

Art. 2495, co. 2, c.c.
Art. 36, D.P.R. 29.9.1973, n. 602
Art. 28, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175

Emanuele Rossi

Responsabilità di liquidatori e soci

Novità del Decreto «Semplificazioni»

Responsabilità per i debiti tributari prima del D.Lgs. 175/2014

Prima di esaminare le modifiche introdotte dal D.Lgs. 175/2014, ed al fine di ben comprendere la portata delle novità introdotte, risulta doveroso fornire una breve disamina del **quadro normativo antecedente**. Lo stesso prevedeva che, una volta intervenuta l'**estinzione della società** in conseguenza dell'**apposita richiesta di cancellazione** fatta dal **liquidatore al Registro delle imprese**, i **creditori** rimasti **insoddisfatti** potessero avanzare le proprie pretese **unicamente** nei confronti dei **liquidatori**, se il mancato pagamento fosse dipeso da una **colpa** di questi, ovvero nei confronti dei **soci**, ma fino a **concorrenza** delle somme da questi rimosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Al disposto dell'art. 2495 c.c. si affiancava (e si affianca tutt'ora, ma con regole diverse) quello dell'art. 36, D.P.R. 602/1973, secondo cui, limitatamente ai **debiti tributari** relativi alle **imposte sui redditi** dovute per il periodo della **liquidazione** e per quelle **anteriori**, sono chiamati a rispondere i **liquidatori**, ove questi in fase di liquidazione abbiano provveduto a **soddisfare crediti** di ordine **inferiore** a quelli **tributari**, ovvero abbiano **assegnato beni** a **soci** o **asociati senza** aver soddisfatto prima i **crediti** medesimi. Oltre ai liquidatori, detta responsabilità viene estesa anche agli **amministratori**, laddove in presenza di una **causa di scioglimento** questi non abbiano provveduto alla **messa in liquidazione** della società

Una volta avvenuta la **cancellazione** dal **Registro delle imprese** di un **soggetto Ires**, i **creditori** rimasti **insoddisfatti** possono **rivalersi** sui **liquidatori** ed i **soci** secondo il disposto del co. 2 dell'art. 2495 c.c.

A questo si aggiunge il particolare regime di **responsabilità** per i **debiti tributari** previsto dall'art. 36, D.P.R. 29.9.1973, n. 602 [CFF 7236]. Sul punto è intervenuto recentemente il Legislatore con l'art. 28, D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 (cd. decreto «Semplificazioni fiscali»); da una parte con riguardo all'art. 2495 c.c., **posticipando** l'effetto dell'**estinzione della società**, ai soli fini degli atti di **liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni ed interessi**, a **5 anni** dalla relativa **richiesta** fatta dai **liquidatori** al Registro delle imprese. Dall'altra, con riferimento all'art. 36, **estendendo** tale regime di responsabilità a **tutti i tributi**, e non solo all'Ires, ed introducendo l'**inversione dell'onere della prova** nella chiamata in causa di liquidatori e soci (limitatamente a quest'ultimi, unicamente in riferimento ai **limiti dell'importo** cui questi sono chiamati a rispondere).

con nomina dei **liquidatori**, ovvero abbiano commesso nel **biennio antecedente** alla messa in liquidazione operazioni di **liquidazione** ovvero atti di **occultamento di attività sociali**, e ai **soci**, limitatamente al **denaro** e ai **beni** da questi **ricevuti** dagli amministratori nel corso degli **ultimi 2 periodi d'imposta precedenti** alla messa in liquidazione, ed ai **beni** ricevuti dal liquidatore durante il tempo della **liquidazione**.

La responsabilità di cui sopra doveva (e deve tutt'ora) essere **accertata** a mezzo di un atto di **accertamento motivato**, da notificarsi ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF 6360], contro il quale è possibile **ricorrere** secondo le disposizioni sul contenzioso tributario.

Come statuito dalla giurisprudenza,¹ il **credito** eventualmente vantato dall'Amministrazione nei

1. Per tutte, Cass. 7327/2012.

confronti di liquidatori, amministratori e soci, al ricorrere delle condizioni di cui *supra*, ha natura **civile e non fiscale**. Ciò comporta che, come rilevato da attenta dottrina,² ai fini della **chiamata in causa** di liquidatori, amministratori e soci occorre prima che il **credito** vantato nei confronti della società sia divenuto **definitivo**, per **mancata impugnazione** della pretesa impositiva ovvero per il **passaggio in giudicato** della sentenza che ne sancisce la legittimità, di modo che **solo successivamente**, ed unicamente al ricorrere delle **condizioni** prima evidenziate, risulta possibile per il Fisco richiedere il **pagamento** delle predette somme con atti indirizzati non alla società, ma **direttamente** ad uno dei **sogetti ex lege chiamati** a rispondere.

