli artt. 1176 e 1218 c.c. per poi sostenere che non rilevano gli aspetti soggettivi della responsabilità”. Vieppiù: “appare un mal riuscito tentativo di far convivere profili civilistici di responsabilità con quelli tributari del preminente interesse fiscale. Se l'ordinamento giuridico è unico, o si individua una diversa natura della disposizione, cioè quella tributaria, [...] o se si accede a quella civile, la si deve percorrere fino in fondo”⁸⁷.

La scelta è netta: si può scegliere di condividere la tesi sulla natura tributaria della responsabilità del liquidatore, considerandolo come un responsabile d'imposta, oppure si entra nell'ambito civilistico e lo si attraversa completamente.

Essendo stato evidenziato come la giurisprudenza tributaria consideri il rapporto giuridico che grava sul liquidatore, un rapporto distinto e indipendente da quello tributario che si forma in origine in capo alla società, si esclude

⁸⁴Cfr. Cass., Sez. trib., 18 maggio 2010, n. 12149, in *Il fisco*, n. 24, 2010. La corte afferma che “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 fini diversi dal pagamento delle imposte dovute”.

⁸⁵Si veda la nota n. 12 del presente capitolo.

⁸⁶Cfr. BUSCEMA, A., *op. ult. cit.*, a p. 8433.

⁸⁷Si veda ancora BUSCEMA, A., *op. ult. cit.*, a p. 8433.

che il liquidatore (o l'amministratore) rivesta la figura di responsabile d'imposta. Allo stesso non viene infatti riconosciuta la possibilità di rivalsa, invece prevista dall'art. 64 del D.P.R. n. 600/73. Inoltre la responsabilità solidale del liquidatore ex art. 36, essendo prevista da una norma di carattere sanzionatorio, non può essere ricondotta alla responsabilità d'imposta, perchè, come detta la stessa disposizione, il liquidatore risponde per fatto proprio, non per fatti altrui⁸⁸.

La giurisprudenza tributaria giustifica la propria "teoria mista" con la condivisibile affermazione secondo cui la responsabilità oggettiva si attiva in conseguenza alla distrazione dell'attivo esistente dal pagamento delle imposte dovute dall'ente, e non dipende minimamente da un'eventuale comportamento negligente da parte del liquidatore nell'individuazione dei debiti cui adempiere⁸⁹. La ragione per la quale tale ramo della giurisprudenza non fa dipendere la responsabilità in oggetto da una colpa del rappresentante nell'indagine dei creditori e dei crediti da essi vantati, è che i debiti fiscali - secondo l'opinione in esame - balzerebbero all'evidenza anche alla più frettolosa analisi della contabilità, poiché essi sono intrinseci alla natura della società. Non si ammette dunque l'ignoranza del debito, in quanto esso è facile da conoscere⁹⁰.

Un'interpretazione simile potrebbe essere condivisa se l'art. 36 facesse riferimento esclusivamente ai debiti risultanti dalla dichiarazione dei redditi o da accertamenti già definitivi. Invece la disposizione prevede la responsabilità dei liquidatori per tutte le imposte dovute per il periodo di liquidazione e per quelli anteriori, senza ulteriori precisazioni.

Nonostante sia stata criticata ed attaccata dalla maggior parte della dottrina, l'interpretazione che sostiene il carattere oggettivo della responsabilità nascente da un'obbligazione *ex lege* secondo le norme degli artt. 1176 e 1218 c.c., è stata confermata dalla più recente giurisprudenza, con l'effetto di porre a carico del liquidatore una responsabilità sconnessa dal dolo o dalla colpa, ma dipendente invece dal fattore oggettivo di distrazione delle attività sociali dal pagamento dei debiti tributari con conseguente insoddisfazione del Fisco. La definitiva affermazione della natura oggettiva è stata motivata dalla giurisprudenza con la drastica giustificazione, per la quale il liquidatore o amministratore, dopo aver realizzato che l'attivo sociale non permette l'accantonamento dell'ammontare del valore necessario al pagamento delle imposte e degli altri debiti sociali, mano a mano che questi arrivano a scadenza, avrebbero come unica soluzione per sottrarsi al giudizio di imputazione per colpa, quella di richiedere il fallimento⁹¹.

⁸⁸Contrariamente, l'art. 64 del D.P.R. n. 600/73 detta che il responsabile è tenuto a rispondere "per fatti o situazioni esclusivamente riferibili" ad altri.

⁸⁹Cfr. Cass. n. 1273/1978.

⁹⁰Così afferma ancora la Cass. n. 1273/1978.

⁹¹In tal senso Cass. 6 maggio 1985, n. 2822.

L'indirizzo giurisprudenziale, volto a riconoscere in primis l'esigenza di tutelare gli interessi dei creditori, in particolare di quelli dell'erario, il quale per far valere le responsabilità ex art. 36 non è tenuto a provare il dolo o la colpa dei liquidatori o amministratori (nonché quella dei soci) essendo sufficiente dimostrare la sussistenza degli elementi oggettivi già più volte ricordati, è ormai consolidato e sembra assai improbabile un'inversione di tendenza o un ritorno all'orientamento iniziale, che faceva rientrare la responsabilità ex art. 36 nella disciplina civilistica generale dell'art. 2495, come spiegato in conclusione alla sezione precedente.

2.4 Riparto giurisdizionale tra commissioni tributarie e giudice ordinario

I commi quinto e sesto dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 stabiliscono che “la responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato” contro il quale “è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario”.

Nonostante il testo della norma includa l'eventuale lite conseguente all'impugnazione dell'atto tra quelle attribuite al giudice tributario (il ricorso è infatti possibile dinanzi alle commissioni tributarie), è anche consentito rivolgersi al giudice ordinario affinché questo accerti l'insussistenza dei presupposti della responsabilità. L'azione di accertamento negativo dinanzi al giudice ordinario è possibile solo nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia già emesso l'atto di accertamento ai sensi del sesto comma della norma tributaria.

L'elemento determinante ai fini dell'attribuzione della giurisdizione è il concretizzarsi della pretesa dell'Amministrazione finanziaria in un atto di accertamento formale ex art. 60, D.P.R. n. 600/1973. Finché essa non emetta detto atto di accertamento, il soggetto che ne abbia interesse può esperire la sua azione dinanzi al giudice ordinario perché questo accerti l'inesistenza dei presupposti della responsabilità per il mancato pagamento delle imposte sociali o per l'occultamento di attività della società: non sarà possibile obiettare al soggetto interessato l'improponibilità di azioni di accertamento negativo di obbligazioni tributarie, dato l'evidente carattere non-tributario dell'obbligazione in discussione. Nel caso in cui, però l'Amministrazione si sia già attivata e abbia già emesso l'atto formale, scatta la previsione innovativa dell'art. 36 e la giurisdizione si pone dinanzi alle commissioni tributarie, anche se - come evidenziato - la natura della pretesa non è affatto tributaria⁹².

⁹²A tal riguardo, si rinvia a MONTI, A., *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, op. cit., a p. 44 e ss.

La giurisdizione delle Commissioni tributarie resta quindi radicata per quanto riguarda l'impugnazione dell'atto di accertamento della consistenza dell'obbligazione, in forza dell'attribuzione *ex lege* che estende la sfera giurisdizionale rispetto ad una pretesa non avente oggetto di carattere tributario. Si tratta, dunque, di una giurisdizione tributaria anomala che non intende modificare la natura dell'obbligo in capo al liquidatore, ma rappresenta la riprova del carattere non tributario del medesimo obbligo: se il legislatore non avesse previsto espressamente tale profilo giurisdizionale, l'intervento delle commissioni tributarie non sarebbe stato ipotizzabile in assoluto⁹³.

Con la previsione *ex art.* 36 del decreto sulla riscossione, l'intenzione del legislatore è stata quella di uniformare la procedura di accertamento della responsabilità non tributaria in esame al procedimento di accertamento dei tributi.

La normativa dettata dall'*art.* 36, in particolare dal sesto comma, e i suoi effetti dal punto di vista giurisdizionale, hanno posto in essere problematiche di legittimità e conformità al dettato costituzionale, precisamente all'*art.* 102, secondo comma⁹⁴. La questione relativa a tale norma è stata ritenuta infondata dalla giurisprudenza⁹⁵, che ha inoltre aggiunto l'insussistenza in assoluto di violazioni alle norme della Costituzione da parte dell'*art.* 36. A proposito si è infatti considerato che:

- non vi è violazione del principio di capacità contributiva. Il liquidatore non risponde infatti per un debito d'imposta che fa capo a lui, ma risponde per la trasgressione di un obbligo giuridico non avente carattere tributario, cioè per il mancato utilizzo delle attività sociali per il pagamento dei debiti fiscali e per la loro distrazione ad altri fini;
- inoltre, non vi è alcuna violazione del diritto di difesa, nel negare al liquidatore la possibilità di contestare in giudizio l'esistenza del debito d'imposta. Come spiegato al punto precedente, infatti, il liquidatore non è parte del rapporto che nasce dall'obbligazione tributaria, che si intrattiene esclusivamente fra società e Amministrazione finanziaria, ma è responsabile della violazione di un obbligo posto direttamente a suo carico dalla legge e, con riguardo a tale responsabilità, egli ha tutti i possibili strumenti di difesa (ad esempio, la dimostrazione dell'esistenza

⁹³Vedasi a riguardo IANNELLO, B., *Commento alla sent. della Cassazione civile, Sez. I, 14 settembre 1995, n. 9688*, in *Le società*, 1996, n.3, a p. 277.

⁹⁴Il secondo comma dell'*art.* 102, Cost., detta che "non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura".

⁹⁵Cfr. Cass., 10 novembre 1989, n. 4765, in *Le società*, 1990, n. 115.

di attività sociali o l'utilizzazione delle stesse per il pagamento delle imposte sociali).

2.5 La responsabilità di liquidatori ed amministratori: punti di incontro fra disciplina civilistica e fiscale

Si è giunti alla conclusione che le figure di responsabilità descritte nell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 siano derivanti da obbligazioni *ex lege* ai sensi delle disposizioni di cui agli artt. 1176 e 1218, c.c.

Tale considerazione ha portato la giurisprudenza tributaria ad ammettere che l'Amministrazione finanziaria possa agire nei confronti dei soggetti di cui alla norma del suddetto decreto tributario, senza dover dimostrare la colpa o il dolo del liquidatore o dell'amministratore (nonché del socio), bastando la prova della sussistenza dei presupposti oggettivi sopra descritti. In conseguenza di ciò, liquidatori ed amministratori che vogliano contestare l'esistenza della responsabilità loro attribuita, devono dimostrare l'insussistenza dei presupposti alla base di questa, ossia l'inesistenza di attività nel bilancio sociale ovvero - qualora tale primo presupposto mancasse - l'effettivo utilizzo delle attività per il pagamento delle imposte della società o ente in liquidazione⁹⁶.

La responsabilità oggetto dell'art. 36 trova numerose corrispondenze in altre norme giuridiche di natura non tributaria: in particolare si osserva un chiaro collegamento con le norme civilistiche di cui agli artt. 2312, secondo comma, il quale dispone la facoltà dei creditori sociali insoddisfatti dopo la cancellazione della società di rivalersi nei confronti dei soci e nei confronti dei liquidatori, se il mancato adempimento dei loro crediti sia dipeso da colpa di questi, e 2495, secondo comma, con il quale il legislatore, oltre a disporre la corrispondenza fra il momento dell'estinzione della società col momento della cancellazione della stessa dal Registro delle imprese, sancisce la possibilità in capo ai creditori insoddisfatti in seguito all'estinzione dell'ente debitore, di far valere i loro crediti nei confronti dei soci, nel limite delle somme riscosse dagli stessi in base al bilancio finale di liquidazione, ma anche verso i liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da comportamenti colpevoli di questi⁹⁷.

Inoltre, l'art. 2633 c.c. punisce i liquidatori che ripartiscano "i beni sociali tra i soci, prima del pagamento dei creditori sociali o dell'accantonamento delle somme necessario a soddisfarli" cagionando così danno ai creditori e considera quindi tale comportamento come reato.

⁹⁶Vedasi IANNELLO, B., *op. cit.*, a p. 279.

⁹⁷Si veda a riguardo CIAMPOLILLO, C., *La responsabilità fiscale del liquidatore*, in *Il fisco*, 2000, n. 27, a p. 8994.

L'obiettivo delineato dal Codice Civile è chiaramente quello di responsabilizzare i soggetti preposti alla delicata fase liquidatoria al fine di garantire la preventiva soddisfazione dei creditori della società, prima di distribuire fra i soci il restante patrimonio.

2.5.1 Poteri e oneri del liquidatore nella distribuzione dell'attivo: il deposito delle somme necessarie al soddisfacimento dei creditori sociali

Rispetto alla disciplina vigente prima della riforma del diritto societario avvenuta con il D.Lgs. n. 6/2003, con la nuova normativa è stato attribuito alla figura del liquidatore un potere maggiore sotto molti punti di vista rispetto a quelli di cui egli poteva godere nel regime precedente. Le competenze e la professionalità del liquidatore vengono maggiormente riconosciute e in virtù di tale valorizzazione, allo stesso vengono affidate scelte e decisioni molto critiche⁹⁸.

Secondo la dottrina in parola, tali maggiori poteri incontrano, però, un limite nel principio-cardine dell'esercizio societario dell'attività d'impresa, in base al quale il patrimonio della società è destinato al pagamento dei debiti sorti nello svolgimento dell'attività ed ai soci può essere distribuito solo il risultato netto finale. Tale principio si concretizza in un insieme di regole che mirano alla conservazione dell'integrità del capitale e del patrimonio sociale, che trovano applicazione durante tutta la vita della società ed, in particolar modo, quando essa entra nella fase di liquidazione.

Le tre norme civilistiche espressamente destinate ad assicurare la prelazione degli interessi dei creditori nella liquidazione delle società di capitali, sono gli artt. 2491, 2495 e 2633 del Codice Civile.

Dal contenuto dell'art. 2633 c.c., sopra riportato, si può dedurre che, come per le altre forme di società⁹⁹, anche nella liquidazione delle società di capitali vale la regola generale secondo cui i liquidatori non possono distribuire la spettante quota di liquidazione ai soci prima del pagamento dei creditori sociali o dell'accantonamento delle somme necessarie al loro soddisfacimento. Tale norma sembra comportare che, nell'ipotesi in cui sorgano crediti vantati da terzi soggetti a condizione sospensiva, o a contestazione, o meramente eventuali oppure certi, ma di scadenza estremamente remota nel tempo, i liquidatori non potrebbero sottrarsi dall'effettuare immediatamente il pagamento

⁹⁸In tal senso SCIMEMI, E., *I poteri dei liquidatori di società di capitali nella distribuzione dell'attivo*, in *Le società*, 2008, n. 3, a p. 292.

⁹⁹Per le società di persone, la liquidazione è disciplinata dagli artt. 2272 e ss., c.c., e dalle norme degli artt. 2308 e ss. per le società in nome collettivo e 2323-2324 c.c. per le società in accomandita semplice.

o dall'accantonare le somme necessarie oppure ancora prolungare la fase di liquidazione e ritardare la cancellazione della società fino alla data in cui risulti effettivamente possibile definire la sussistenza o meno di tali crediti o fino alla scadenza degli stessi. In entrambi i casi si avrebbe un danno in capo ai soci, i quali si troverebbero costretti ad immobilizzare per un periodo anche molto lungo il capitale inizialmente investito nella società ed i profitti relativi ovvero, nel caso di accantonamenti, le somme necessarie al pagamento dei creditori sociali, senza poter approfittare di opportunità di investimento e sopportando i maggiori costi di una procedura prolungata nel tempo¹⁰⁰.

La stessa problematica sorge nel momento del riparto finale di una procedura fallimentare: anche in questo caso, infatti, la presenza di crediti sottoposti a condizione o a contestazione può minare il corretto svolgersi o la rapidità del riparto in favore di coloro che ne vantano il diritto e della chiusura della procedura. In ambito fallimentare il legislatore ha però previsto una disposizione, l'art. 117 del Regio Decreto n. 267 del 16/03/1942 (cosiddetta Legge Fallimentare), dove ha disposto - al secondo comma - che "se la condizione non si è ancora verificata ovvero se il provvedimento non è ancora passato in giudicato, la somma è depositata nei modi stabiliti dal giudice delegato, perché, verificatisi gli eventi indicati, possa essere versata ai creditori cui spetta o fatta oggetto di riparto supplementare fra gli altri creditori. Gli accantonamenti non impediscono la chiusura della procedura". L'intento delineato nel testo della norma è quello di salvaguardare una certa rapidità della procedura al fine di evitare ulteriori costi che conseguirebbero al suo prolungamento. Inoltre il legislatore sembra privilegiare la correttezza del riparto finale e soprattutto l'interesse dei detentori di crediti condizionati o soggetti a contestazione, anziché quello dei legittimati a ricevere e reinvestire nell'immediato le somme risultanti dal riparto.

La questione si appalesa più ostica sotto il profilo tributario: non esiste infatti nell'ambito in oggetto, una corrispondente disciplina che regoli espressamente l'aspetto in discussione. Per ricostruire dunque le possibilità che si presentano al liquidatore, occorre ripercorrere alcune norme civilistiche che affrontano tale problematica¹⁰¹.

L'art. 2491, secondo comma, c.c., dispone che "i liquidatori non possono ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali; i liquidatori possono condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie". Il terzo comma precisa che i liquidatori rispondono personalmente e

¹⁰⁰Vedasi SCIMEMI, E., *op. cit.*, a p. 293.

¹⁰¹Si veda ancora SCIMEMI, E., *op. cit.*, a p. 294.

solidalmente “per i danni cagionati ai creditori sociali con la violazione delle disposizioni del comma precedente”.

L’interpretazione maggioritaria sostiene che all’art. 2491 si applichi l’art. 2495 c.c. e, quindi, che gli acconti sul risultato della liquidazione, per analogia alle somme riscosse dai soci in base al bilancio finale di liquidazione, siano ripetibili, dopo la cancellazione e l’estinzione della società, ad istanza dei creditori sociali insoddisfatti dal liquidatore. Non rileva a tal proposito la buona fede del socio percipiente l’acconto che si opponga alla richiesta di ripetizione delle somme spettanti al creditore, data anche l’assenza di una norma analoga all’ultimo comma dell’art. 2433 bis, c.c., secondo la quale non sono ripetibili gli acconti sui dividendi riscossi da soci in buona fede.

In sede di liquidazione gli acconti distribuiti ai soci sono suscettibili di ripetizione su richiesta dei liquidatori fino al momento della cancellazione dal Registro delle Imprese dell’ente in liquidazione e rimangono quindi provvisori. Anche in seguito all’estinzione della società, il diritto di credito nei confronti della società può essere fatto valere dai titolari verso i soci, entro però lo scadere del termine di prescrizione.

Per quanto riguarda l’ammontare degli acconti, prima della riforma del diritto societario, introdotta dal D.Lgs. n. 6/2003, parte della dottrina¹⁰² sosteneva che essi non potessero eccedere gli utili e le riserve a disposizione, non andando così ad intaccare il capitale sociale, ad eccezione dell’ipotesi della riduzione facoltativa di capitale. L’interpretazione contraria¹⁰³ vedeva e vede ancor’oggi il riparto finale di liquidazione e gli acconti sulla quota di liquidazione come operazioni che i creditori sociali potevano liberamente aggredire e considerava il liquidatore personalmente e direttamente responsabile delle stesse verso i terzi. Questo secondo filone di pensiero rifiutava dunque qualsiasi teoria che prevedesse la distribuzione del patrimonio sociale - come ad esempio la riduzione facoltativa del capitale - poiché in contrasto con l’intento del legislatore che, in primis, intende tutelare la possibilità per i creditori di chiedere ed ottenere la ripetizione di quanto dovuto dai soci.

Invero fa propendere verso la seconda interpretazione l’attuale formulazione degli artt. 2633 e 2626 c.c.: come già detto, il primo, titolato “Indebita ripartizione di beni sociali da parte dei liquidatori”, dispone, a querela della persona offesa, la reclusione da sei mesi a tre anni per “i liquidatori che, ripartendo i beni sociali fra i soci prima del pagamento dei creditori sociali o dell’accantonamento delle somme necessario a soddisfarli, cagionano danno ai creditori”. L’art. 2626 c.c., prevede, invece, la reclusione fino ad un anno per

¹⁰²Si rinvia sul punto a ROSSI, A., in ALBERTI, M. (a cura di), *Il nuovo diritto delle società*, 2005, vol. III, a p. 2258-2261.

¹⁰³In tal senso, NICCOLINI, G., *Scioglimento, liquidazione ed estinzione delle società per azioni*, in *Trattato Colombo-Portale*, 1997, vol. 7, a p. 622-623.

gli amministratori che “restituiscono i conferimenti ai soci o li liberano dall’obbligo di eseguirli”, fatta eccezione per i casi di legittima riduzione di capitale. Dall’ambito di applicazione della norma sono esclusi i liquidatori, per i quali non sussiste dunque nessun vincolo, fatto salvo l’art. 2633, di non distribuire il capitale sociale.

La distribuzione di acconti prima dell’approvazione del bilancio finale di liquidazione, come espressamente ammesso dall’art. 2491, è possibile solo qualora, sulla base dei bilanci di liquidazione, non risulti tale da cagionare danno agli interessi dei creditori dal punto di vista dell’integralità e della puntualità della soddisfazione dei loro crediti. Il legislatore non prevede tra gli oneri dei liquidatori quello di accertare, prima dell’eventuale distribuzione di acconti, l’effettiva attuale disponibilità delle somme di cui la società necessita per il pagamento dei suoi creditori: è sufficiente che tali somme siano disponibili nel momento in cui i debiti dovranno essere soddisfatti. In tal modo è venuto a crearsi un sistema più flessibile che risponde più opportunamente sia alle esigenze dei soci che a quelle dei creditori sociali¹⁰⁴.

Data la maggiore importanza della disponibilità delle somme nel momento dell’effettiva restituzione dei debiti, rispetto alla disponibilità delle stesse in sede di distribuzione degli acconti, prima di procedere a quest’ultima operazione, i soggetti preposti alla liquidazione dovranno eseguire una valutazione previsionale degli effetti del riparto anticipato sulla posizione dei creditori sociali. Essi provvederanno, dunque, a testare le disponibilità liquide future dell’azienda, tenendo in considerazione la giacenza di cassa e verificando, attraverso l’analisi dei flussi di cassa, la congruenza dei tempi previsti di incasso con i termini di scadenza dei debiti della società. Se tale accorgimento non viene osservato, i liquidatori sono tenuti a rispondere personalmente e in solido con la società per i danni causati ai liquidatori ex art. 2491 c.c.¹⁰⁵.

Nell’ambito in oggetto, si ritiene che la responsabilità dei liquidatori per aver provocato danno ai creditori sociali mediante la distribuzione anticipata di acconti ai soci, sia subordinata al compimento di un atto colposo o doloso, nonostante il legislatore non si riferisca espressamente al presupposto soggettivo della colpa: i liquidatori quindi rispondono personalmente in tutti i casi in cui essi avrebbero potuto prevedere, secondo la diligenza richiesta dalla professione, che l’avvenuta ripartizione di acconti ai soci avrebbe arrecato pregiudizio ai creditori sociali, ovvero quando la previsione fatta dagli stessi liquidatori prima di distribuire gli acconti sia stata distorta da un’omissione o da un errore di valutazione dei debiti sociali per negligenza o incapacità degli stessi¹⁰⁶.

La previsione ex art. 2491 c.c. della possibilità posta in capo ai liquidatori

¹⁰⁴Così SCIMEMI, E., *op. cit.*, a p. 296.

¹⁰⁵Si veda ancora SCIMEMI, E., *op. cit.*, a p. 296.

¹⁰⁶In tal senso, ROSSI, A., in ALBERTI, M. (a cura di), *op. cit.*, a p. 2261.

di distribuire acconti ai soci precedentemente rispetto alla stesura del bilancio finale di liquidazione, non esonera ovviamente gli stessi dalla redazione e dal deposito del bilancio finale e dalla cancellazione della società nell'ipotesi in cui in capo ad essa pendano debiti condizionati o non ancora esigibili.

Contrariamente, nell'ordinamento giuridico è di primaria importanza la rapidità della procedura estintiva delle società al fine di limitare al massimo i costi della fase liquidatoria; si prendano ad esempio gli artt. 2490 e 2494 c.c.: il primo, al comma 6, dispone la cancellazione d'ufficio della società dal Registro delle imprese nell'ipotesi in cui per tre anni non vengano depositati i bilanci previsti ex lege durante la liquidazione; il secondo legittima il liquidatore a depositare presso una banca le somme spettanti ai soci "non rimosse entro 90 giorni dall'iscrizione dell'avvenuto deposito" del bilancio finale di liquidazione, sempre allo scopo di evitare lungaggini inutili nel procedimento di estinzione.

L'art. 2494 c.c. trova corrispondenza nel già citato art. 117 l.fall., che dispone, come la norma civilistica, che le somme necessarie ad estinguere eventuali debiti contestati o soggetti a condizione sospensiva siano depositate nei modi stabiliti dal giudice delegato per poter essere versate ai creditori o ripartita fra i soci, una volta passata in giudicato la sentenza che definisce il processo o verificatasi la condizione. Inoltre la norma fallimentare sancisce che gli accantonamenti non precludono la chiusura del procedimento fallimentare.

Allo stesso modo quindi, il deposito, previsto dall'art. 2494 c.c., presso un soggetto terzo qualificato, qual è la banca, rappresenta proprio l'accantonamento che renderà possibile la ripartizione dei beni sociali fra i soci e quindi la chiusura della liquidazione. Appare quindi condivisibile il parere dottrinale secondo cui è corretto depositare le somme necessarie al futuro pagamento dei debiti scaduti, includendo nell'attivo del bilancio finale di liquidazione una voce ad hoc, mentre al passivo sarà iscritto il debito sociale.

Per quanto riguarda il soggetto terzo cui affidare le somme accantonate, pare ragionevole ritenere che esso debba essere la banca, dato che sia i soci che i creditori sociali hanno l'interesse che l'incarico venga affidato ad un soggetto qualificato che si impegni ad eseguire il pagamento dovuto a tempo debito. Infine, allo scopo di permettere ai soggetti interessati di conoscere la banca presso la quale sono stati depositate le somme in questione, i dati identificativi di tale istituto dovrebbero essere indicati nel bilancio finale di liquidazione.

2.5.2 Tutela dei creditori sociali: le idonee garanzie

Altro strumento di cui si possono servire i liquidatori nella fase di riparto finale delle somme rimaste nell'attivo sociale ai soci è la prestazione da parte di questi ultimi delle cosiddette "idonee garanzie".

Infatti il secondo comma dell'art. 2491 c.c., ultimo periodo, precisa espressamente che i liquidatori "possono condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie": l'inciso appena riportato pare aggiungersi al vincolo disposto dalla prima parte dello stesso comma dell'art. 2491 di verificare la disponibilità di somme idonee alla soddisfazione integrale ed immediata dei creditori. Spontaneamente viene da chiedersi qual è l'utilità della previsione di "idonee garanzie" se già esiste l'onere in capo al liquidatore di provare preventivamente tale disponibilità.

La previsione della prestazione di garanzie si giustifica per il fatto che la distribuzione ai soci non è vincolata all'effettiva disponibilità attuale di liquidità che servirà a soddisfare i creditori sociali, bensì ai risultati dei bilanci di liquidazione. Per questo, il liquidatore può, a sua discrezione, richiedere ai soci la prestazione delle suddette "idonee garanzie" per rimediare all'eventualità in cui le risultanze contabili fossero disattese nella realtà.

Dal disposto del secondo comma dell'art. 2491 si evidenzia la volontà del legislatore di delegare tale scelta al liquidatore, il quale ha il potere di distribuire acconti ai soci, prima dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione, solo se dall'analisi dei bilanci emerge che la ripartizione non incide negativamente sulla posizione dei creditori sociali con ragionevole certezza¹⁰⁷ ed, in caso di dubbio, egli può, e anzi dovrebbe, esigere dai soci idonee garanzie per la ripetizione di quanto ottenuto con il riparto, ferma restando la sua responsabilità per eventuali danni causati da suoi errori valutativi¹⁰⁸.

In dubbio è se il liquidatore possa distribuire ai soci, anche in sede di riparto finale, somme necessarie a coprire debiti meramente eventuali della società - come quelli derivanti da crediti in contestazione o a condizione sospensiva, oppure debiti con scadenza remota nel tempo - a patto che questi forniscano garanzie idonee di restituzione.

Il potere dei liquidatori di richiedere ai soci idonee garanzie in cambio della distribuzione di acconti, viene espressamente previsto dall'art. 2491 c.c., solo nell'ipotesi di acconti sul risultato della liquidazione. Considerando che tali acconti sono soggetti alla stessa disciplina che viene applicata alle somme riscosse dai soci sulla base del bilancio finale di liquidazione, disciplina che si fonda - come si è visto - sulla facoltà del creditore di richiedere la ripetizione del valore corrispondente al suo credito al socio che ha percepito le somme, a prescindere dalla sua buona fede, non sembra si possa escludere l'applicabilità della stessa disposizione anche in sede di riparto finale. Tale conclusione tiene conto delle disposizioni contenute nella prima parte dello stesso art. 2491, nonché del già citato art. 2633 c.c., che vincola la rilevanza penale dell'illecito riparto dei

¹⁰⁷La ragionevolezza delle misure prese dal liquidatore si misura secondo la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico ai sensi dell'art. 2489, secondo comma, c.c..

¹⁰⁸Così SCIMEMI, E., *op. cit.*, a p. 297.

beni sociali da parte dei soggetti preposti alla liquidazione alla sussistenza di un danno per i creditori. Non si tratta di un reato di mera condotta, bensì di un comportamento pregiudizievole per la categoria dei soggetti previsti dalla norma.

Ne consegue che, anche in sede di riparto finale, la prestazione da parte di chi percepisce le somme di idonee garanzie al fine di garantire un pronto e integrale pagamento del debito in luogo dell'accantonamento delle somme dovute, non può ritenersi di per sé un comportamento illecito dal punto di vista penale: la rilevanza penale sorgerà nel momento in cui si concretizzerà la mancata soddisfazione e quindi il danno effettivo in capo ai creditori, a causa dell'inidoneità delle garanzie prestate.

Inoltre, considerando l'ampia discrezionalità e libertà di decisione attribuita dal legislatore al liquidatore, il quale effettua una valutazione prognostica degli effetti della distribuzione di acconti sulla posizione dei creditori sociali e non deve attenersi a nessun limite quantitativo nella decisione del quantum da ripartire, gli acconti di liquidazione possono consistere anche nel 99.99% dell'intera quota spettante al socio, diventando così inutile e superflua la previsione di un regime giuridico differente per il riparto finale¹⁰⁹.

Del resto, i creditori sociali sono interessati, dal punto di vista economico, alla soddisfazione integrale ed immediata nel momento in cui il loro debito diventi esigibile: se, poi, il pagamento del debito sociale avvenga da parte dei liquidatori, che si siano rifiutati di distribuire acconti ai soci durante la liquidazione e abbiano dunque mantenuto nella loro disponibilità le somme necessarie al pagamento dei debiti, oppure dalla banca nella quale essi hanno depositato tali somme, ovvero dai soci, i quali abbiano ricevuto e messo a frutto gli acconti della liquidazione, non è di nessun interesse per i creditori stessi. Al contrario, tale aspetto incide pesantemente sull'interesse dei soci che, nei primi due casi non possono sfruttare la possibilità di reimpiegare nel breve periodo le somme originariamente investite nella società perché accantonate dal liquidatore per il pagamento dei debiti sociali che diverranno esigibili in futuro e quindi non presenti nelle loro disponibilità.

Esclusa la responsabilità penale dei liquidatori nell'ipotesi di distribuzione dei beni sociali in cambio di idonee garanzie in sede di riparto finale, un altro aspetto è quello relativo alla responsabilità civile degli stessi in seguito al riparto finale e alla cancellazione della società dal Registro delle imprese. Sembra palese che il requisito della prestazione di "idonee garanzie" da parte dei soci sia un modo per coprire il rischio di un'eventuale azione di responsabilità esercitata dai creditori sociali nei confronti del liquidatore e quindi che, qualora lo stesso non sia assolutamente certo della disponibilità in capo alla società delle somme necessarie a ripagare i debiti sociali esigibili dai rispettivi

¹⁰⁹In tal senso, si rinvia a SCIMEMI, E., *op. cit.*, a p. 299.

titolari in futuro, esso possa, in sede di riparto finale, decidere di richiedere ai soci a cui vengono distribuiti gli acconti, il rilascio di idonee garanzie, come avviene per gli acconti di liquidazione. Le idonee garanzie possono infatti, come l'accantonamento delle somme presso un soggetto terzo, garantire che, a suo tempo, nulla ostacolerà l'integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali.

Tale principio è esplicitamente riconosciuto solo in riferimento alla liquidazione coatta amministrativa delle banche dagli artt. 91 e 92 del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia¹¹⁰, norma che prevedono in capo ai commissari liquidatori la possibilità di procedere agli accantonamenti o a depositi¹¹¹ ovvero di richiedere idonee garanzie sia in sede di riparto parziale ai sensi dell'art. 91, comma 7¹¹², che in sede di riparto finale, attraverso l'espresso richiamo dell'art. 92, comma 5¹¹³.

Infine, il liquidatore dovrà assicurarsi che le garanzie rilasciate dal socio siano tali da evitare che il creditore della società subisca un danno dal concorso con altri creditori particolari dello stesso: qualora il liquidatore tema che questo succeda, egli dovrà assicurarsi che le garanzie fornite dal socio siano opponibili anche a questi terzi creditori, per non incorrere in responsabilità¹¹⁴.

Concludendo, dopo tutto quanto detto, è possibile confermare quanto già più volte affermato in precedenza, e cioè che al liquidatore è riconosciuta dall'ordinamento italiano una certa discrezionalità nel condurre la procedura liquidatoria, essendo egli libero nella decisione di effettuare o meno riparti anticipati e potendo quindi influenzare le tempistiche della procedura di liquidazione stessa.

Tale ampia discrezionalità è concessa ai liquidatori, poiché essi si trovano nella posizione scomoda di dover bilanciare due tipologie opposte di interesse,

¹¹⁰D.Lgs. 1 settembre 1983, n. 385.

¹¹¹Il comma 6 dell'art. 91 dispone che "nell'effettuare i riparti e le restituzioni, i commissari, in presenza di pretese di creditori o di altri interessati per le quali non sia stata definita l'ammissione allo stato passivo, accantonano le somme e gli strumenti finanziari corrispondenti ai riparti e alle restituzioni non effettuati a favore di ciascuno di detti soggetti, al fine della distribuzione o della restituzione agli stessi nel caso di riconoscimento dei diritti o, in caso contrario, della loro liberazione a favore degli altri aventi diritto". Il seguente articolo, al comma 5, dispone che "le somme e gli strumenti che non possono essere distribuiti vengono depositati nei modi stabiliti dalla Banca d'Italia per la successiva distribuzione agli aventi diritto (...)".

¹¹²Il comma in oggetto prevede che, nei casi previsti dal precedente comma, ossia nel caso di pretese creditorie ancora sospese, "i commissari, con il parere favorevole del comitato di sorveglianza e previa autorizzazione della Banca d'Italia, possano acquisire idonee garanzie in sostituzione degli accantonamenti.

¹¹³"Le somme e gli strumenti che non possono essere distribuiti vengono depositati nei modi stabiliti dalla Banca d'Italia per la successiva distribuzione agli aventi diritto, fatta salva la facoltà prevista dall'articolo 91, comma 7".

¹¹⁴Cfr. SCIMEMI, E., *op. cit.*, a p. 300.

quelli dei soci, nei confronti dei quali il liquidatore dovrebbe procedere in modo da minimizzare il più possibile il tempo ed i costi connessi alla chiusura, e quelli dei creditori della società, ai quali egli deve assicurare un'integrale e certa soddisfazione di tutte le obbligazioni pendenti,

Tuttavia, a questa libertà si affianca l'eventualità della responsabilità, non solo nei confronti dei liquidatori, qualora il liquidatore abbia chiuso la procedura troppo frettolosamente senza garantire la "disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali" ex art.2491, secondo comma, c.c., ma anche verso i soci, nell'eventualità in cui egli abbia protratto troppo a lungo la distribuzione dell'attivo o la chiusura del procedimento.

Solo se i liquidatori eserciteranno il loro "potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società" (art. 2489, c. 1, c.c.) secondo i criteri della "professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico" (art. 2489, c. 2, c.c.), in modo da assicurare la soddisfazione dei soci e parallelamente da garantire la soddisfazione dei creditori nei termini dettati dall'art. 2491, allora essi saranno esenti da responsabilità nei confronti di entrambe le categorie.

2.6 La responsabilità degli amministratori di società

Il sistema giuridico italiano ha stabilito all'art. 2276, c.c., una sostanziale equiparazione fra l'opera del liquidatore e quella dell'amministratore, sancendo che "gli obblighi e la responsabilità dei liquidatori sono regolati dalle disposizioni stabilite per gli amministratori".

Sebbene la posizione dell'amministratore in ambito civilistico sia riconducibile per molti aspetti a quella del liquidatore, appare necessario approfondire i profili preminenti di tale figura, in quanto accentratrice di una serie di poteri, diritti ed obblighi da cui dipende il raggiungimento degli obiettivi societari ed il rispetto delle obbligazioni (anche quelle tributarie) di cui la società è soggetto passivo.

L'importanza delle funzioni attribuite all'amministratore traspare dalla chiara e precisa disciplina normativa che il legislatore ha dettato a riguardo e dalla valorizzazione storica di tale figura, generalmente rappresentata da soggetti dotati di una certa esperienza e preparazione professionale in grado di esercitare i poteri conferitigli. La creazione della funzione amministrativa all'interno della società risponde innanzitutto all'impossibilità di affidare la gestione sociale a tutti i soci per garantire una certa tempestività ed immediatezza decisionale.

L'amministrazione non diventa però un organo extrasocietario, anzi dall'esperienza risulta che chi riveste la carica di amministratore siano proprio uno

o più soci e, qualora l'atto costitutivo vieti di ricorrere a soggetti terzi, solo ed esclusivamente soci.

La nomina dell'amministratore è determinata inizialmente dall'atto costitutivo, mentre successivamente, alla scadenza dei mandati, è affidata all'assemblea ordinaria¹¹⁵. La normativa prevede alcune cause oggettive di ineleggibilità (art. 2382 c.c.), tra cui l'interdizione, l'inabilitazione, il fallimento o la condanna a pena che importi l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi. In aggiunta l'art. 2387 c.c. dispone che l'assunzione della carica può essere subordinata al possesso di "speciali requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza", ai sensi dell'art. 2387, c. I.

La nomina non può durare per più di tre esercizi e scade alla data dell'assemblea "convocata per l'approvazione del bilancio dell'ultimo esercizio della loro carica" (art. 2383, secondo comma); gli amministratori sono rieleggibili, ma possono essere revocati in qualunque tempo dall'assemblea, anche se nominati dall'atto costitutivo, fatto salvo il risarcimento dei danni per l'amministratore se la revoca avviene senza giusta causa. Spetta agli amministratori la richiesta dell'iscrizione della loro nomina entro trenta giorni nel Registro delle Imprese, specificando le informazioni di cui al quarto comma dell'art. 2383 c.c..