Proprio la locuzione di «atto motivato» contenuta nel co. 5, del richiamato art. 36, fa sì che l'atto in questione contenga al suo interno **due distinte motivazioni**:

- › una, con riferimento alla **tipologia** e all'avvenuta **definitività** del **credito vantato** nei confronti della **società** (ad esempio, la mancata impugnazione di una cartella correttamente notificata);
- › l'altra, con riferimento alla **sussistenza** delle **condizioni** che hanno permesso la **chiamata in causa** del soggetto obbligato a rispondere (ad esempio, il pagamento da parte del liquidatore di crediti di ordine inferiore a quelli tributari).

Prima delle modifiche di cui *infra*, l'avvenuta **cancellazione** della società dal Registro delle imprese implicava delle **difficoltà** di **recupero** in capo all'Amministrazione finanziaria. Prima di tutto, posto che la norma imponeva (e, come vedremo, impone tutt'ora) un'avvenuta **crystallizzazione** della pretesa in capo alla società, l'intervenuta **cancellazione** dal Registro imprese comportava che tutti gli atti – avvisi di accertamento o cartelle di pagamento – intestati al soggetto **estinto** e **notificati** in data **successiva** alla chiusura della società fossero **nulli**, e pertanto **improduttivi di effetti giuridici** nei confronti di quanti avrebbero potuto essere **chiamati a rispondere** per tali inadempienze. Ancora, laddove l'Amministrazione finanziaria avesse avanzato **per tempo** le proprie pretese e nonostante queste il liquidatore avesse **proceduto comunque**, approvato il bilancio finale di liquidazione contenente il relativo debito non soddi-

sfatto, alla richiesta di **cancellazione**, era comunque **difficile** per il Fisco chiamare a rispondere i medesimi liquidatori, **dovendone dimostrare** la **negligenza** circa il soddisfacimento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari, o l'esecuzione di assegnazioni di beni ai soci in luogo della soddisfazione dei crediti medesimi.

Da ultimo, liquidatori, amministratori e soci potevano essere chiamati a rispondere **solo** per i debiti relativi alle **imposte dirette** e non per quelli di natura diversa, quali l'Iva o l'Irap.

Novità del D.Lgs. 175/2014 (decreto «Semplificazioni fiscali»)

L'art. 28, D.Lgs. 175/2014, interviene sia sull'**efficacia** degli **effetti** della **cancellazione** di cui all'art. 2495 c.c., che sul **regime** di **responsabilità** per i **debiti tributari** di cui all'art. 36, D.P.R. 602/1973.

Riguardo il primo aspetto, viene previsto che «*ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese*».

Come si è visto in precedenza, una delle **difficoltà** riscontrate in passato dal Fisco per procedere al recupero dei propri crediti nei confronti dei soggetti posti in liquidazione consisteva nel fatto che, una volta che quest'ultimi avessero proceduto a **cancellarsi** per effetto dell'apposita domanda presentata a seguito dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione, eventuali atti emessi in data **successiva** ed intestati al **soggetto estinto** erano da considerarsi **giuridicamente nulli**, con la conseguente **perdita di gettito**.

D'ora in poi dunque, ma sui tempi dell'efficacia delle nuove disposizioni ci si soffermerà meglio *infra*, ad **avvenuta cancellazione** della società dal Registro delle imprese l'Amministrazione finanziaria potrà **continuare comunque** nei **successivi cinque anni** a **notificare avvisi bonari, avvisi di accertamento o cartelle di pagamento, intestati al soggetto estinto**, e tali atti risulteranno **produttivi di effetti**.

Ancora, la novella legislativa prevede che la **posticipazione** degli **effetti** della **cancellazione** valga an-

2. D. Deotto, «Liquidatori responsabili solo per crediti definitivi», ne Il Sole 24 Ore del 4.12.2014.

che ai fini degli «**atti del contenzioso**». Come a dire che, per effetto delle modifiche in esame, un soggetto estinto viene «resuscitato» e **legittimato a stare in giudizio**. Il che desta più di una **perplexità**.

A seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 175/2014, dunque, la validità e l'efficacia degli atti di cui sopra si avrà per i **successivi 5 anni** dalla richiesta di **cancellazione** avanzata da parte della società. Il che porta delle **complicazioni** in termini di **conoscenza** degli atti medesimi da parte dei **soggetti potenzialmente chiamati a rispondere**, con evidenti **rischi di compressione del diritto di difesa** esercitabile da quest'ultimi.