L'amministrazione della società può essere affidata a più persone, che formano il Consiglio di Amministrazione; se lo statuto indica solo il numero massimo e minimo di amministratori, ma non ne precisa il numero esatto, spetta all'Assemblea determinarlo. Una volta composto, il CdA sceglie un Presidente tra i suoi membri, se questo non è nominato dall'Assemblea. Se nel corso dell'esercizio vengono a mancare uno o più amministratori, gli altri provvedono alla loro sostituzione con deliberazione approvata dal Collegio Sindacale: i nuovi amministratori restano in carica fino alla data dell'Assemblea successiva. Le deliberazioni del Consiglio sono valide se è presente la maggioranza degli amministratori in carica, se lo statuto non richiede espressamente ulteriori partecipanti e solo se prese a maggioranza assoluta dei presenti, salva diversa disposizione dello statuto; il voto per rappresentanza non è invece permesso.

Gli amministratori "compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale" e hanno un generale potere di rappresentanza della società, attribuito loro dallo statuto o dalla deliberazione di nomina: i limiti imposti dallo statuto o da decisioni degli organi competenti ai poteri degli amministratori non possono essere opposti ai terzi, salvo che si provi l'intenzionalità del danno cagionato dagli stessi alla società.

A fianco ai poteri di gestione detenuti dagli amministratori, essi hanno numerosi obblighi cui adempiere, che non verranno però elencati in questa sede,

¹¹⁵ Artt. 2364 e 2383 c.c..

data la relativa attinenza dal tema oggetto del lavoro.

Ai fini che qui interessano, è invece opportuno focalizzare l'attenzione sulle responsabilità degli amministratori, siano esse penali o civili. Sotto il profilo penale, gli amministratori rispondono innanzitutto di falso in bilancio, fattispecie che si realizza qualora essi esponano "fatti materiali non rispondenti al vero" ovvero omettano "informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene" nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni espresse dalla legge, con l'intenzione di ingannare i soci o il pubblico e al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto ed "in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari sulla predetta situazione" (art. 2621 c.c.). Gli amministratori, insieme ai dirigenti preposti alla redazione delle scritture contabili della società, ai sindaci e ai liquidatori, vengono puniti con l'arresto fino a due anni. Rispondono inoltre di reati minori elencati agli artt. 2622 e ss., c.c..

Sotto il profilo civile, l'attività degli amministratori può esplicare i suoi effetti nei confronti della società, dei creditori sociali, dei soci e dei terzi.

L'amministratore è responsabile verso la società se non adempie ai doveri imposti dalla legge o dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze; la responsabilità è solidale per i danni alla società derivanti dall'inosservanza di tali doveri, "a meno che si tratti di attribuzioni proprie del comitato esecutivo o di funzioni in concreto attribuite ad uno o più amministratori" ex primo come dall'art. 2392, c.c.. In ogni caso, comunque, gli amministratori rispondono solidalmente se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non si sono adoperati adeguatamente per impedire che questi si verificassero o almeno per attenuarne le conseguenze. Unica soluzione per essere immuni da colpa è esprimere il dissenso senza ritardo nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del Consiglio e comunicare in forma scritta tale dissenso al Presidente del Collegio Sindacale. Possono promuovere l'azione di responsabilità contro gli amministratori l'Assemblea dei Soci con apposita delibera, in occasione della discussione del bilancio, oppure il Collegio Sindacale, se la deliberazione è assunta con la maggioranza dei due terzi dei componenti.

Diversa è la responsabilità nei confronti dei creditori sociali che impone agli amministratori di rispondere qualora non osservino gli "obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale", ai sensi dell'art. 2394 c.c.; per l'esperimento dell'azione, resta comunque fermo il vincolo dell'insufficienza del patrimonio ai fini del soddisfacimento dei crediti. Nei casi di liquidazione coatta amministrativa e di fallimento, l'azione può essere esercitata rispettivamente dal commissario liquidatore e dal curatore.

Infine, l'azione di responsabilità ai fini del risarcimento del danno può essere

promossa da soci o terzi cui sia stato arrecato danno a causa di atti colposi o dolosi degli amministratori.

In ambito tributario, invece, una particolare ipotesi sanzionatoria degli amministratori è prevista dall'art. 98, D.P.R. n. 602/1973 che obbliga al pagamento delle soprattasse o pene pecuniarie, in solido col soggetto passivo o con il soggetto inadempiente, "coloro che ne hanno la rappresentanza". Tale norma attrae all'interno della categoria punita gli amministratori di società ed enti, ovvero tutti coloro che coprono tale carica in qualsiasi tipo di società, sia essa personale o di capitali, o in un qualsiasi altro soggetto collettivo, che non abbia forma societaria. Dal testo inoltre risulta che la responsabilità per illecito amministrativo, oltre ad essere imputabile all'autore, può essere estesa anche a terzi attraverso gli istituti della solidarietà e della sussidiarietà. Il primo, che trova origine nella disciplina delle obbligazioni di diritto privato, si estende pure alle obbligazioni di natura tributaria; norma base della solidarietà in ambito tributario è l'art. 11, l. 7 gennaio 1929, n. 4, la quale dispone la responsabilità in solido al pagamento della pena pecuniaria o della soprattassa, se la violazione della norma delle leggi finanziarie a cui esse sono connesse, è imputabile a più persone. La norma in oggetto ha corrispondenza diretta nell'art. 2055 c.c. che ugualmente dispone la responsabilità solidale al risarcimento del danno, se esso è imputabile a più persone. Indubbiamente esistono delle differenze fra i due settori, quello civile e quello tributario, che scaturiscono dalla differente posizione dei condebitori con riguardo alla solidarietà tributaria rispetto a quella civile. Mentre l'obbligazione civile è costruita tra le parti secondo la loro volontà -pur con determinati limiti dettati dall'ordinamento- o alternativamente viene imposta direttamente da una disposizione giuridica, con presupposto necessario dell'elemento intersoggettivo che tenga "uniti" i coobbligati, l'obbligazione tributaria innanzitutto è sorretta dal principio enunciato dall'art. 23 Cost., secondo cui "nessuna prestazione (...) patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge", trova la sua fonte in un negozio giuridico e non può perciò essere modificata, limitata o esclusa dalle parti. Nulla impedisce al legislatore, nell'ambito della sua autonomia di prevedere la solidarietà tributaria per determinate fattispecie, al fine di conferire maggiori garanzie al creditore e ridurre al minimo i casi di inadempienza. L'estinzione dell'obbligazione tributaria da parte di uno degli obbligati in solido prevede il diritto di regresso di questo nei confronti degli altri per la quota dovuta da questi: il coobbligato dipendente subentra quindi nella posizione del creditore nei confronti degli altri coobbligati, anche se la natura del rapporto in essere fra loro è diversa da quella del rapporto giuridico originario¹¹⁶.

¹¹⁶Si veda a tal riguardo CAPOLUPO, S., *La responsabilità fiscale dell'amministratore*, in *Il fisco*, 1983, n. 25, a p. 3318.

Per concludere, occorre richiamare brevemente anche le figure di sostituto e responsabile d'imposta, che a tale argomento sono profondamente connesse. Il primo comma dell'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973 definisce il sostituto d'imposta come "chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto": egli ha il dovere di esercitare la rivalsa anche se non è diversamente stabilito in modo espresso. Il terzo comma della stessa disposizione precisa invece che chi è tenuto al pagamento dell'imposta "insieme con altri, per fatti o situazioni a questi riferibili" ha il diritto di rivalsa; si tratta della nozione di responsabile d'imposta, che è da considerare un vero e proprio condebitore d'imposta, anche se non è soggetto passivo ed è estraneo alla situazione di fatto che ne costituisce il presupposto. L'obbligazione che si crea in capo ad esso è un'obbligazione accessoria legata all'obbligazione principale che lega il Fisco al soggetto passivo reale da un vincolo di solidarietà. La figura del sostituto sostituisce - paga in luogo di - il vero soggetto passivo esauendo il suo debito fiscale nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria interamente, quando la sostituzione è a titolo d'imposta, cioè il sostituto verso l'intera somma dovuta e libera così il sostituito da qualsiasi debito, o in parte, mediante la sostituzione a titolo d'acconto, ovvero quando il sostituito continua ad essere soggetto passivo perché il sostituto ha provveduto al pagamento solo di una parte dell'imposta complessiva che egli deve all'erario.

Ricollegandoci al tema principale dell'opera, è da escludere che l'amministratore, ai fini dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, possa essere considerato sostituto o responsabile d'imposta, dato che, come spiegato, la responsabilità che deriva dalla norma citata ha la sua fonte in un rapporto obbligatorio, autonomo, distinto da quello tributario, che nasce e viene definito dalla legge nella sussistenza di attività nel patrimonio della società in liquidazione e nella distrazione di queste da parte dei liquidatori o degli amministratori ai fini diversi dal pagamento delle imposte dovute¹¹⁷.

Il criterio della solidarietà sembra essere escluso innanzitutto per la ragione spiegata sopra, ossia che quando il legislatore tributario ha voluto porre la responsabilità solidale in capo all'amministratore, ha individuato espressamente tale obbligo solidale nel presupposto dell'aver rivestito la carica di rappresentante della società (previsione che nella norma all'art. 36 non avviene), e inoltre perché il presupposto d'imposta non può determinare la nascita di due obbligazioni distinte entrambe di carattere tributario, una a carico dell'ente e una dell'amministratore, non spiegandosi in tal caso il motivo per il quale quest'ultimo sia chiamato a rispondere anche per le imposte relative ai periodi precedenti.

¹¹⁷In tal senso CAPOLUPO, S., *op. cit.*, a p. 3331 e ss.

È da escludersi anche il carattere della sussidiarietà della responsabilità dato che per poterlo affermare è necessaria la previsione di una preventiva escussione nei confronti dell'obbligato principale, in tal caso la società, che nella disposizione in oggetto invece non è sancita. L'Amministrazione Finanziaria può quindi rivalersi verso l'amministratore senza doversi prima rivolgere all'obbligato principale, limitandosi ad accertare l'esistenza di un debito IRES, rimasto insoluto in tutto o in parte, l'esistenza di attività nel patrimonio sociale in liquidazione o sciolta a prescindere dall'apertura di una formale procedura di liquidazione ed infine la distrazione da parte dell'amministratore di tali attività per finalità diverse dal pagamento delle imposte.

2.7 I soci e associati

Al contrario della responsabilità di amministratori e liquidatori a cui la dottrina si è da sempre dedicata, approfondendone la portata sia con riferimento alla disciplina civilistica che a quella tributaria, differente è il profilo della responsabilità di soci e associati, che rappresenta un elemento innovativo dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 rispetto al precedente testo unico del '58. La carenza e il vuoto riguardo la responsabilità dei soci è evidente anche in ambito civile, dove l'articolo di riferimento è l'art. 2495 c.c., mentre per i debiti d'imposta si guarda alla norma tributaria oggetto del presente lavoro.

In ambito civilistico, l'art. 2495 c.c. sancisce la responsabilità dei soci, dopo la cancellazione della società, verso i creditori non soddisfatti, "fino alla concorrenza delle somme da questi rimosse in base al bilancio finale di liquidazione". L'azione che il creditore può esperire nei confronti del socio è equiparata a quella eseguibile contro la società: l'intenzione del legislatore è quindi quella di garantire una maggiore facilità e probabilità di realizzazione dei crediti in seguito alla liquidazione dell'ente debitore, sancendo la responsabilità del socio nel limite delle quote da esso rimosse in sede di distribuzione dell'attivo. Il creditore, da parte sua, dovrà dimostrare il presupposto della responsabilità in capo al socio e cioè che in base al bilancio finale di liquidazione vi sia stata la distribuzione dell'attivo risultante dallo stesso e che parte sia stata riscossa dal socio¹¹⁸.

L'art. 2495 modifica il lato passivo del rapporto obbligatorio fra società e creditori, prevedendo affianco alla società medesima la responsabilità dei soci -pro parte- e quella del liquidatore (se il mancato pagamento è dipeso da questi): tale maggiore garanzia non si scontra con la permanenza in vita della

¹¹⁸In tal senso CAPOLUPO, S., *Liquidazione soggetti IRES: la responsabilità tributaria dei soci e associati*, in *Il Fisco*, 2010, n. 26 (1), a p. 4091-4092.

società, avendo i creditori la possibilità di rifarsi verso i soci o verso la società, ovvero prima verso la società e in un secondo momento verso i soci.

Allo stesso modo, l'art. 36 del decreto tributario assume come requisito per la responsabilità sussidiaria dei soci, la condizione che essi abbiano riscosso una quota dell'attivo sociale in seguito alla distribuzione di esso in sede di bilancio finale di liquidazione; anche in quest'ipotesi l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria. L'art. 36 isola due casi in cui i soci sono chiamati a rispondere assieme alla società: il primo riguarda la ricezione di denaro o altri beni sociali da parte degli amministratori nei due periodi precedenti alla messa in liquidazione; il secondo invece è legato all'assegnazione di beni sociali dai liquidatori durante la fase liquidatoria.

Il principio che soggiace alla responsabilità dei soci è in entrambi i casi quello dell'indebito arricchimento: tale principio non comprende quello enunciato all'art. 2033 c.c.¹¹⁹ sull'indebito oggettivo, poiché non sembra che il pagamento sia "non dovuto", e si esclude inoltre che si configuri il cosiddetto indebito soggettivo ex art. 2036 c.c.¹²⁰.

È pacifico che la responsabilità in capo ai soci non sia legata in nessun modo a quella di liquidatori ed amministratori, in quanto quest'ultima è di carattere autonomo ed è svincolata da qualsiasi relazione solidaristica nonché sussidiaria, come spiegato nel precedente paragrafo. Perché scatti la responsabilità del socio, bisogna che vi sia un credito del Fisco certo ed esigibile nei confronti della società e che gli amministratori e liquidatori abbiano distratto le somme dell'attivo per pagare debiti di ordine inferiore a quelli fiscali¹²¹.

Conseguentemente, l'azione di nullità, ovvero l'azione mossa dall'Amministrazione Finanziaria al fine di provare la nullità dell'atto di distribuzione fra i soci del patrimonio sociale ad opera dell'amministratore o del liquidatore, è considerata "autonoma e distinta" rispetto a quella proponibile nei confronti dei soci e "non configurabile come azione surrogatoria"¹²², dato che, trattandosi di una mera pronuncia dichiarativa attuabile solo nell'ambito dei rapporti fra i litiganti, non è necessaria la presenza di tutti i soggetti partecipi dell'atto di cui si richiede la pronuncia di nullità durante lo svolgimento.

¹¹⁹L'art. 2033 c.c. detta che "chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato. Ha inoltre diritto ai frutti ed agli interessi dal giorno del pagamento se chi lo ha ricevuto era in mala fede, oppure se questi era in buona fede, dal giorno della domanda.

¹²⁰Art. 2036 c.c. : "1. Chi ha pagato un debito altrui, credendosi debitore in base ad un errore scusabile, può ripetere ciò che ha pagato, sempre che il creditore non si sia privato in buona fede del titolo o delle garanzie del credito. 2. Chi ha ricevuto l'indebito è anche tenuto a restituire i frutti e gli interessi dal giorno del pagamento, se era in mala fede o dal giorno della domanda se era in buona fede".

¹²¹Si rinvia a CAPOLUPO, S., *op. ult. cit.*, a p. 4094.

¹²²Così si esprime ancora CAPOLUPO, S., *op. ult. cit.*, a p. 4094.

In capo al socio non sorge una responsabilità di natura sanzionatoria; essa può essere configurata come responsabilità di carattere sussidiario per le obbligazioni tributarie gravanti sulla società, che nasce al verificarsi di due requisiti:

- la presenza di attività nel patrimonio sociale;
- la ricezione di utili, denaro o beni sociali da parte del socio, nonostante la sussistenza di un debito fiscale.

Inoltre, mentre liquidatori ed amministratori rispondono come visto per l'intero importo delle imposte dovute, prescindendo dal periodo d'imposta cui esse si riferiscono, i soci sono chiamati a rispondere solo nel limite del "valore dei beni ricevuti".

Sotto il profilo quantitativo, la responsabilità patrimoniale dei soci si esaurisce nel limite dei beni ricevuti: optando per una portata omnicomprensiva, potrebbero essere compresi anche gli utili percepiti ed il capitale eventualmente rimborsato; sono da escludere invece i conferimenti ancora non effettuati dai soci, poiché la norma limita la fattispecie della responsabilità a danaro o beni non ricevuti "in assegnazione". Il periodo che intercorre fra l'assegnazione ai soci e la restituzione da parte di questi potrebbe influenzare il valore di quanto ricevuto: se si tratta di denaro, si presenta un problema di rivalutazione; se invece si tratta di beni, un possibile riferimento potrebbe essere quello al loro valore normale alla data della assegnazione. Non è invece condivisibile considerare anche il vantaggio derivante dalla disponibilità dei beni assegnati e quindi prendere a riferimento il loro valore normale alla data di restituzione: in questa seconda ipotesi infatti, l'Amministrazione Finanziaria dovrebbe ricostruire il valore finale dei beni, tenendo in considerazione che il reddito prodotto da questi nell'intervallo temporale in cui la loro disponibilità era in mano ai soci, potrebbe aver prodotto ulteriore reddito tassabile con conseguente pagamento indebito (*ex post*)¹²³.

In conclusione, sembra che l'azione esperibile nei confronti dei soci e quella nei confronti di amministratori e liquidatori non siano cumulative: l'Amministrazione può perciò rivolgersi all'uno o all'altro, tenendo conto delle differenti conseguenze che si avranno nell'uno o nell'altro caso: qualora l'Amministrazione si rivolga ai soci, questi sono tenuti al pagamento del debito tributario nei limiti previsti; laddove invece l'azione venga esercitata contro gli amministratori o i liquidatori, questi sono tenuti a pagare nei limiti dell'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. Resta ferma, in ogni caso, la possibilità di rivalsa nei confronti dei

¹²³In tal senso, si veda CAPOLUPO, S., *op. ult. cit.*, a p. 4097.

soci, considerato che le due responsabilità differiscono sotto alcuni punti, in particolare dal punto di vista quantitativo, come fin qui spiegato.

Anche rispetto a quest'ultimo argomento, è palese l'intento del legislatore di proteggere la posizione del creditore, rafforzando il diritto di quest'ultimo di vedere il suo credito saldato. A ragione di ciò, la stessa dottrina in parola ritiene plausibile l'ipotesi che consente all'erario di rivolgersi a uno tra i soci per l'intero debito sociale, considerato che il socio potrà esercitare la sua azione di rivalsa nei confronti degli altri soci coobbligati.

Capitolo 3

Rapporti fra Fisco e Società estinte alla luce del D. Lgs. 6/2003

Nel precedente capitolo si è chiarito che la responsabilità di liquidatori ed amministratori, pur prevista da una norma di carattere tributario, qual è l'art. 36 del D.P.R. 602/1973, ha radici di natura civilistica ed implica l'obbligo del risarcimento del danno in capo a tali soggetti nei confronti dell'erario qualora il comportamento posto in essere da tali soggetti abbiano cagionato danno allo stesso, nella misura indicata dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973.

In questo capitolo sarà analizzato il rapporto che lega l'obbligo tributario, gravante sulla società, alla responsabilità nascente in capo al soggetto (liquidatore o amministratore), che compia una violazione prevista dall'articolo in oggetto. In dottrina sono infatti diffuse due diverse correnti di pensiero che rispettivamente allineano o dissociano le sorti dei soggetti rappresentanti con quelli della società-soggetto passivo¹.

Abbiamo fin qui chiarito i profili caratteristici degli obblighi che nascono ai sensi dell'art. 36 ed affermato che non si tratta di un vincolo di solidarietà, bensì che l'obbligazione del risarcimento dipende innanzitutto dall'esistenza di un debito fiscale della società rimasto inadempito e che l'obbligazione per fatto proprio sorge invece in seguito alla violazione dell'obbligo di destinazione delle attività sociali al pagamento delle imposte.

In dottrina, sebbene la natura civilistica della responsabilità di liquidatori ed amministratori sia oggi riconosciuta quasi unanimemente, esistono due diverse ricostruzioni del rapporto tra tale responsabilità e quella in capo all'ente rappresentato. La prima, quella tradizionale della responsabilità "dipendente", si riassume nel sostenere l'esistenza di un vincolo di dipendenza fra l'obli-

¹In tal senso, MONTI, A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti procedurali dell'istituto*, in *Rass. Trib.*, 1984, a p. 20-21.

gazione che grava sui rappresentanti e l'obbligazione d'imposta che pesa sulla società, seppur non di carattere solidale in senso stretto². Tale vincolo ha come requisito fondamentale la certezza dell'*an et quantum debeatur*, cioè dell'esistenza e della misura del debito fiscale dell'ente, prima che possa essere effettuato l'accertamento della responsabilità in capo ai rappresentanti previsti dall'art. 36. L'atto di accertamento verso i soggetti indicati dalla norma de qua, presuppone la notificazione di un avviso all'ente-soggetto passivo o la presentazione da parte di questo di una dichiarazione che abbia ad oggetto un obbligo d'imposta rimasto inadempito. Quindi l'atto di accertamento effettuato nei confronti di liquidatori, amministratori e soci ha come requisiti l'avviso o la dichiarazione mediante i quali il debito fiscale sia stato reso certo nell'esistenza e nell'importo e sia stato quindi iscritto a ruolo - o sia suscettibile di esserlo.

Tutt'altra strada segue la seconda ricostruzione³, secondo cui le due responsabilità sono autonome e totalmente indipendenti ed è quindi inesistente ogni legame di condizionalità e pregiudizialità fra esse: amministratori e liquidatori sarebbero tenuti al pagamento delle imposte, in seguito al compimento di un atto illecito, in proprio e non invece con la società. Tale affermazione comporterebbe la facoltà per il Fisco di rivolgersi al liquidatore o all'amministratore in proprio, senza notificare nessun atto di accertamento, né operare alcuna iscrizione a ruolo della società. Ugualmente, il Fisco potrebbe rivolgersi direttamente ai soci, sulla base del loro indebito arricchimento, a prescindere dall'intestazione di un atto alla società che assicuri la certezza dell'*an et quantum* del credito vantato dall'erario.

Si delineano sulla base di queste diverse opinioni, due distinte tesi, una prima "civilistica in senso debole"⁴ che prevede tra i requisiti necessari per la responsabilità dei rappresentanti la sussistenza di un atto formale intestato alla società che accerti le imposte rimaste insolute a carico della stessa, ed una seconda "civilistica in senso forte" che ritiene sufficiente per l'applicazione dell'art. 36 che l'insolvenza fiscale dell'ente rappresentato sia dipesa dal liquidatore o dall'amministratore, benché il debito d'imposta sia ormai inesigibile.

Nonostante ci si riferisca a tale distinzione come all'antitesi fra teoria della responsabilità dipendente e teoria della responsabilità autonoma, occorre considerare che esiste un elemento di unione fra le due: entrambi i sostenitori dell'una e dell'altra teoria non possono non concordare sul fatto che l'obbliga-

²Si rinvia a FALSITTA, G., *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, I, a p. 266.

³Vedasi a riguardo PARLATO, A., *Accertamento tributario e cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1965, II, a p. 138 e ss.

⁴Così la definisce MONTI, A., *op. cit.*, a pag. 22.

zione di liquidatori ed amministratori, nonché quella dei soci, scatta solo se si siano realizzati in capo alla società i presupposti di un'obbligazione tributaria⁵.

Sembra indubbio infatti che, ai sensi dell'art. 36 del decreto sulla riscossione, se non sussistesse il debito fiscale dell'ente rappresentato, debito che nasce al momento della notifica alla società dell'atto di accertamento, non nascerebbe nemmeno l'obbligo in capo ai rappresentanti. Se è vero - come spiegato nel precedente capitolo - che la responsabilità di liquidatori ed amministratori consegue al mancato assolvimento di un obbligo di natura civilistica, ossia l'inadempimento del debito fiscale in seguito all'utilizzo delle attività aziendali per altri fini rispetto all'estinzione di questo, allora nessuna responsabilità può nascere per i rappresentanti che ripartiscano beni sociali in assenza di obbligazioni di carattere tributario del soggetto rappresentato.

A riguardo vi è quindi unanimità di opinioni, mentre il punto su cui veramente le due visioni divergono è se l'atto di accertamento debba essere formalmente intestato alla società, prima che il Fisco possa procedere nei confronti dei rappresentanti di essa. La teoria della responsabilità dipendente sostiene infatti che l'accertamento dei presupposti su cui si fonda l'obbligo fiscale debba concretizzarsi in un formale atto di imposizione intestato alla società, affinché si possa procedere all'accertamento delle responsabilità dei soggetti indicati dall'art. 36; posizione opposta invece è caldeggiata dalla teoria della responsabilità autonoma, per la quale all'accertamento della società può procedersi in via meramente incidentale in sede di accertamento delle responsabilità di liquidatori, amministratori e soci.

Altro tema che sarà oggetto di approfondimento nel presente capitolo attiene proprio l'atto di accertamento e l'azione del Fisco nei confronti dei rappresentanti sotto la luce dell'art. 2495, secondo comma, c.c., introdotto dalla riforma del diritto societario del 2004, che ha comportato una modifica di indirizzo del legislatore riguardo la cancellazione delle società ed i suoi effetti. Tale modifica ha esplicitato i suoi effetti sulla modalità di azione della pretesa del Fisco creditore in caso di cancellazione della società debitrice dal Registro delle Imprese, nella quale ipotesi il Fisco può appunto rivalersi nei confronti dei soci ed eventualmente del liquidatore in proprio, qualora egli sia responsabile del mancato pagamento dei debiti tributari della società. La nuova formulazione dell'art. 2495 c.c. ha avuto portata innovativa, sostituendo il vecchio orientamento civilistico, secondo il quale la cancellazione avrebbe avuto solo effetti dichiarativi senza impedire ai creditori sociali insoddisfatti di far valere le proprie pretese anche dopo la cancellazione dal Registro delle Imprese nei confronti dell'ente cancellato, nella figura dell'ex liquidatore⁶.

⁵Si veda ancora MONTI, A., *op. cit.*, a pag. 22.

⁶In questo senso si veda BUSCEMA, A., *I riflessi tributari dell'estinzione della società, anche in pendenza di debiti, ai sensi della riforma societaria del 2004*, in *Dialoghi tributari*,

L'esplicita presa di posizione del legislatore deve però essere considerata alla luce dell'inevitabile sfasamento delle tempistiche relative da un lato al sorgere della presupposto dell'imposta, e dall'altro, a quelle relative all'azione di accertamento, solitamente posteriori di qualche anno sul primo, che potrebbe avvenire quando la società è già stata cancellata e dunque estinta.

3.1 La cancellazione delle società dal Registro delle imprese

Sebbene la liquidazione delle società, ed in generale di tutte le imprese, si concluda con la cancellazione delle stesse dal Registro delle imprese, essa non determina la chiusura di tutte le posizioni debitorie in essere alla data di estinzione; l'effetto estintivo della cancellazione introdotto dall'art. 2495 c.c., comma 2, così modificato dall'art. 4 del D. Lgs. n. 6/2003, comporta la nascita di posizioni delicate, con particolare riferimento ad eventuali pretese erariali nei confronti dell'ente, e di situazioni poco chiare in relazione all'intestazione di atti tributari sostanziali e ai relativi destinatari della funzione impositiva.

La Corte di Cassazione, in Sezioni Unite, ha provveduto a fare chiarezza su tali problematiche con tre sentenze del 22 febbraio 2010, che si soffermano in particolare sugli elementi maggiormente rilevanti introdotti nel sistema dalla riforma del diritto societario.

La prima sentenza n. 4060/2010 focalizzava i principi della capacità giuridica e della legittimazione processuale di una società in nome collettivo cancellata dal registro in seguito al deposito del bilancio finale di liquidazione. La seconda (n. 4061/2010) riguardava invece la valenza dichiarativa -contrapposta a quella costitutiva- della cancellazione di una società di capitali dal Registro delle imprese avvenuta prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni di diritto societario, mentre la terza (n. 4062/2010) atteneva l'esistenza giuridica di una società cooperativa, cancellata successivamente al 1° gennaio 2004 -data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 6/2003-, la cui legittimazione processuale veniva tuttavia sancita sulla base di un'azione giudiziale di recupero crediti promossa prima dell'iscrizione della cancellazione.

La rimessione alle Sezioni Unite di tali controversie è motivata dall'esistenza di un annoso dibattito giurisprudenziale sul tema: alla teoria supportata dalle sentenze della Suprema Corte, che considerava lo scioglimento e la cancellazione della società dal Registro delle imprese elementi insufficienti a determinare l'estinzione giuridica in presenza di rapporti giuridici o controversie giudiziali ancora in essere, si contrapponeva la tesi dei giudici di legittimità, secondo cui la cancellazione della società dal Registro delle imprese comporterebbe l'e-

2008, n. 2, a p. 142 e ss.

stinzione irreversibile della stessa a prescindere dalla sussistenza di rapporti pendenti in capo ad essa che anzi ne verrebbero travolti.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sulla base di un'accurata ricostruzione del dibattito sul valore dichiarativo o estintivo da riconoscere alla cancellazione dal registro delle imprese⁷ avvallano appunto la seconda tesi riportata. In particolare viene riconosciuta la riforma della normativa sulle società di capitali e cooperative, introdotta col decreto legislativo n. 6/2003, come fattore decisivo del mutamento di posizione della giurisprudenza di legittimità.

Prima che tale riforma entrasse in vigore, nessun dubbio esisteva sull'efficacia puramente dichiarativa della cancellazione e, come diretta conseguenza, veniva unanimemente riconosciuta l'insufficienza di tale evento al fine dell'estinzione della società⁸. Tale posizione, che trovava le proprie basi nel Libro V del C.C. ed in particolare nell'art. 2193 c.c.⁹, veniva condivisa anche dalle numerose sentenze a conferma della sopravvivenza dei rapporti giuridici in essere alla cancellazione dal Registro e quindi a conferma della legittimazione dal punto di vista processuale dell'impresa per le controversie eventualmente avviate prima della cancellazione. Inoltre, non era rinvenibile nell'ordinamento giuridico nessun argomento di diritto che portasse a convalidare la nuova efficacia estintiva attribuita alla cancellazione: nella normativa previgente non esisteva alcuna previsione che espressamente collegasse la vicenda della cancellazione dal Registro al momento estintivo nella vita dell'impresa; in aggiunta il Codice Civile prevedeva la possibilità dei creditori sociali di agire nei confronti dei liquidatori non in forza della loro successione alla società in obbligazioni che mantenevano il legame originario con essa, bensì per responsabilità extracontrattuale.

La mancanza di apposite previsioni legislative che permettessero di identificare il momento dell'estinzione riguardava particolarmente le società di persone e di capitali per le quali l'individuazione dell'estinzione nel momento di cessazione di ogni attività, piuttosto che al momento della cancellazione dal Registro delle imprese, rendeva più incerta e soggettiva l'identificazione del *dies a quo*.

L'introduzione del nuovo art. 2495 c.c. ha consentito il superamento di tale questione grazie all'individuazione di un momento certo dell'estinzione delle imprese attraverso la locuzione "ferma restando l'estinzione della società" inserita all'inizio del secondo comma, mediante la quale il legislatore elimina ogni dubbio che restava aperto sotto il vigore del vecchio art. 2456 c.c.¹⁰. Men-

⁷La cancellazione delle imprese commerciali dal Registro delle imprese è istituita dagli artt. 2188 e ss. del codice civile -Titolo II, Capo III, Sezione I "Del registro delle imprese".

⁸Vedasi a riguardo FALSITTA, G., *op. cit.*, a p. 266 e ss.

⁹Per il quale "I fatti dei quali la legge prescrive l'iscrizione, se non sono stati iscritti, non possono essere opposti ai terzi da chi è obbligato a richiederne l'iscrizione".

¹⁰Il precedente art. 2456 c.c. disponeva: "1. Approvato il bilancio finale di liquidazione,

tre la versione antecedente prevedeva la subordinazione dell'estinzione della società all'esaurirsi di ogni rapporto giuridico in capo ad essa, prescindendo invece dalla cancellazione dal Registro delle imprese, il nuovo testo attribuisce valenza costitutiva, oltre a quella dichiarativa già riconosciuta, alla cancellazione dell'iscrizione dal Registro ponendo fine alle discussioni giurisprudenziali e dottrinali sulla data a cui ricondurre la fine della soggettività dell'impresa¹¹.

La Corte di Cassazione, riconoscendo la natura non interpretativa della nuova disposizione, ha affermato l'irretroattività del valore costitutivo dell'iscrizione della cancellazione delle società dal Registro delle imprese, sebbene ciò non precluda ai giudici di considerare estinte anche le società cancellate prima del 1° gennaio 2004.

La corrispondenza tra cancellazione dal Registro delle imprese e estinzione della società - sia essa di persone o di capitali - fa nascere importanti conseguenze sul piano delle obbligazioni sociali in essere a tale data e sulla disciplina fiscale da applicare ai rapporti pendenti in capo alla società cancellata. Particolare confusione è nata a riguardo degli atti d'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria ed in generale dei rapporti rimasti inconclusi tra la società ed il Fisco, il quale rischia di vedersi sottratte le ulteriori garanzie che coinvolgono i soci nell'adempimento dei rapporti obbligatori di carattere fiscale. Con riferimento a tale argomento, rileva anche considerare che i momenti di inizio e cessazione di un'impresa nella normativa tributaria differiscono da quelli individuati nella normativa fiscale e che, a causa di tale disallineamento, parallelamente alla mancanza di norme precise in materia, numerose sono le pronunce della Cassazione che in passato hanno affermato l'inopponibilità al Fisco dell'estinzione societaria, come definita nella normativa civile, in presenza di obblighi fiscali insoluti¹².

i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, e la pubblicazione del provvedimento di cancellazione nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata. 2. Dopo la cancellazione della società i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi.

¹¹Vedasi a riguardo SELICATO, G., *I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Rass. Trib.*, 2010, n. 3, a p. 872-873.

¹²Si veda ad esempio la sentenza n. 25472 del 20 ottobre 2008, riguardante l'impugnazione da parte di una società di una cartella di pagamento notificata dopo la scadenza del termine decennale. Mentre in primo grado la sentenza veniva rigettata, il giudice d'appello annullava la cartella di pagamento notificata al liquidatore, giustificando tale decisione in ragione dell'avvenuta cancellazione della società. Il ricorso alla Cassazione promosso dalla parte pubblica era motivato dal principio disposto dall'art. 2456 del c.c. in vigore all'epoca dei fatti (oggi trasfuso nell'art. 2495 c.c. ad opera del d.lgs. n. 6/2003), ai sensi del quale la cancellazione dal Registro delle imprese non ha effetto verso i creditori insoddisfatti e, conseguentemente, il liquidatore rimane il soggetto legittimato alla ricezione di atti successivi ad essa. Il ricorso è stato accolto dalla Cassazione con la sentenza in oggetto, nella quale

Nel vigore dell'ordinamento precedente alla riforma societaria, "era stata unanime la scelta ermeneutica dei giudici di legittimità di ritenere la cancellazione dal registro delle imprese della iscrizione di una società commerciale, di persone o di capitali, mera pubblicità dichiarativa, che non produceva l'estinzione della società stessa, in difetto dell'esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo ad essa, per cui permaneva la legittimazione processuale di essa e il processo già iniziato proseguiva nei confronti o su iniziativa delle persone che già la rappresentavano in giudizio o dei soci, anche con riferimento alle fasi di impugnazione ovvero negli eventuali procedimenti di esecuzione, relativi ai medesimi rapporti accertati con sentenza costituente titolo esecutivo a base dei crediti da esigere"¹³. La dottrina¹⁴ legittimava la notifica dell'atto impositivo all'ex liquidatore della società estinta, riconoscendo nella stessa il soggetto passivo dell'obbligazione in riferimento alla quale è stato eseguito l'accertamento nei termini di decadenza indicati dal D.P.R. n. 600/1973.

Alla luce della riforma societaria in vigore dal 1° gennaio 2004, la sentenza n. 4062 delle Sezioni Unite risulta in aperto contrasto con la precedente posizione, non prevedendo alcuna deroga al contenuto del novellato art. 2495 c.c. e quindi escludendo che l'estinzione, "irreversibile" conseguenza alla cancellazione dal Registro, possa continuare ad essere subordinata alla soddisfazione del Fisco. Per le Sezioni Unite, "l'inciso "ferma restando la estinzione della società", che la novella ha inserito con riferimento espresso alle società di capitali e alle cooperative, integra il presupposto logico, nel sistema, per una lettura della cancellazione delle iscrizioni di società di persone dichiarativa della cessazione della loro attività dal momento dell'entrata in vigore della legge anche per le cancellazioni precedenti e dalla data della cancellazione dell'iscrizione per quelle successive al 1° gennaio 2004, consentendo la previsione espressa di legge dell'estinzione delle società con personalità giuridica, di dar luogo a quella interpretazione costituzionalmente orientata delle norme da sempre sollecitata dal giudice delle leggi e favorevole ad un identico trattamento di tutti i creditori delle imprese individuali e collettive di qualsiasi tipo, oggi possibile

si afferma che la cancellazione della società dal Registro non comporta automaticamente la sua estinzione nell'ipotesi in cui sussistano rapporti giuridici o controversie giudiziali pendenti, e dunque che l'Amministrazione Finanziaria è legittimata a notificare l'atto con cui essa esercita la pretesa fiscale, al soggetto che rappresentava la società fino alla data della cancellazione e nella cui figura rimane la "rappresentanza sostanziale e processuale", cioè il liquidatore. La sentenza ribadisce il principio secondo cui la cancellazione dal Registro delle imprese ha una mera valenza dichiarativa e non implica quindi l'estinzione della società, che si realizza invece al completo esaurimento di tutti i rapporti giuridici e alla risoluzione delle controversie giudiziali in essere in capo alla stessa.

¹³Così Cass., sent. n. 4062 del 22 febbraio 2010, con riferimento al sistema vigente fino alla riforma del diritto delle società di capitali e cooperative.

¹⁴Si rinvia sul punto a BRUZZONE, M., *Per le Sezioni Unite la cancellazione estingue tutte le società*, in *Corriere Tributario*, 2010, n. 16, a p. 1296.

in ragione della riforma del 2003". L'estinzione della società rappresenta lo stesso presupposto previsto per l'azione dei creditori sociali avverso i soci ai sensi del secondo comma dell'art. 2312 c.c.¹⁵, nonché della disciplina di cui all'art. 2324 c.c.¹⁶, il quale dispone che i creditori sociali, insoddisfatti dalla liquidazione possano rivalersi nei confronti dei soci accomandanti, nei limiti della loro quota di liquidazione.

La necessità di assicurare una certa omogeneità e coordinazione delle discipline riguardanti l'estinzione delle imprese individuali, delle società di persone e di capitali ha comportato anche una modifica di orientamento dell'Amministrazione finanziaria¹⁷, che ha dovuto rivedere la sua posizione secondo cui la portata innovativa del nuovo articolo 2495 c.c. dovesse essere estesa alle sole società di capitali e non invece alle società di persone, parere motivato dal mancato interessamento del legislatore all'art. 2312 c.c. sul tema della cancellazione delle società di persone dal Registro delle Imprese.

La sentenza in oggetto afferma infatti che dal 1° gennaio 2004 è possibile affermare, anche per le società di persone, l'efficacia dichiarativa dell'iscrizione della cancellazione nel Registro delle imprese, escludendo invece la sua efficacia costitutiva, "impossibile in difetto di analoga efficacia della loro iscrizione, per ragioni logiche e di sistema": la cancellazione dal Registro ha valenza di pubblicità della cessazione dell'attività dell'impresa ed è quindi opponibile, a partire dalla stessa data, ai creditori sociali che agiscono contro i soci, in base a quanto disposto dagli artt. 2312 e 2324 c.c., dalle quali risulta "una presunzione del venir meno della capacità e legittimazione (delle imprese) operante negli stessi limiti temporali indicati, anche se perdurino rapporti o azioni in cui le stesse società sono parti, in attuazione di una lettura costituzionalmente orientata delle norme relative a tale tipo di società da leggere in parallelo ai nuovi effetti costituiti dalla cancellazione delle società di capitali per la novella".

Alla luce della riforma del diritto societario, per garantire la parità del trattamento dei creditori delle società di capitali e di quelle di persone, anche la disciplina pregressa delle società di persone ha subito una trasformazione, sebbene più marginale rispetto alla normativa sulle società di capitali, che si concreta nell'individuazione della vicenda estintiva delle stesse nella fine

¹⁵L'art. 2312 c.c., Libro V, Titolo V, Capo III, titolato "Cancellazione della società" dispone: "1. Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro delle imprese. 2. Dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci e, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi". [Terzo e quarto comma *omissis*]

¹⁶L'art. 2324 c.c., Libro V, Titolo V, Capo IV, detta "salvo il diritto previsto dal secondo comma dell'art. 2312 nei confronti degli accomandatari e dei liquidatori, i creditori sociali che non sono stati soddisfatti nella liquidazione della società possono far valere i loro crediti anche nei confronti degli accomandanti, limitatamente alla quota di liquidazione".

¹⁷Cfr. Cass. sent. n. 4062 del 22 febbraio 2010.

della loro vita contestuale alla pubblicità, che mantiene però mera valenza dichiarativa degli effetti.

Una volta trascorso l'anno successivo alla cancellazione dell'impresa -sia individuale che collettiva- dal Registro, la sopravvivenza della società non potrà più aggrapparsi nemmeno alla sussistenza di rapporti giuridici pendenti. Già valorizzata nelle precedenti pronunce di coloro che, precedentemente alla sentenza delle Sezioni Unite, propendevano per l'efficacia costitutiva della cancellazione, tale tesi ammette l'estinzione della società anche in presenza di obbligazioni insolute, che trova il suo presupposto necessario e sufficiente nella vicenda della cancellazione stessa, in seguito alla quale i creditori sociali possono solo agire contro i soci o i liquidatori.

3.2 Rapporti tra Fisco e società nel periodo post-cancellazione

Quanto detto nel paragrafo precedente porta in conclusione ad affermare che, una volta cancellata dal Registro delle imprese, con la conseguente estinzione della società, quest'ultima perde la propria soggettività giuridica e capacità processuale e non può dunque rappresentare la destinataria delle azioni di recupero crediti promosse dai creditori sociali. Di conseguenza, ai sensi degli articoli codicistici in precedenza analizzati (2312 e 2495 c.c.), l'azione di rivalsa dei terzi creditori rimasti insoddisfatti, può solo rivolgersi ai soci ed ai liquidatori, nell'eventualità di una loro colpa, in base ai limiti dettati dalla legge.

In base alle citate disposizioni sulla cancellazione delle società di persone e di capitali dal Registro delle imprese, l'azione posta in essere dai creditori che vantano crediti inadempiti nei confronti dell'ente cancellato, trova un limite nelle "somme da questi (soci e liquidatori) riscosse in base al bilancio finale di liquidazione" per le società di capitali, mentre alcun limite è imposto espressamente per le società di persone¹⁸.

Profilo assai più complicato è invece quello relativo alla posizione dell'erario e al sistema delle responsabilità connesse ai debiti di natura fiscale delle società: infatti ammesso che, ai sensi delle disposizioni civilistiche predette, il credito erariale deve esistere alla data di estinzione, benché la pretesa materiale del Fisco si manifesti in un momento successivo, perché esso possa essere fatto valere, la normativa dettata dal Codice Civile su questo aspetto dell'argomento deve essere letta alla luce delle numerose altre norme di natura tributaria che si intrecciano a formare un complesso regime di responsabilità, prima fra tutte

¹⁸In tal senso PAGANI, G., *Estinzione di società: modalità di azionamento della pretesa erariale*, in *Il Fisco*, 2011, n. 3, a p. 365 e ss.

l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, fulcro della disciplina relativa alla riscossione delle imposte sul reddito.

Tale norma allarga la categoria di soggetti a cui può rivolgersi l'erario, comprendendovi oltre a soci e liquidatori, anche gli amministratori, e presenta condizioni e limiti diversi per l'esperimento dell'azione di recupero crediti da parte del Fisco: i liquidatori e gli amministratori rispondono qualora distolgano le attività sociali dal pagamento dei debiti fiscali dovuti dalla società, prescindendo da elementi soggettivi di dolo o colpa, mentre i soci rispondono per indebito arricchimento, ma non in via sussidiaria rispetto ai primi 2 gruppi di soggetti.

3.2.1 Il conflitto fra il nuovo art. 2495 c.c. e l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973

3.2.1.1 L'abrogazione implicita dell'art. 36 ad opera dell'art. 2495 c.c.: tesi a favore

Il novellato art. 2495 c.c., con l'introduzione della nuova locuzione normativa "ferma restando l'estinzione della società" ha portato, secondo alcuni esponenti della dottrina, importanti ripercussioni nella disciplina della riscossione delle imposte sui redditi, inficiando in particolare la portata dell'art. 36. Secondo un certo orientamento dottrinale¹⁹, "l'effetto - estintivo, come conseguenza immediata della cancellazione - conduce ad una parziale disattivazione delle (...) norme - dell'art. 36 del decreto sulla riscossione - sulla responsabilità sussidiaria dei rappresentanti societari (liquidatori ed amministratori).

La norma di cui all'art. 2495 c.c. infatti, ammettendo l'azione di rivalsa da parte dei creditori non soddisfatti nei confronti di soci e dei liquidatori, ingloba l'Amministrazione finanziaria tra tutti gli altri soggetti creditori, trattandola alla stregua di questi, fatte salve le procedure tipiche dell'attività amministrativa, che comprende la notifica dell'accertamento ai soggetti indicati dalla norma. Anche l'Erario è dunque tenuto a rispettare i limiti dettati dalla norma civilistica, che equivalgono alle "somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione" per i soci, e al requisito della colpa per l'inadempimento degli obblighi fiscali per i liquidatori. La norma tributaria invece regola la fattispecie di responsabilità in proprio che sorge in capo al liquidatori ed amministratori e quella dei soci, nei limiti di quanto ricevuto.

Secondo l'autore, la norma civilistica attiene la successione di soggetti nel debito d'imposta, mentre quella tributaria ha "natura ibrida": essa si intreccia alla prima per quanto riguarda i soci, mentre ha carattere "sanzionatorio", nel

¹⁹Ci si riferisce qui a BUSCEMA, A., *L'estinzione della società disattiva la tutela dell'erario per l'Ires non pagata*, in *Corriere Tributario*, 2009, n. 26, a p. 2098 e ss.

momento in cui si riferisce alle figure dei liquidatori e degli amministratori. La responsabilità in capo a tali ultimi soggetti, che abbiamo visto essere di natura civilistica seppure sia posta da norme tributarie, si concretizza in un'obbligazione risarcitoria che dipende dall'esistenza di un debito in capo alla società rappresentata, debito che non è stato adempiuto dai rappresentanti.

Società rappresentata e soggetti rappresentanti, ex art. 36, sono legati da due distinti profili di responsabilità ognuno dei quali lega il soggetto al medesimo creditore, cioè il Fisco. L'obbligazione in capo alla prima è una vera e propria obbligazione di natura tributaria, che nasce in seguito al sorgere di un presupposto d'imposta; quella in capo ai rappresentanti invece, seppure posta da norme tributarie, è da ricondurre all'ambito civilistico del risarcimento del danno. Il legame fra società-soggetto passivo e rappresentante si crea solo quando alla società viene intestato il ruolo, ai sensi del sesto comma del medesimo articolo.

Fuor di dubbio è che nessuna responsabilità sorgerebbe in capo a liquidatori ed amministratori, se non sussistesse l'obbligo fiscale della società. Tale obbligo non comprende i soggetti indicati dalla norma, ma consiste in un rapporto a carico esclusivamente dell'ente, rapporto che ha come oggetto la capacità contributiva manifestata da questo. L'obbligazione tributaria resta limitata all'ente, che è il vero e unico soggetto passivo, essendo la manifestazione di capacità contributiva direttamente riconducibile ad esso, e non vi sono in alcun modo coinvolti liquidatori, amministratori che sono chiamati a pagare a causa di una violazione da essi compiuta.

L'obbligazione che nasce a carico di questi ultimi, infatti, "non assume i caratteri del vincolo solidale²⁰"; ciononostante, tale obbligo, seppur di natura o con oggetto diversi, dipende dal debito d'imposta della società rappresentata rimasto insoluto.

Considerando, però, che con la riforma del diritto societario introdotta dal 1° gennaio 2004 l'iscrizione della cancellazione dal Registro delle imprese coincide con l'estinzione della società, l'autore si chiede se e come sia possibile che la pretesa del Fisco si consolidi, mediante notifica dell'avviso di accertamento, successivamente alla vicenda estintiva, in capo alla stessa. Essendo cessata la società, verrebbe a mancare il destinatario dell'atto di accertamento e, di conseguenza, anche tale atto risulta inesistente.

Questa tesi fa vacillare il contenuto dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973: dato il vincolo di dipendenza che regola il legame fra ente rappresentato e soggetti rappresentanti, la responsabilità sancita dall'articolo predetto non sorgerebbe

²⁰Così in BUSCEMA, A., *I riflessi tributari dell'estinzione della società, anche in pendenza di debiti, ai sensi della riforma societaria del 2004*, in *Dialoghi Tributarî*, 2008, n. 2, a p. 145.

mai ed il contenuto della norma diventerebbe così inefficace²¹.

L'art. 2495 c.c. subentra allora a definire quali poteri restino all'Amministrazione finanziaria per difendere il suo credito: con la sua portata generale, esso si applica a tutti i terzi creditori, il cui credito non sia stato soddisfatto, ivi compreso l'erario.

Ai sensi della norma civilistica vigente, sembra che, alla luce di quanto detto, il Fisco debba rivolgersi necessariamente agli "eredi" della società, identificati nei soci e nei liquidatori, essendo cessata la soggettività giuridica e processuale dell'impresa: la giurisprudenza ritiene che si verifichi una successione *ex lege* dei soggetti indicati nei rapporti obbligatori della società, per analogia con quanto disposto dal secondo comma dell'art. 303 c.p.c.²².

Quindi, una volta che la società sia cessata definitivamente in seguito alla cancellazione, l'Amministrazione finanziaria si trova ad avere una doppia possibilità: essa può decidere di rivolgersi ai soci, nel limite delle somme riscosse da essi in sede di bilancio finale e non oltre, oppure ai liquidatori, dopo aver dimostrato la colpa di questi, notificando agli uni o agli altri l'avviso di accertamento. Riguardo al requisito della colpa, previsto necessariamente dalla disposizione del Codice Civile se l'erario vuole rivalersi sui liquidatori, esso risolve il dibattito aperto sull'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 circa la natura oggettiva o soggettiva della responsabilità, conferendo in maniera esplicita il carattere soggettivo a questa. Inoltre, riguardo i soci, occorre precisare che, qualora i soci non abbiano ricevuto alcuna somma al termine della liquidazione, la successione di tali soggetti alla società non si concretizzerebbe e dunque decadrebbe anche la possibilità della rivalsa da parte dell'erario nei confronti degli stessi.

Condividere tale orientamento implica l'inapplicabilità della norma di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, almeno nella parte riguardante l'estinzione societaria. Infatti, sulla base di quanto appena esposto, sulle possibilità cioè che il Fisco si trova di fronte per il recupero dei crediti vantati sulla società cancellata, si ritiene²³, da una parte, che se non sussiste colpa del liquidatore, in capo alla società non può nascere l'obbligazione tributaria principale e, pertanto, non nascerà neanche l'obbligazione dipendente. Nessuno sarà tenuto a pagare nulla, dato che nulla è dovuto, ed anche gli amministratori, i

²¹Si veda ancora BUSCEMA, A., *op. cit.*, a p. 146.

²²L'art. 303, c.p.c., Libro II, Titolo I, Capo VII, dispone: "1. Se non avviene la prosecuzione del processo a norma dell'articolo precedente, l'altra parte può chiedere la fissazione dell'udienza, notificando quindi il ricorso e il decreto a coloro che debbono costituirsi per proseguirlo. 2. In caso di morte della parte il ricorso deve contenere gli estremi della domanda, e la notificazione entro un anno dalla morte può essere fatta collettivamente e impersonalmente agli eredi, nell'ultimo domicilio del defunto".

²³Si rimanda a BUSCEMA, A., *L'estinzione della società "disattiva" la tutela dell'Erario per l'eres non pagata*, *op. cit.*, a p. 2101.

quali abbiano compiuto atti i liquidazione nel corso dei due periodi d'imposta precedente all'inizio della liquidazione, non saranno responsabili ai sensi dell'art. 36. La responsabilità potrebbe nascere in capo ai soci in base a quanto ricevuto secondo il bilancio finale di liquidazione, ma la dottrina sopramenzionata ritiene tale possibilità astratta e "facilmente eludibile" e perciò facilmente "disapplicabile".

D'altra parte, si ritiene altresì che se viene provata la colpevolezza del liquidatore, esso sarà obbligato al posto della società e non in proprio, come invece stabilisce l'art. 36. Per i soci invece, bisogna considerare anche le fattispecie di responsabilità individuate dalla norma tributaria al terzo e quinto comma, ai sensi dei quali i soci rispondono per "il denaro o gli altri beni sociali (ricevuti) in assegnazione dagli amministratori" nei due periodi d'imposta anteriori alla messa in liquidazione, o dai liquidatori nel corso della fase liquidatoria. Relativamente a queste somme, è possibile ammettere la successione dei soci, disciplinata dalla norma speciale, anche se la vicenda non può essere considerata come un mero evento successorio con una trasmissione dell'obbligo fiscale dalla società ai soci senza alcun ostacolo. La responsabilità che viene a formarsi in capo ai soci è dipendente da una responsabilità principale che si genera sulla società: se tale responsabilità non si consolida, allora i soci non saranno da ritenere responsabili. Se invece avviene una valida notifica dell'iscrizione a ruolo della società, il Fisco potrà agire avverso ai soci nei limiti di quanto disposto ex art. 36. Si torna quindi alla teoria iniziale, secondo la quale le responsabilità sancite dalla disposizione tributaria si attivano solo in seguito al consolidamento del debito d'imposta in capo alla società ex art. 2495 c.c., ossia se si prova la colpevolezza dei liquidatori o se i soci hanno ricevuto somme in sede di chiusura della liquidazione²⁴.

Per poter recuperare i suoi crediti in base a quanto disposto dall'art. 36, quindi, il Fisco deve in primis consolidare il debito d'imposta in capo alla società o ai suoi eredi, secondo quanto dettato dal Codice Civile, e solo in un secondo tempo potrà agire contro i soci in base all'art. 36.

La dottrina in parola, sulla base delle considerazioni di cui sopra, finisce per concludere nel senso della disapplicazione dell'art. 36 del decreto sulla riscossione per effetto dell'introduzione dell'art. 2495 c.c.. Secondo l'autore infatti, i liquidatori formali, nonché quelli di fatto, per aver distratto le attività della società dal pagamento delle imposte sul reddito, non risponderebbero in proprio, come afferma l'articolo, bensì risponderebbero in vece della società, sempreché venga dimostrata la loro colpa.

Secondo questo approccio, i liquidatori non sono più chiamati a rispondere dei debiti fiscali a titolo risarcitorio, per aver influenzato negativamente con

²⁴In tal senso ancora BUSCEMA, A., *op. ult. cit.*, a p. 2101-2102.

i loro comportamenti illeciti il soddisfacimento dei crediti erariali, ma sono tenuti al pagamento quali “debitori d’imposta”.

La tesi testè richiamata travolge il principio dell’oggettività della responsabilità posta in capo a liquidatori ed amministratori per fatto proprio, ex art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, e non per colpevolezza di questi.

Il Fisco, per decidere dunque verso chi esercitare la propria azione di recupero crediti, analizzerà innanzitutto la posizione dei liquidatori per capire se da essa emerge la loro colpa o meno; nel primo caso procederà a notificare ad essi l’avviso di accertamento delle imposte della società e questi saranno tenuti ad assolverlo; qualora non emerge la colpa dei liquidatori e i soci abbiano ricevuto denaro o beni dalla liquidazione della società, l’Amministrazione finanziaria notificherà l’atto solo ai soci, nei limiti delle somme da questi riscosse. “Ma quest’ultima obbligazione (...), con un po’ di accortezza può non sorgere mai”²⁵.

Posizione analoga è sostenuta da altra dottrina ²⁶ che a sostegno di questa teoria, richiama una sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lucca²⁷. Tale pronuncia riafferma la valenza costitutiva della cancellazione della società dal Registro delle imprese, condizione necessaria e sufficiente ai fini dell’estinzione della società stessa, introdotta dall’art. 2495 c.c., e ribadisce che ai sensi del secondo comma di tale disposizione, i creditori sociali possono rivolgere la propria azione di rivalsa solo avverso i soci ed i liquidatori, dei quali emerge la colpa, non invece contro la società. La medesima sentenza aggiunge inoltre che “la società è estinta e alcuna azione può essere proposta nei confronti della stessa”.

Anche autorevole dottrina ha avuto modo di sostenere l’inapplicabilità dell’art. 36 del D.P.R. n.602/1973 in ragione della coincidenza del momento estintivo della società con la cancellazione della stessa dal Registro delle imprese ²⁸. Il chiaro autore afferma che il dibattito in questione sia un caso di mancanza di “progettualità e di capacità ricostruttiva del coordinamento tra matrice amministrativa del diritto tributario ed applicazione residuale dei principi civilistici” nel nostro ordinamento. L’autore propende per la posizione a favore dell’abrogazione dell’art. 36 e per l’applicazione della nuova norma civilistica dopo la liquidazione, non ritenendo ammissibile mantenere in vita la società estinta solo al fine di procedere alla notifica dell’accertamento alla stessa, gli effetti del quale saranno fatti valere nei confronti di liquidatori ed amministratori. Secondo questa impostazione l’ostacolo starebbe nella difficoltà di

²⁵Così afferma BUSCEMA, A., *op. ult. cit.*, a p. 2102.

²⁶Si veda DA PONT, E., *L’accertamento dell’Amministrazione finanziaria nei confronti di società estinta è privo di effetto*, in *Dialoghi Tributarî*, 2008, n. 2, pp. 150 e ss.

²⁷Sentenza CTP del 20 aprile 2007, n. 176, in *Dialoghi tributarî*, 2008, n. 2, a p. 160.

²⁸Si veda a riguardo LUPI, R., *Dividendi palesi e occulti, in danno al Fisco e carenze di attrezzature mentali*, in *Dialoghi Tributarî*, 2008, n. 2, a p. 159 e ss.

adattamento dell'obbligazione tributaria alla disciplina codicistica riguardante la garanzia dei creditori e sottolinea che molto più semplice sarebbe potersi rivolgere direttamente agli ex amministratori o ai vecchi soci, senza transitare prima attraverso la società.

Tutto ciò considerato, l'art. 2495 c.c. ha il potere, secondo la sopracitata dottrina, di demolire la cronologicamente anteriore norma tributaria, limitatamente al profilo relativo alla riscossione posteriore alla cancellazione dal Registro delle imprese.

3.2.1.2 L'abrogazione implicita dell'art. 36 ad opera dell'art. 2495 c.c.: tesi avverse

Anche riguardo a tale argomento la dottrina si è divisa, e molti autori contrappongono alla tesi esplicita riportata nel paragrafo precedente un parere opposto, che preserva l'applicabilità dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, nonostante l'introduzione della riforma del diritto societario con gli effetti che sono stati fin qui chiariti.

V'è chi ²⁹sostiene che la norma tributaria conservi la propria autonomia, anche in seguito all'entrata in vigore dell'art. 2495 c.c. novellato, ovviamente negando l'abrogazione della norma speciale ad opera della disposizione civilistica.

Innanzitutto, la dottrina in parola porta a favore della sua tesi l'ipotesi di eventuali "annualità già accertate antecedentemente alla cancellazione ed all'estinzione della società", nel qual caso l'Amministrazione finanziaria potrebbe continuare il processo nei confronti dei soci, ritenuti quindi alla pari della figura di erede della persona fisica defunta.

La situazione è certamente più delicata quando la notifica dell'avviso di accertamento avviene in un momento posteriore alla cancellazione della società dal Registro delle imprese e quindi alla sua estinzione. In quest'ipotesi, abbiamo visto che l'avviso di accertamento notificato ad un destinatario inesistente, è inesistente anch'esso, quindi l'Amministrazione finanziaria procederà ad intestare e notificare l'atto di accertamento del reddito societario ai soci, essendo questi "aventi causa della società estinta".

Una volta consolidatosi tale accertamento, la definitività dell'atto potrebbe essere l'elemento idoneo a rappresentare il presupposto per una successiva azione di responsabilità verso i liquidatori, ex comma 5 dell'art. 36. L'autore considera un'idea "sostenibile" ritenere sufficiente il consolidamento dell'accertamento societario, necessario per il nascere delle responsabilità previste dalla particolare disposizione del decreto sulla riscossione, indipendentemente dalla

²⁹Si rimanda a STEVANATO, D., *L'estinzione della società preclude l'attivazione del meccanismo di responsabilità dei rappresentanti previsto dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973?*, in *Dialoghi Tributari*, 2008, n. 2, a p. 154 e ss.

valida notifica dell'atto alla società: necessario è che la definitività dell'accertamento riguardi le imposte societarie, ma non rileva se la notifica dell'atto avviene presso i soci, fattispecie che già avviene normalmente per le società di persone, per le quali gli avvisi di accertamento vengono notificati direttamente ai soci.

Il contenuto sostanziale dell'art. 36 appare in questo senso adattabile al nuovo contesto venutosi a creare posteriormente all'entrata in vigore della riforma societaria. Se si accoglie tale visione, l'accertamento delle imposte sul reddito societario dovrà essere compiuta in regime di contraddittorio con i soci in qualità di soggetti subentrati all'ente estinto; una volta che i debiti tributari siano ritenuti definitivi, allora scatterà la responsabilità dei soggetti che rappresentano l'ente stesso, ossia liquidatori ed amministratori - come disposto dal 1°, 2° e 4° comma dell'art. 36 - per i quali la responsabilità si estende all'intero "importo dei crediti fiscali che avrebbe trovato capienza in sede di graduazione dei crediti"³⁰.

Per quanto concerne i soci, invece, il profilo di responsabilità delineato dal terzo comma del citato articolo si intreccia a quella prevista dal codice civile al nuovo art. 2495 c.c., secondo comma, nonostante permanga una differenza tra le due discipline circa l'estensione della responsabilità.

L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 prevede infatti che i soci rispondano per l'adempimento delle obbligazioni tributarie della società limitatamente al denaro e ai beni sociali assegnati loro dai liquidatori durante la liquidazione o dagli amministratori durante i due periodi d'imposta precedenti alla fase liquidatoria. Diversamente, la norma codicistica dispone che i creditori sociali possano agire avverso i soci soltanto nei limiti delle "somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione".

L'estensione prevista dall'art. 36 è quindi più ampia rispetto a quella codicistica, allargandosi infatti oltre che alle somme ricevute durante la liquidazione, anche ai due periodi anteriori ad essa. Il quarto comma della norma dispone che gli amministratori che abbiano compiuto operazioni di liquidazione o che abbiano occultato attività sociali nel corso degli ultimi due periodi di imposta anteriori alla messa in liquidazione, prevedendo espressamente la loro responsabilità nell'ipotesi in cui si verificasse una distribuzione mascherata di utili o una qualsiasi assegnazione di beni sociali prima del bilancio finale di liquidazione. Tale ipotesi che nella norma civilistica può solo essere prevista mediante un'interpretazione in chiave antifrode, viene invece sancita esplicitamente dalla norma di carattere tributario.

La dottrina in parola ammette, dunque, in seguito all'entrata in vigore dell'art. 2495 c.c. e per l'effetto estintivo della cancellazione della società dal Registro delle imprese, si verifica una modifica della controparte formale

³⁰Su tal punto STEVANATO, D., *op. cit.*, a p. 157.

del Fisco, non più identificata nella società cessata appunto, bensì nei suoi soci e nei liquidatori, ma non condivide la tesi secondo la quale parte dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 sarebbe inapplicabile perché non sufficientemente avvalorata, viste le considerazioni fatte sulla maggior estensione del contenuto della disposizione tributaria rispetto a quello della norma civilistica, ad esempio la mancata previsione del fattore colpa per l'attivazione della responsabilità dei liquidatori e la più ampia sfera di responsabilità patrimoniale dei soci.

Altra posizione che non condivide l'abrogazione della norma tributaria è espressa da quella dottrina³¹ secondo la quale la tesi della perdita di autonomia della disposizione in oggetto ad opera dell'art. 2495 c.c. non regge, innanzitutto perché l'art. 36 ha un suo preciso contesto di applicabilità all'interno del quale può essere visto come norma speciale; in secondo luogo, l'autore rimarca che «le responsabilità contemplate dalla norma prevedono un autonomo accertamento e la formazione di un «atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600», contro il quale è «ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario»³². Tale teoria è dal punto di vista giuridico in sintonia sia con il contenuto del secondo comma dell'articolo codicistico sia con la tesi portata dall'autore medesimo, del difetto della successione di soci, ex amministratori e liquidatori alla società liquidata, sia a titolo universale che particolare, come conseguenza alla vicenda estintiva della stessa: la società non ha quindi «eredi».

La dottrina in parola riconosce che indubbiamente l'Amministrazione Finanziaria non può notificare un atto impositivo (o istruttorio) ad una ente o società che non esiste più, poiché nel caso questi venissero comunque inviati, risulterebbero essere inesistenti e senza effetti dal punto di vista giuridico.

Secondo tale impostazione l'invio di un atto formale da parte dell'Ufficio dovrebbe avvenire a favore di soci e liquidatori, in quanto soggetti previsti dal Codice Civile al secondo comma dell'art. 2495, e dovrebbe comprendere una «parte deliberativa» che definisca quanto la società o l'ente debba al Fisco in modo da chiarire il presupposto in base al quale l'Amministrazione finanziaria si rivolge con atto intestato ai soggetti citati, atto che ha «diverso contenuto ed oggetto, rispetto a quello che avrebbe potuto essere virtualmente accertato dalla società, se non si fosse estinta». Nei confronti di tali atti, i soggetti che li abbiano ricevuti potranno attivarsi giudizialmente per far riconoscere l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto impugnato, relativamente a quanto riguardava la società estinta precedentemente alla sua estinzione.

Infine v'è chi³³ si esprime contro l'effetto abrogativo dell'introduzione del-

³¹Cfr. GLENDI, C., *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, n. 9, a p. 749 e ss.

³²Vedasi ancora GLENDI, C., *op. cit.*, a p. 753.

³³Si veda a riguardo SELICATO, G., *Cancellazione delle società dal Registro Imprese*:

l'art. 2495 c.c. a seguito della riforma del diritto societario a svantaggio dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973: egli asserisce che, a suo avviso, il nuovo orientamento del diritto societario non pregiudica "l'insensibilità del Fisco all'estinzione della società", i cui effetti si esplicano sugli aspetti procedurali relativi all'obbligo tributario.

Dal punto di vista sostanziale infatti, le garanzie poste dall'ordinamento tributario al fine di assicurare maggiormente l'assolvimento delle obbligazioni tributarie sono giustificate da diversi interessi che non si frappongono alle esigenze di certezza dei rapporti giuridici: la modifica di interpretazione introdotta nel sistema non dovrebbe ostacolare in alcun modo l'applicazione delle garanzie sui debiti fiscali ex art. 36. Anche per quanto riguarda il profilo dell'accertamento da parte del Fisco, il nuovo art. 2495 c.c. non mette in discussione il termine entro cui l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere all'accertamento dei redditi della società - che rimane quello stabilito dal D.P.R. n. 600/1973 e n.633/1972 - mentre invece cambia il soggetto cui va rivolta l'azione accertatrice.

Qualora la società esista ancora, non essendo ancora terminato l'anno successivo alla cancellazione, periodo necessario a questa per diventare definitiva, l'atto dovrà essere indirizzato all'ultima sede sociale ed intestato al liquidatore. Così facendo, l'Agenzia delle entrate potrà rivalersi sui soci e sui liquidatori ai sensi e nei limiti precisi dall'art. 2495, secondo comma, c.c., mentre la disciplina sancita dal D.P.R. n.602/1973 subentra solo in senso estensivo dell'azione del Fisco, che può rivolgersi alle ulteriori somme o ai beni percepiti dai soci per distribuzioni decise da amministratori o liquidatori nei due periodi d'imposta anteriori alla messa in liquidazione della società.

Nell'ipotesi in cui la società sia estinta definitivamente per il decorso dell'anno suindicato, l'atto di accertamento verrà intestato direttamente ai soci o ai liquidatori, dei quali emerga la colpa, ed indirizzato ai rispettivi domicili fiscali: sulla base dell'atto, l'Ufficio procederà al recupero delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, nonché di quelle ricevute nel biennio precedente la liquidazione, affiancando così all'applicazione del nuovo articolo codicistico, quella dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973.

3.2.1.3 Dibattito senza soluzioni

Il tema in oggetto resta fonte di forti dubbi, vista la diversità di opinioni diffuse nella dottrina più recente: a parere di chi scrive, entrambe le impostazioni di pensiero sembrano avere tratti condivisibili, nonostante la distanza delle opinioni.

i riflessi fiscali della cancellazione delle società dal Registro delle imprese, in Rassegna Tributaria, 2010, n. 3, a p. 868 e ss.

Le tesi che approvano l'abrogazione implicita della norma tributaria ad opera dell'introduzione del nuovo art. 2495 c.c., da una parte, supportano il principio della successione *ex lege* di soci e liquidatori alla società, prevedendo l'intestazione e la notifica dell'atto di accertamento direttamente a questi soggetti contemplati dall'art. 2495 c.c., teoria che trova un discreto appoggio anche fra coloro che appoggiano l'idea opposta, essendo impossibile - sotto il vigore della riforma del diritto societario - continuare ad affermare la validità di un atto accertativo notificato alla società estinta. Non sembra invece accettabile considerare abrogato l'intero testo della norma speciale, che si applica al contesto particolare dei crediti erariali, per i quali le fattispecie di responsabilità previste fungono da ulteriori garanzie per lo stato, in particolar modo la responsabilità che sorge in capo a liquidatori ed amministratori per aver distratto attività sociali dal pagamento delle imposte.

Dall'altro lato, sembra accettabile considerare valido il consolidamento dell'atto di accertamento sui soci e ritenerlo³⁴ il presupposto necessario e sufficiente per poter applicare il contenuto dell'art. 36 nei confronti degli altri soggetti contemplati nello stesso, e altrettanto valida risulta la possibilità di affiancare la disciplina sulla responsabilità dei soci ex art. 36 a quella dell'articolo civilistico: l'Agenzia delle entrate potrà così rivalersi inizialmente sui soci "fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione" ai sensi dell'art. 2495 c.c., e in secondo luogo rifarsi sul danaro o sugli altri beni sociali (ricevuti) in assegnazione dagli amministratori nei due periodi d'imposta precedenti alla liquidazione o sui beni sociali avuti in assegnazione dai liquidatori nel corso di essa.

Permane invece un punto di acuta opposizione fra i due gruppi, ossia la fattispecie della responsabilità dei liquidatori: mentre nell'articolo civilistico infatti, essa è legata all'elemento di colpa e si configura quindi come responsabilità di carattere soggettivo, nella disposizione tributaria la responsabilità dei soggetti preposti alla liquidazione è stata definita di natura oggettiva e trova la sua fonte nella legge - viene infatti definita come responsabilità *ex lege* - scaturendo dalla violazione di una precisa disposizione, cioè dalla distrazione delle attività sociali a fini diversi dal pagamento dei debiti fiscali.

A riguardo non sembra esserci punto d'incontro e nemmeno sembra possibile - ad avviso di chi scrive - trovarne uno, senza abrogare necessariamente uno dei due articoli in discussione: vista infatti l'esplicita definizione del requisito della colpa nel testo dell'art. 2495 c.c., da una parte, e la parallela previsione, al primo comma dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73, del comportamento illecito al compimento del quale scatta la responsabilità *ex lege*, dall'altra, occorre schierarsi in appoggio all'una o all'altra teoria, propendendo per la drastica

³⁴Vedasi a riguardo STEVANATO, D., *op. cit.*, a p. 157.

abrogazione dell'art. 36 o, viceversa, per l'individuazione di una particolare sfera di applicazione per lo stesso.

3.2.2 La notifica degli atti impositivi

Ammettendo di condividere la visione secondo la quale l'art. 36 del D.P.R. n. 602/73 persista e mantenga la sua autonomia, ed ammettendo quindi che la responsabilità di liquidatori ed amministratori nasca *ex lege* in seguito alla violazione dell'obbligo di destinazione delle attività sociali al pagamento delle imposte sociali e quella dei soci abbia la sua fonte in un indebito arricchimento, nasce un'ulteriore questione a riguardo dell'intestazione, notifica e sequenza dei provvedimenti impositivi di cui l'Agenzia delle Entrate si serve per azionare la sua rivalsa.

Innanzitutto occorre tenere in considerazione che, se, da una parte, è stato affermato che l'Amministrazione finanziaria non può emettere atti impositivi avverso società estinte, dall'altra tali società non godono di nessun titolo idoneo per opporsi agli atti stessi. Quindi, ci si chiede quali siano i soggetti verso i quali debbano essere emessi gli atti impositivi, che permettano al Fisco di recuperare i propri crediti, e chi goda della capacità processuale o di un titolo per opporsi a tali atti. Nessuna delle tre categorie contemplate dal medesimo articolo può considerarsi al riparo delle pretese dell'Amministrazione -anche se la società è stata estinta.

Si è già chiarita - ed entrambe le posizioni spiegate nel paragrafo precedente convengono su questo punto - l'evidenza dell'impossibilità di notificare gli atti impositivi, ma anche meramente procedurali o preparatori, emessi dall'Amministrazione finanziaria ad una società che sia già stata cancellata dal Registro delle imprese. A riguardo, si sono espresse due sentenze: quella della Commissione tributaria provinciale di Genova, Sez. V, Sent. 3 febbraio 2011 (13 gennaio 2011), n. 32 e la Sent. 27 gennaio 2011 (13 gennaio 2011), n. 80, della Commissione tributaria provinciale di Catania, Sez. IX.

La prima afferma appunto che "l'atto impositivo relativo alla società cancellata dal Registro delle imprese, e quindi estinta, è giuridicamente inesistente e perciò insuscettibile di ogni efficacia provvedimentoale in grado di consolidarsi e divenire inoppugnabile" e si pronuncia a favore della presentazione del ricorso da parte dell'ex liquidatore della società estinta "al quale sia stato notificato l'atto di rettifica dei redditi della società, (...) in qualità di mero consegnatario dell'atto, e non quale ex liquidatore della società", ferma restando però la carenza di legittimazione passiva del soggetto stesso, riguardando il giudizio la legittimità di un provvedimento impositivo emesso avverso una realtà ormai estinta. La commissione afferma che il giudizio deve essere dichiarato estinto per sopravvenuta cessazione della materia del contendere".

La seconda, partendo dal principio secondo il quale la cancellazione della società dal Registro delle imprese ne comporta l'estinzione, a prescindere dall'esistenza di creditori insoddisfatti o di rapporti giuridici in essere, dispone che "il provvedimento di recupero di credito d'imposta notificato dall'Ufficio a società cancellata dal Registro delle imprese, e quindi estinta, è da considerarsi giuridicamente inesistente e privo di ogni effetto giuridico e ciò comporta la cessazione della materia del contendere per il sopravvenuto venir meno dell'oggetto e del soggetto, dal momento che nei confronti di quest'ultimo non è possibile configurarsi alcun fenomeno successivo".

Oltre a decidere entrambe per la cessazione della materia del contendere, le due Commissioni escludono anche il generarsi di rapporti successori successivamente alla cancellazione della società.

Dal punto di vista operativo restano dunque punti delicati circa l'iter procedurale da seguire per far valere le pretese del Fisco nei confronti di soci e liquidatori di una società cancellata dal Registro delle imprese.

Si cercherà quindi di ricostruire l'iter e la corretta sequenza degli atti che il Fisco emette per rivalersi sui soggetti indicati, forte del suo diritto di credito.

Si consideri inizialmente l'art. 65, comma 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che sancisce che la notifica degli "atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso, ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma³⁵" e parallelamente l'art. 2495 c.c. che prevede l'azione di rivalsa, dopo la cancellazione, dei creditori insoddisfatti nei confronti dei soci e dei liquidatori nei limiti previsti, ammettendo però il periodo di un anno dalla cancellazione in cui la notifica dell'atto possa essere effettuata presso l'ultima sede della società.

Alla luce delle due disposizioni sopra riportate, si delineano due possibilità³⁶:

- se il perfezionamento dell'atto impositivo avviene dopo la cancellazione, allora -come abbiamo più volte affermato- l'intestazione dell'atto alla società estinta non può essere ritenuta valida;
- se invece, la cancellazione interviene dopo la notifica del provvedimento alla società, ma prima rispetto al momento di perfezionamento dell'iscrizione a ruolo, è consentito intestare l'iscrizione alla società cancellata e ritenere quindi la conseguente cartella di pagamento legittima, qualora venga notificata ai soci o al liquidatore? O è necessario che l'Amministrazione

³⁵Il secondo comma dello stesso articolo prevede che gli eredi del contribuente comunichino "le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale", direttamente all'ufficio delle imposte o mediante lettera raccomandata con avviso di ricezione.

³⁶In tal senso BRUZZONE, M., *op. cit.*, a p. 1295-1296.

zione finanziaria emetta un provvedimento motivato anche nei confronti di tali soggetti, per poter procedere all'iscrizione a ruolo di questi?

Il secondo punto affronta la questione relativa ad un'eventuale efficacia ultrasoggettiva degli atti intestati al soggetto passivo. In passato, la giurisprudenza³⁷ avallava la teoria secondo la quale l'Amministrazione avrebbe dovuto procedere direttamente nei confronti dei coobbligati solidali dipendenti alla notifica dell'avviso di mora, senza la necessità di emettere precedentemente un atto di imposizione e un titolo esecutivo nei loro confronti.

Tale teoria portava come giustificazione il preteso carattere ultrasoggettivo del titolo esecutivo intestato al debitore principale d'imposta, considerato efficace nei confronti dei coobbligati solidali dipendenti, che potevano quindi vedersi assoggettare ad espropriazione forzata sulla base del solo avviso di mora. Tale posizione trovava appoggio anche nell'ultimo comma dell'art. 201 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, il quale, disponendo che "la notificazione dell'avviso deve essere fatta anche al coobbligato solidale prima dell'esecuzione nei suoi confronti", derogava al principio secondo il quale l'efficacia di un titolo esecutivo dovesse essere limitata ai soggetti contemplati nello stesso e non potesse essere esteso ad altri³⁸.

Altra interpretazione della disposizione appena citata, vedeva l'ultimo comma sotto un'altra luce, ritenendo che l'intento del legislatore fosse quello di prescrivere espressamente la notifica dell'avviso di mora ai coobbligati solidali dipendenti, come atto necessario prima di procedere all'espropriazione forzata nei loro confronti, senza intendere però dispensare l'Amministrazione dall'obbligo della notifica degli atti precedenti (avviso di accertamento e cartella di pagamento) indispensabili per lo stesso avviso di mora³⁹.

La questione sembra essersi risolta a favore della seconda impostazione di pensiero, superando il primo indirizzo interpretativo: a riguardo si sono espresse le Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n. 16412 del 25 luglio 2007, affermando che "la legge non consente all'Amministrazione finanziaria di scegliere se utilizzare (indifferentemente) l'uno o l'altro strumento (di riscossione), che operano su piani nettamente distinti - la riscossione mediante ruoli tramite la cartella, la riscossione mediante espropriazione forzata per mezzo dell'avviso di mora - ma detta una precisa sequenza procedimentale, nella quale l'esercizio della pretesa tributaria si dipana dall'atto impositivo alla cartella di pagamento (che in alcuni casi, quali quelli previsti dagli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, è essa stessa atto impositivo, non essendo necessario che sia preceduta da alcun altro atto) all'(eventuale) avviso di mora. Il mancato

³⁷Cfr. Cass., SS.UU., 26 marzo 1973, n. 824, in *Diritto e pratica tributaria*, 1974, II, a p. 777.

³⁸Vedasi ancora BRUZZONE, M., *op. cit.*, a p. 1296.

³⁹In tal senso BRUZZONE, M., *op. cit.*, a p. 1297.

rispetto della precisata sequenza determina sicuramente un vizio della procedura di riscossione, in quanto essa verrebbe a svolgersi in modo difforme dallo schema normativo”.

L’avviso di mora è stato soppresso nella nuova disciplina sulla riscossione, in seguito alle modifiche apportate dal D. Lgs. n. 46/1999. Inoltre l’art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 prevede espressamente che il concessionario notifichi “la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede”.

Il testo di tale ultima disposizione ha sollevato un’ulteriore questione, portando alcuni a considerare legittima la notifica al coobbligato della cartella di pagamento contenente l’iscrizione a ruolo del soggetto passivo principale: tale opinione è frutto di una forzatura interpretativa, dato che la norma stabilisce la notifica della cartella di pagamento ai coobbligati solidali come requisito per agire esecutivamente nei confronti di questi. Il legislatore non intende affermare un rapporto di parità ed alternanza fra la notifica al debitore principale e quella al soggetto coobbligato dipendente, in quanto tale: infatti, nella sequenza ordinata degli atti attraverso cui il Fisco esercita la sua funzione impositiva, la cartella di pagamento viene notificata in un secondo momento rispetto all’iscrizione a ruolo, che funge da presupposto della stessa. La cartella di pagamento dovrà quindi essere indirizzata al soggetto cui è intestato il ruolo e non è ammissibile, alla luce di tutto ciò, ritenere legittima la notifica al soggetto coobbligato dipendente di atti intestati al debitore d’imposta principale. In via eccezionale, il legislatore ha previsto delle ipotesi in cui il soggetto cui è intestato l’atto e quello a cui l’atto è destinato non coincidono, ad esempio nel caso della notificazione agli eredi di atti intestati al defunto. Il carattere eccezionale di tale ipotesi non permette di estenderne e generalizzarne l’applicazione: laddove non sia espressamente prevista una deroga, vige il principio generale.

Nell’ipotesi dell’estinzione di società conseguente alla cancellazione della stessa dal Registro delle imprese, non essendo prevista in materia alcuna deroga al principio generale, l’azione dell’Amministrazione finanziaria sarà legittima solo qualora i ruoli vengano intestati e si perfezionino in capo ai soci e/o al liquidatore.

Gli atti emessi saranno quindi “indirizzati ai soci, ovvero ai liquidatori o, ancora, agli amministratori, ove esistano le condizioni espressamente determinate dall’art. 2495 c.c. e dall’art. 36 del D.P.R. n. 602/1973”⁴⁰.

Gli atti dovranno includere l’ordinaria motivazione pertinente all’ipotesi

⁴⁰Tale è l’opinione di PAGANI, G., *Estinzione di società: modalità di azionamento della pretesa erariale*, in *Il Fisco*, 2011, n. 3, a p. 365 e ss, condivisa anche da BRUZZONE, M., *op. cit.*, a p. 1297 e ss.

particolare oggetto dell'imposizione⁴¹, ed in aggiunta, se destinati a soci, liquidatori o amministratori di società, gli atti dovranno riportare un ulteriore "supplemento motivazionale particolare", che attesti l'accertamento della sussistenza dei presupposti delle responsabilità di cui all'art. 2495 c.c. e dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73, per debiti fiscali della società estinta⁴². Tramite questa ulteriore motivazione, l'atto dovrà provare che i soci abbiano riscosso del denaro in base al bilancio finale di liquidazione o durante la liquidazione o nei due anni precedenti ovvero che il mancato soddisfacimento dei debiti fiscali sia dipeso dal comportamento dei liquidatori, i quali, in presenza di attivo sociale, abbiano destinato tali attività al pagamento di debiti di grado inferiore e quindi abbiano in questo modo provocato il mancato adempimento alle pretese fiscali della società.

Per quanto riguarda i soggetti che possono opporsi agli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria, la stessa dottrina sopracitata⁴³, sostiene che, per quanto riguarda gli atti intestati ed emessi a soci, liquidatori ed amministratori della società estinta, i soggetti indicati potranno opporsi validamente, analizzando la sussistenza o l'assenza dei requisiti richiesti per l'attivazione delle responsabilità di cui agli artt. 2495 c.c. e 36 del D.P.R. n. 602/73; qualora si tratti invece di una controversia sorta prima della cancellazione e quindi dell'estinzione societaria, i soggetti rappresentanti (liquidatori ed amministratori) non potranno stare personalmente in giudizio ovvero rilasciare procura alle liti, dato che una volta avvenuta l'estinzione della società, essi perdono il potere di rappresentanza di cui godevano in precedenza⁴⁴.

Se invece l'atto emesso che abbia come destinatario l'ente estinto, viene notificato ai liquidatori o ai soci, dovrà essere rilevata l'irritualità della pretesa, ammesso che un atto di accertamento non può essere in nessun caso intestato ad un soggetto inesistente; conseguentemente i soggetti a cui l'atto viene notificato, potranno contestare il difetto di legittimazione passiva.

Infine a riguardo della legittimità della contestazione dell'an et quantum del debito tributario sociale da parte di liquidatori ed amministratori, la giurisprudenza si è sempre pronunciata contrariamente, portando come motivazione

⁴¹Nell'ordinamento giuridico ogni atto impositivo deve essere motivato in base ad apposite disposizioni di legge; si fa riferimento ad esempio all'art. 42 del D.P.R. n. 602/73 riguardante le imposte dirette, all'art. 56 del D.P.R. n. 633/72 sull'IVA, all'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986 sull'imposta di registro ed infine all'art. 16 del D.P.R. n. 472/1997 a riguardo dei provvedimenti di irrogazione sanzioni.

⁴²In tal senso PAGANI, G., *op. cit.*, a p. 369.

⁴³Si veda PAGANI, G., *op. cit.*, a p. 370.

⁴⁴A riguardo si espone anche la Cassazione Civile (Sez. V) con l'ordinanza 13 ottobre 2010, n. 21195, in cui è disposto che "il ricorso per cassazione promosso in nome della società contribuente va qualificato inammissibile, atteso che l'estinzione della società determina anche la cessazione dell'incarico del liquidatore e la perdita dei suoi poteri rappresentativi e quindi anche del potere di rilasciare la procura alle liti"

la distinzione delle fonti delle obbligazioni a carico della società, da una parte, e a carico dei suddetti soggetti, dall'altra. La dottrina non condivide però la posizione della giurisprudenza, ammesso che, sebbene le due obbligazioni siano distinte e abbiano fonti diverse (la prima è tributaria, mentre la seconda è di natura risarcitoria), esse sono però unite da un legame inscindibile dato che la seconda si attiva solo se la prima esiste: non permettendo a liquidatori ed amministratori di contestare il presupposto dell'obbligazione fiscale dalla quale trae origine anche la propria responsabilità, non viene garantita a tali soggetti una difesa completa, sotto tutti i punti di vista.

In conclusione, sembra che possano ritenersi validamente emessi solo gli atti destinati e notificati direttamente a soci, liquidatori ed amministratori di una società estinta, in via autonoma - in quanto sono illegittimi i provvedimenti impositivi intestati a società estinte - a patto che si sia in presenza dei requisiti previsti dagli artt. 2495 c.c. e 36 del D.P.R. n. 602/73. Occorre quindi che l'Amministrazione finanziaria proceda innanzitutto - qualora sia possibile, quando cioè la società sia ancora in vita - alla formazione del ruolo intestato alla società; essendo tale ruolo inestensibile e quindi insufficiente per intraprendere l'attività esattoriale nei confronti dei liquidatori, per continuare legittimamente la propria azione di rivalsa essa dovrà poi notificare un autonomo titolo esecutivo ai liquidatori e/o amministratori e/o soci, e solo dopo aver accertato la reale sussistenza di un debito d'imposta e il mancato rispetto dei requisiti delle norme in discussione, essa emetterà un apposito avviso di accertamento, seguito da un'iscrizione a ruolo del destinatario, in via autonoma⁴⁵.

⁴⁵Vedasi a riguardo BUSCEMA, A., *La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 2008, n. 47 (1), a p. 8437-8438.

Capitolo 4

Conclusioni

Nel corso dell'opera si sono analizzati i principali profili di interesse dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, fulcro del lavoro.

Sembra ora opportuno riprendere per sommi capi tali osservazioni per trarne delle osservazioni conclusive.

L'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 è il risultato di un'intensa trasformazione legislativa, iniziata con l'art. 14 del R.D. n. 360/1929, il quale per primo riconosceva la responsabilità dei liquidatori nella sfera dell'imposizione diretta come istituto generale. L'evoluzione subita nel corso dello sviluppo dell'ordinamento giuridico italiano ha portato alla stesura dell'articolato testo della norma oggetto della presente opera.

Nell'ordinamento attuale esso rappresenta una vera e propria garanzia a difesa degli interessi del Fisco, potendosi quest'ultimo rivalere, non più solamente nei confronti dei liquidatori - come stabiliva il testo della norma originaria - bensì anche verso gli amministratori ed i soci della società: l'articolo allarga la responsabilità per i debiti fiscali attinenti l'imposta sul reddito delle società (non invece per IRPEF e IRAP) che sono dovuti da questa per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, anche a tali categorie di soggetti, assicurandosi così una maggiore probabilità di soddisfazione dei propri crediti.

Il momento dell'estinzione di una società rappresenta sempre un evento particolarmente delicato per il creditore erariale: una liquidazione rapida, accompagnata dall'attribuzione di attività ai soci e dalla cancellazione dal Registro delle imprese, si presta ad un'eventuale sottrazione del patrimonio sociale alla garanzia dell'adempimento degli obblighi fiscali afferenti non solo al periodo liquidatorio, ma anche ai periodi che lo precedono, nei quali il debitore abbia potuto tentare di anticipare, e quindi evitare mediante l'estinzione, l'azione del fisco.

Tale problematica, non nuova nell'ordinamento, nonostante l'art. 36 venga considerato norma innovativa e dunque applicabile, nella sostanza, solo ai casi futuri, ha radici ben più lontane nel tempo ed era, infatti, già affrontata nei predecessori della disposizione in parola.

Strutturata in sei commi, la norma *de qua* istituisce la responsabilità "in proprio" dei liquidatori dei soggetti passivi IRPEG (oggi IRES), al 1° comma, la responsabilità degli amministratori, al 2° e 4° comma, e quella dei soci ed associati, al 3° comma. Gli ultimi due commi invece disciplinano l'aspetto procedimentale dell'istituto, stabilendo che le responsabilità sopra citate vengono accertate dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare secondo la disciplina propria degli atti impositivi dettata dall'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Per quanto attiene il contenuto delle responsabilità di liquidatori, amministratori e soci, nel testo si parla di "imposte", per tali intendendosi in questo caso le imposte sui redditi, come specificato dall'art. 19, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, che include tra gli altri l'art. 36 fra le norme applicabili solo alle imposte sui redditi. Come si è avuto modo di affermare, però, la disposizione in oggetto si deve ritenere applicabile esclusivamente all'imposta sul reddito delle società, vista l'esplicita previsione della norma.

Il riferimento alle imposte si deve estendere anche alla parte relativa agli interessi, mentre nell'ambito di applicazione dell'art. 36 non rientrano le sanzioni¹, che costituiscono una pretesa autonoma e differente rispetto a quella per le imposte, espressamente prevista nelle ipotesi in cui il legislatore abbia voluto estendere la responsabilità anche a soggetti diversi dal soggetto passivo d'imposta². Infine, sempre nel corso del primo capitolo, è stato sottolineato come, sulla base della sostituzione dell'ILOR con l'IRAP, insieme con l'art. 19, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, sia possibile affermare la non estensione della norma di cui all'art. 36 all'imposta regionale sulle attività produttive, non avendo essa natura di imposta sui redditi.

Riguardo al carattere della responsabilità in esame, annoso è - come si è visto - il dibattito sorto in materia, in particolare per quanto riguarda la responsabilità del liquidatore. Parte della dottrina, infatti, sostiene³ che quella a capo del liquidatore non sarebbe un'obbligazione tributaria solidale dipendente, bensì una responsabilità da illecito propria del liquidatore, il quale abbia distratto le somme sociali destinate alla soddisfazione del credito erariale. Da

¹Cfr. Ris. Min. 3 luglio 1982, n. 15/2539.

²Si vedano, ad esempio, gli artt. 32-34, D.P.R. n. 602/1973.

³Nel secondo capitolo si è fatto riferimento all'opinione di autorevoli autori, tra cui MICCINESI, M., Solidarietà nel diritto tributario, in *Digesto commerciale*, 1997, XIV, pp. 445-467.

tale opinione derivava la necessità⁴ che venisse accertato il dolo o la colpa nel comportamento del liquidatore ed il nesso di causalità tra questo ed il danno arrecato all'erario. La responsabilità ricadeva allora nell'ambito della responsabilità dei liquidatori, sancita sotto il profilo civilistico dall'art. 2456 c.c., norma rifluita nella nuova versione nell'art. 2495 c.c., in seguito alla riforma del diritto societario, introdotta dal D.Lgs. n. 6/2003. Sulla base di questo nuovo orientamento, e sulla spinta di un discussione ormai radicata sia in dottrina, sia in giurisprudenza⁵, si è poi sviluppata la tuttora consolidata opinione della Suprema Corte, che considera quella dei liquidatori una responsabilità propria *ex lege*, di carattere oggettivo, distinguendola dalla responsabilità generale dei liquidatori prevista dal Codice Civile. Le Sezioni Unite⁶ hanno affermato che i liquidatori "non sono coobbligati o responsabili d'imposta nel senso tecnico in cui queste espressioni sono adoperate dalla legge, e quindi non sono debitori in senso proprio del tributo, ma sono soltanto responsabili del mancato pagamento di esso in dipendenza del fatto di avere distribuito ai soci, o impiegato nel pagamento di altri debiti, le attività della liquidazione; responsabili, quindi, non in forza di presupposti d'imposta ad essi riferibili, sia pure in comune con altri o in luogo di altri cui questi presupposti si riferiscono, ma in dipendenza di un fatto proprio, che una norma di carattere sanzionatorio considera illecito".

Questo nuovo orientamento giurisprudenziale rende meno gravosa la posizione dell'Amministrazione finanziaria dal punto di vista probatorio, poiché esclude la dimostrazione del dolo o della colpa dei liquidatori e del nesso di causalità. Inoltre, negando la natura aquiliana, si nega anche il termine di prescrizione quinquennale propria di tale forma di responsabilità, e si applica, invece, l'ordinario termine decennale, ai sensi dell'art. 2946 c.c..

L'illecita distrazione delle attività sociali individua, quindi, la giustificazione della responsabilità dei liquidatori, ma non la fonte di tale responsabilità che si individua nella disposizione fiscale. La responsabilità che sorge in capo ai liquidatori può, dunque, essere considerata un esempio di coobbligazione solidale dipendente, considerato che l'obbligazione in capo ai soggetti rappresentanti nasce solo qualora sussista e sia definitivo il debito fiscale in capo alla società. Se l'obbligazione principale, cioè quella che lega la società all'Amministrazione finanziaria, non esiste, allora non nascerà neanche la responsabilità dei liquidatori, in quanto dipendente dalla prima. Il debito d'imposta della società liquidata rappresenta così il presupposto che fa scattare la responsabilità in capo ai soggetti preposti alla liquidazione, seppure questi rispondano nei limiti ed alle condizioni poste dalla legge⁷.

⁴Sottolineata anche dalla Corte di Cassazione nelle sentenze n. 6477 del 6 novembre 1986 e n. 328 del 14 gennaio 1981.

⁵Cfr. Cass. 4 marzo 1989, n. 2079.

⁶Sentenza 27 marzo 1985, n. 2145.

⁷Dall'art. 36 si evince che i liquidatori e gli amministratori rispondono nei limiti

L'interpretazione qui sinteticamente riportata, permette di sciogliere i dubbi di legittimità costituzionale del sesto comma della disposizione in esame, il quale affida al giudice tributario la competenza sulle liti derivanti dall'impugnazione di atti che accertano le responsabilità in oggetto, cioè quella di liquidatori, amministratori e soci.

Anche in forza di quanto chiarito nel secondo capitolo, la giurisdizione delle Commissioni tributarie non sembra discutibile per quanto riguarda l'impugnazione dell'atto di accertamento della consistenza dell'obbligazione, in forza dell'attribuzione *ex lege* che estende la sfera giurisdizionale rispetto ad una pretesa non avente oggetto di carattere tributario. La competenza giurisdizionale non dev'essere intesa come volta a modificare la natura dell'obbligo in capo al liquidatore, che resta di carattere civilistico, ma come una riprova dello stesso: se il legislatore non fosse intervenuto con una norma espressa⁸, l'intervento delle commissioni tributarie non sarebbe stato ipotizzabile in assoluto⁹.

Finché, comunque, l'Amministrazione finanziaria non emetta l'atto di accertamento¹⁰, il soggetto interessato può esperire la sua azione dinanzi al giudice ordinario perché questo accerti l'inesistenza dei presupposti della responsabilità per il mancato pagamento delle imposte sociali o per l'occultamento di attività della società. In tal caso non sarà possibile obiettare al soggetto interessato l'improponibilità di azioni di accertamento negativo di obbligazioni tributarie, dato l'evidente carattere non-tributario dell'obbligazione in discussione. Qualora, invece, l'Amministrazione si sia già attivata e abbia già emesso l'atto, la questione va posta dinanzi alle commissioni tributarie.

Concludendo sulla posizione dei liquidatori, essi rispondono in proprio per le imposte sui redditi sociali rimaste insolute dalla società, qualora gli stessi abbiano distratto le somme dell'attivo che dovevano essere destinate al pagamento delle medesime imposte, e, con dette somme, abbiano soddisfatto debiti di ordine inferiore rispetto a quelli erariali od abbiano assegnato beni ai soci senza prima assolvere gli obblighi fiscali. Essi rispondono nei limiti dell'importo dei crediti che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. La responsabilità è quindi commisurata alla soddisfazione che il Fisco avrebbe ottenuto dalla liquidazione se non si fosse verificata la postergazione illecita dei crediti tributari o l'assegnazione di beni a soci ed associati.

Per quanto attiene la responsabilità degli amministratori, il più volte citato art. 36 estende la responsabilità agli amministratori in carica all'atto di scio-

dell'importo dei crediti che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

⁸Con la previsione *ex art. 36* del decreto sulla riscossione, l'intenzione del legislatore è stata quella di uniformare la procedura di accertamento della responsabilità non tributaria in esame al procedimento di accertamento dei tributi.

⁹Vedasi a riguardo IANNELLO, B., *Commento alla sent. della Cassazione civile, Sez. I, 14 settembre 1995, n. 9688*, in *Le società*, 1996, n.3, a p. 277.

¹⁰Ai sensi dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973

glimento dell'ente soggetto all'IRES, se i liquidatori non sono stati nominati. Tale previsione trova la propria ratio nella necessità di evitare che, attraverso la mancata nomina dei liquidatori, si aggiri facilmente la responsabilità in parola. La summenzionata nomina, si è visto, ha invece il potere di escludere la responsabilità dell'amministratore per gli atti successivi alla cessazione della carica.

Quanto alla responsabilità degli amministratori che abbiano compiuto "operazioni di liquidazione" o "occultamento di attività sociali", la norma ha risposto alle osservazioni della dottrina¹¹ sotto il vigore dell'art. 265 del testo unico n. 645/1958, secondo cui mancava una regolamentazione dell'ipotesi in cui la liquidazione di fatto si prolungasse senza scioglimento, mancandone le cause legali, senza il versamento dei tributi dovuti. Sotto il profilo temporale, la responsabilità stabilita dal terzo comma è circoscritta agli ultimi due periodi d'imposta precedenti la messa in liquidazione, ossia l'inizio della vera e propria liquidazione di diritto, per entrambe le condotte indicate.

Infine, sotto il profilo sostanziale, il citato art. 36, D.P.R. n. 602/1973, include soci ed associati tra i soggetti responsabili in proprio per il pagamento dell'IRES dovuta dalla società liquidata. Presupposti della nascita della responsabilità in capo ad essi è l'esistenza di un debito fiscale definitivo in capo alla società-soggetto passivo e la ricezione di beni o denaro sociali da parte degli amministratori nei due anni anteriori alla messa in liquidazione, o dai liquidatori durante il periodo della liquidazione. La responsabilità di soci ed associati trova il proprio limite massimo nel valore dei beni e del denaro avuto in assegnazione, ferma restando la possibilità di una maggiore responsabilità stabilita dal Codice Civile. La ratio di tale previsione è quella di colpire l'indebito arricchimento avvenuto a favore del socio: per far scattare la responsabilità dei soci, occorrerà dunque dimostrare che essi abbiano ricevuto beni e denaro che non avrebbero potuto ricevere se le imposte fossero state regolarmente pagate. Il socio non subisce nessuna perdita rispetto a quella che sarebbe stata la sua posizione patrimoniale se il rapporto d'imposta fosse stato correttamente adempiuto, bensì essi "restituiscono" all'erario quello che hanno indebitamente ottenuto da amministratori o liquidatori.

Sotto il profilo procedimentale la norma dispone che le responsabilità in proprio di liquidatori, amministratori e soci, devono essere accertate dall'Amministrazione finanziaria con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973. Per azionare dette responsabilità non sembra, si è detto, sufficiente un mero ruolo intestato al soggetto rappresentante, ma si ritiene necessaria l'emissione di un avviso di accertamento, dopo aver conte-

¹¹Ad esempio, vedasi FALSITTA, G., *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, a p. 214.

stato i fatti al responsabile e dopo avergli richiesto tutti gli elementi necessari al fine di valutarne l'operato¹². L'atto di accertamento dovrà, nello specifico, riportare la motivazione riguardante i presupposti della responsabilità dei rappresentanti, l'esistenza e la definitività dell'obbligazione principale, ossia del debito fiscale, e l'obbligazione propria dei responsabili. Nel giudizio, l'onere probatorio rispetto ai fatti e ai fattori indicati nell'atto previamente emesso, ricade sull'Amministrazione.

Infine, l'articolo in parola prevede la facoltà per il soggetto destinatario dell'avviso di accertamento, di presentare ricorso avverso tale atto secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. L'ultimo comma specifica inoltre che "si applicano le disposizioni dell'art. 39". Abbiamo visto che tale rinvio si deve intendere come riferito allo stesso D.P.R. n. 602/1973, e, quindi, alla sospensione amministrativa della riscossione avente ad oggetto le somme iscritte a ruolo, e non invece - come alcuni sostengono¹³ - al D.P.R. n. 636/1973. La possibilità dei soggetti contemplati dall'art. 36 di impugnare gli atti emessi, fondati sulla loro responsabilità personale, di fronte al giudice tributario, insieme con la possibilità di chiedere la sospensione amministrativa della riscossione, evidenzia la volontà di equiparare, dal punto di vista della tutela giurisdizionale e della riscossione, questi soggetti ai soggetti passivi del rapporto tributario¹⁴.

Concludendo, come il gentile lettore avrà avuto modo di capire da quanto esposto nel presente lavoro, con l'art. 36 il Legislatore ha inteso dettare una norma che sancisse la responsabilità di tutti i soggetti che possono venire coinvolti nella fase di liquidazione di una società (liquidatori, amministratori, soci). Certo, la norma presenta anche taluni profili critici che nel corso dell'opera si è cercato di porre in evidenza - anche ripercorrendo gli ampi dibattiti verificatisi, di volta in volta, tra dottrina, giurisprudenza e prassi - e tuttavia, nel suo complesso, appare apprezzabile nella misura in cui il Legislatore abbia inteso, in una situazione straordinaria qual è quella della liquidazione della società, garantire l'assolvimento dei suoi obblighi tributari attraverso il "superamento" del mero schermo giuridico per andare a coinvolgere sia i soggetti che, di fatto, sono chiamati ad adempiere, ancorché con risorse della società, tali obblighi (liquidatori o amministratori), sia i soggetti che dal mancato assolvimento del-

¹²Cfr. Comm. centr., sez. XXVI, 29 gennaio 1990, n. 761.

¹³In tal senso si veda COCIVERA, B., *Guida alla nuova disciplina delle imposte dirette*, 1980, Giuffrè, a p. 1552.

¹⁴In tal senso MONTI, A., *La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti procedurali dell'istituto*, in *Rass. Trib.*, 1984, I, a p. 36.

le imposte relative alla società abbiano tratto un vantaggio (soci). Infine, si auspica che tale tematica sia oggetto di un maggiore interesse da parte della dottrina palesandosi, soprattutto in un momento di crisi economica qual è quello attuale, come uno dei più importanti settori di indagine della attuale normativa civilistico-tributaria.

Bibliografia

Periodici e quotidiani

ARICO', R., 1971. Responsabilità del liquidatore di società. *Bollettino tributario*, III, pp. 1541- 1543.

BERTOLOTI, A., 2007. Cessazione di attività sociale. *Giurisprudenza italiana*, 1, pp. 117-123.

BRUZZONE, M., 2009. La società si estingue con la cancellazione dal registro delle imprese. *Corriere tributario*, 48, pp. 3911-3914.

BRUZZONE, M., 2010. Per le sezioni unite la cancellazione estingue tutte le società. *Corriere tributario*, 16, pp. 1295- 1304.

BUSCEMA, A., 2008. La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi. *Il fisco*, 45 (1), pp. 8109-8116.

BUSCEMA, A., 2008. La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi. *Il fisco*, 47 (1), pp. 8431-8440.

BUSCEMA, A., 2009. L'estinzione della società "disattiva" la tutela dell'erario per l'Ires non pagata. *Corriere tributario*, 26, pp. 2098-2102.

BUSCEMA, A., 2008. I riflessi tributari dell'estinzione della società, anche in pendenza di debiti, ai sensi della riforma societaria del 2004. *Dialoghi tributari*, 2, pp. 142-150.

CANCEDDA, M., 2009. Notificazione di atti tributari riguardanti società cancellate dal registro delle imprese e riforma del diritto societario. *Il fisco*, 1 (1), pp. 56-61.

CAPOLUPO, S., 1983. La responsabilità fiscale del liquidatore. *Il fisco*,

25, pp. 3309-3337.

CAPOLUPO, S., 2010. Liquidazione soggetti Ires: la responsabilità tributaria dei soci e associati. *Il fisco*, 26 (1), pp. 4091-4099.

CIAMPOLILLO, C., 2000. La responsabilità fiscale del liquidatore. *Il fisco*, 27, pp. 8993-8997.

CISSELLO, A., 2007. La responsabilità dei liquidatori di società per il pagamento delle imposte sui redditi. *Il fisco*, 48 (1), pp. 6933-6942.

COVINO, E., e LUPI, R., 2010. Liquidazione di società, debiti fiscali e soci. *Dialoghi tributari*, 2, pp. 219- 223.

D'ANTIMO, A., 1959. Il procedimento di accertamento della responsabilità in proprio dei liquidatori e degli amministratori delle società commerciali e industriali. *Rassegna Mensile Imposte Dirette*, pp. 103 e ss..

DA PONT, E., 2008. L'accertamento dell'Amministrazione finanziaria nei confronti di società estinta è priva di effetto. *Dialoghi tributari*, 2, pp. 150-154.

DE GIROLAMO, G., 2010. Riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese, con particolare riguardo alle società di persone. *Innovazione e diritto: rivista on-line*, speciale 2010, <http://www.innovazionediritto.unina.it/archivionumeri/speciale10/degirolamo.pdf>, PDF, pp. 31-38.

DENARO, M., 2010. Responsabilità degli amministratori e liquidatori di società nei confronti del Fisco. *Il fisco*, 24 (1), pp. 3801-3803.

DEOTTO, D., 2010. S.p.A. e S.r.l. estinte: il fisco chiede il conto ai soci. *Il sole 24 ore*, 6 dicembre, p. 43.

DE SANTIS, A., 1980. La responsabilità dei liquidatori, amministratori, soci ed associati per il pagamento delle imposte dovute dagli enti. *Bollettino tributario*, II, p. 901-904.

DOLFIN, N., 1976. Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, pp. 263 e ss.

FALSITTA, G., 1975. Il trattamento delle riserve occulte nelle nuove

imposte sui redditi. *Giurisprudenza commerciale*, 1, pp. 457-477.

FALSITTA, G., 1963. Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, pp. 214 e ss.

FICARI, V., 2010. Cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, “abuso della cancellazione” e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente. *Rivista di diritto tributario*, 11, pp. 1037-1049.

FORNERO, L. e RIVETTI, P., 2007. Profili fiscali della liquidazione ordinaria. *Il fisco*, 40 (1), pp. 5866-5877.

GLENDI, C., 1971. Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base al bilancio. *Diritto e pratica tributaria*, II, pp. 1048- 1065.

GLENDI, C., 1974. Solidarietà dipendente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il debitore principale d'imposta. *Diritto e pratica tributaria*, II, pp. 777-796.

GLENDI, C., 1975. In tema di accertamenti notificati dopo la liquidazione e la cancellazione della società. *Diritto e pratica tributaria*, II, pp. 593-607.

GLENDI, C., 2010. Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario. *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 9, pp. 749-753.

GLENDI, C., 2011. Cancellazione delle società dal Registro delle imprese e riflessi sui giudizi pendenti. *GT - rivista di giurisprudenza tributaria*, 6, pp. 512-521.

IANNIELLO, B., 1996. Amministratori e liquidatori: responsabilità per omesso pagamento di imposte. *Le società*, 3, pp. 277-281.

LAURETI, I., 2005. Cancellazione dal Registro delle Imprese e responsabilità del liquidatore. *Le società*, 4, pp. 489-493.

LUPI, R., 2008. Dividendi, palesi e occulti, in danno al Fisco e carenze di attrezzature mentali. *Dialoghi tributari*, 2, pp. 159-160.

MARINO, S., 2011. Scioglimento della società di capitali e responsabilità

degli amministratori. *Vita notarile*, 1, pp. 97-114.

MICCINESI, M., 1997. Solidarietà nel diritto tributario. *Digesto commerciale*, XIV, pp. 445-467.

MONTI, A., 1984. La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36, D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti procedurali dell'istituto. *Rassegna tributaria*, I, pp. 17-40.

MONTI, A., 1986. La responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci prevista dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973: gli aspetti sostanziali dell'istituto. *Rassegna tributaria*, I, pp. 47-79.

MOTTO, A., 1969. Imposte insolute iscritte a ruolo a carico di società. *L'esattore*, pp. 363 e ss.

NAPOLITANO, F., 2006. In tema di responsabilità di soci di società di persone per debiti fiscali della società. *Il fisco*, 5 (1), pp. 1604-1608.

NEGRI G., 2010. Spa e Snc si estinguono con la cancellazione. *Il Sole 24 Ore*, 24 febbraio, p. 39;

PAGANI, G., 2011. Estinzione di società: modalità di azionamento della pretesa erariale. *Il fisco*, 3 (fascicolo 1), pp. 365-370.

PAOLILLO, C., 1978. Sull'inizio della prescrizione dell'azione contro i liquidatori di società di capitali per il mancato pagamento di imposte dirette. *Giurisprudenza commerciale*, 2, pp. 303-315.

PARASCANDOLO, A., 2010. La responsabilità solidale al pagamento delle imposte. *Il fisco*, 23 (fascicolo 1), pp. 3607- 3615.

PEZZETTA, M., 2002. La liquidazione volontaria. *Il fisco*, 12 (fascicolo 1), pp. 1791-1809.

ROSA, L., 2008. La responsabilità per i debiti fiscali della società di capitali dopo la cancellazione dal registro delle imprese. *Giustizia tributaria*, 1, pp. 41-46.

RUSSO, V., 2010. La responsabilità copre gli omessi versamenti Ires. *Il sole 24 ore*, 6 dicembre, p. 3.

SANGIOVANNI, V., Responsabilità degli amministratori di s.r.l. e pre-

scrizione. *La responsabilità civile*, 3, pp. 186-193.

SCIMEMI, E., 2008. I poteri dei liquidatori di società di capitali nella distribuzione dell'attivo. *Le società*, 3, pp. 292-301.

SELICATO, G., 2010. I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese. *Rassegna tributaria*, 3, pp. 868-880.

SERA, R., 1979. Modalità e termini per esperire l'azione di responsabilità nei confronti di amministratori, liquidatori e soci delle società di capitali. *Bollettino tributario*, II, p. 861-862.

SPAZIANI TESTA, E., 1974. Appunti sulla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci, per il mancato pagamento delle imposte a carico della società. *La Comm. Trib. Centr.*, II, pp. 1499 e ss.

STEVANATO, D., 2008. L'estinzione della società preclude l'attivazione del meccanismo di responsabilità dei rappresentanti previsto dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973?. *Dialoghi tributari*, 2, pp. 154-159.

TESAURO, F., 1977. La responsabilità fiscale dei liquidatori. *Giurisprudenza commerciale*, I, pp. 428- 433.

ENCICLOPEDIA GIURIDICA TRECCANI

DOLFIN, N., Liquidazione di società ed enti. In *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1990, vol. 19. Roma: Istituto della Enciclopedia Italiana.

VISINTINI, G., Responsabilità contrattuale ed extracontrattuale. In *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1990, vol. 26. Roma: Istituto della Enciclopedia Italiana.

PARLATO, A., Responsabilità d'imposta. In *Enciclopedia giuridica Treccani*, 1991, vol. 27. Roma: Istituto della Enciclopedia Italiana.

MANUALI

ABRIANI, N. et al. *Diritto delle società: manuale breve*. Milano: Giuffrè, pp.439 e ss.

BODRITO, A., 2008. Commento all'art. 36 del D.P.R. 602/73. In CONSOLO, C., e GLENDI, C., 2008. *Commentario breve alle leggi del processo*

tributario. Padova: CEDAM, pp. 848 e ss.

DE MITA, E., 2006. Interesse fiscale e tutela del contribuente. Milano: Giuffrè, pp. 414 e ss.

FALSITTA, G., 2010. Manuale di diritto tributario - parte speciale: il sistema delle imposte in Italia. 7° ed. Padova: CEDAM, pp. 670 e ss.

FREGNI, M. C., 1998. Obbligazione tributaria e Codice Civile. Torino: Giappichelli, pp. 93 e ss.

GALGANO, F., 1999. Diritto civile e commerciale. Padova: CEDAM, pp. 30 e ss.

GALGANO, F., 2010. Trattato di diritto civile. Volume IV. Padova: CEDAM. Parte XVI, Capitolo X, pp. 455 e ss.

MONTI, A., 1991. La responsabilità nella normativa del diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società. Milano: Giuffrè.

QUATRARO, B., e PICONE, L.G., 1998. La responsabilità di amministratori, sindaci, direttori generali e liquidatori di società: aspetti civili, penali e tributari – tomo II. Milano: Giuffrè, pp. 2055 e ss.

SENTENZE

Tribunale Genova, 2 aprile 1970, in *Diritto e pratica tributaria*, 1971, II, pp. 1049 e ss.

Cassazione, SS. UU., 26 marzo 1973, n. 824, in *Diritto e pratica tributaria*, 1974, II, pp. 777 e ss.

Commissione Centrale, sez. IX, 4 gennaio 1975, n. 1508, in *Diritto e pratica tributaria*, 1975, II, pp. 593 e ss.

Commissione tributaria Novara, I grado, 7 luglio 1976, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1976, pp. 263 e ss.

Commissione Centrale, sez. VIII, 1 ottobre 1979, n. 9310, in *Bollettino tributario*, 1980, II, p. 1106.

Cassazione, sez. I civ., 15 novembre 1979, n. 5951, in *Bollettino tributario*,

1980, I, pp. 465 e ss.

Cassazione, SS.UU., 27 marzo 1985, n. 2145.

Cassazione, sez. I civ., 10 maggio 1995, n. 9688, in *Il fisco*, 1995, n. 47, p. 11271.

Cassazione civile, sez. I, 14 settembre 1995, n. 9688, in *Le società*, 1996, n. 3, p. 277.

Cassazione civile, sez. tributaria, 15 ottobre 2001, n. 12546, in *Giurisprudenza italiana*, 2002, n. 10, p. 1980.

Cassazione civile, I sez., 28 agosto 2006, n. 8618, in *Giurisprudenza italiana*, 2007, n. 1, p. 117.

Commissione tributaria provinciale di Lucca, sez. IV, 20 aprile 2007, n. 176, in *Giustizia tributaria*, 2008, 1, p. 41.

Cassazione, sez. Tributaria, 20 ottobre 2008, n. 25472. Cassazione, SS.UU. civili, 22 febbraio 2010, n.4060.

Cassazione, SS.UU., 22 febbraio 2010, n. 4061.

Cassazione, SS.UU., 22 febbraio 2010, n. 4062, in *Corriere Tributario*, 2010, n. 16, p. 1301.

Tribunale Salerno, sez. I, 25 maggio 2010, n. 1244, in *La responsabilità civile*, 2011, n. 3, p. 186.

Commissione tributaria provinciale di Catania, Sez. IX, 27 gennaio 2011, n. 80, in *GT-rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, n. 6, p. 517.

Commissione tributaria provinciale di Genova, Sez. V, sentenza 3 febbraio 2011, n. 32, in *GT-rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, n. 6, p. 515.

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. III, 14 marzo 2011, n. 94, in *GT-rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, n. 6, p. 512.

ORDINANZE

Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 18 maggio 2010, n. 12149, in *Il fisco*, 2010, n. 24 (1), p. 3801.

Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 13 ottobre 2010, n. 21195.

FONTI LEGISLATIVE

R.D. 16 marzo 1942, n. 267.

D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645.

L. 9 ottobre 1971, n. 825.

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Relazione ministeriale al D.P.R. concernente disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, in *Bollettino Tributario*, 1974 (I), pp. 330 - 337.

L. 23 dicembre 1996, n. 662.

D.l.s. 26 febbraio 1999, n. 46.

D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6.