Come accennato, degli atti riguardanti i **debiti tributari**, ai sensi dell'art. 36, D.P.R. 602/1973, possono essere chiamati a rispondere **liquidatori, amministratori e soci**, solo a mezzo di una **specificata richiesta**, avente natura **civile**, conseguente ad una cristallizzazione del credito tributario in capo al soggetto **estinto**. Orbene, come è di tutta evidenza la partita si gioca sull'eventuale **contestazione** in capo al soggetto **estinto** di una pretesa avanzata nei 5 anni dall'Amministrazione finanziaria, **valida ed efficace** riguardo ai requisiti formali del titolo, ma **potenzialmente illegittima nei contenuti**. Occorre allora indagare gli accorgimenti che possono e devono essere presi al fine di non incappare in una **definitività del credito illegittimo**, con conseguente chiamata in causa di liquidatori, amministratori e soci secondo quanto previsto dall'art. 36, D.P.R. 602/1973. Poiché tali accorgimenti non possono essere presi che per il futuro, e visto che l'art. 28, D.Lgs. 175/2014, **nulla** dice in merito alla **decorrenza** degli effetti delle nuove disposizioni, non può che trovare applicazione, nel caso in esame, l'art. 3, L. 27.7.2000, n. 212 [CFF ● 6717], secondo cui le disposizioni tributarie **non** hanno efficacia **retroattiva**. Poiché, quindi, il D.Lgs. 175/2014 è entrato in **vigore il 13.12.2014**, le disposizioni contenute nell'art. 28 in commento non possono che trovare **efficacia** a partire da **questa data** (come si avrà modo di vedere, anche con riferimento all'**inversione dell'onere della prova** posta a carico di liquidatori e soci). In termini pratici, ciò vuol dire che la validità e l'efficacia nei 5 anni degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni ed interessi, si avrà **solo** per gli atti **successivi alle richieste di cancellazione** presentate **dal 13.12.2014 in poi**, così da **non negare** ai contribuenti il **diritto di difesa**, costituzionalmen-

te garantito.

Riguardo poi agli **accorgimenti** da porre in essere da parte delle società che procedono alla cancellazione, poiché l'istanza *de qua* viene presentata **contestualmente al deposito del bilancio finale di liquidazione** approvato da parte dei soci, sarebbe opportuno prevedere nell'assemblea che approva detto bilancio uno **specifico punto** posto all'**ordine del giorno**, del tipo: «*Variazione del domicilio per la ricezione degli atti di cui all'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 e nomina del soggetto delegato alla rappresentanza tributaria*».

Detta **nuova sede**, che andrebbe poi **comunicata** alle Entrate a mezzo dello **specifico modello** reperibile sul sito dell'Agenzia, dovrebbe coincidere con la **residenza** del soggetto all'uopo **nominato**, presumibilmente il **liquidatore** ovvero uno dei **soci**, delegato altresì al **mantenimento** e al **monitoraggio** dell'indirizzo di **posta certificata** della società nei **successivi 5 anni**, dove, ai sensi del co. 2, dell'art. 26, D.P.R. 602/1973 [CFF ● 7226], il concessionario per la riscossione potrà **notificare** eventuali **cartelle di pagamento**.

A parere di chi scrive l'adozione degli accorgimenti di cui sopra risulta molto importante in quanto, in assenza di questi, ben potrebbe l'Amministrazione ammettere la procedura di **notifica** contemplata per i cd. «**irreperibili assoluti**» dall'art. 60, co. 1, lett. e), D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6360], circoscritta alle ipotesi in cui l'agente notificatore **non rinvenga il luogo** dove **notificare** gli atti e, dalle informazioni reperite in loco, il notificatario risulti **trasferitosi** in un **luogo sconosciuto**. Ciò renderebbe molto probabile la **mancata conoscenza** dell'avvenuta **notifica** di atti che, **decorsi** i termini per l'**impugnazione**, si trasformerebbero in una **pretesa definitiva** che aprirebbe le porte alla chiamata in causa di liquidatori, amministratori e soci sulla base di quanto disposto dall'art. 36, D.P.R. 602/1973.

Le novità riguardanti l'art. 36, D.P.R. 602/1973

Proprio sul richiamato art. 36, D.P.R. 602/1973, si sono concentrati gli **ulteriori interventi** di cui all'art. 28, D.Lgs. 175/2014. Innanzitutto è stato **ampliato il raggio d'azione** di detto articolo. Mentre in precedenza la chiamata in causa di liquidatori, amministratori e soci riguardava infatti unicamente il **mancato soddisfacimento di debiti** relativi alle **imposte dirette**, ora, con l'intervenuta modifica del co. 1, del-

l'art. 19, D.Lgs. 26.2.1999, n. 46, ad opera del co. 5, dell'art. 28, D.Lgs. 175/2014, la chiamata in causa ex art. 36 riguarda **tutti i tipi di imposte**.

Come accennato in precedenza, i **liquidatori** dei soggetti Ires sono chiamati a rispondere in caso di **mancato pagamento** di (tutte) le **imposte dovute** per il periodo della **liquidazione** e per quelli **anteriori**. Mentre prima delle modifiche in commento i liquidatori erano chiamati a rispondere **in proprio** nel momento in cui soddisfacevano crediti di **ordine inferiore** a quelli tributari o **assegnavano** beni a **soci** o **associati senza** aver prima soddisfatto i crediti tributari, ora i liquidatori sono chiamati a rispondere: **«se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari»**. È stata introdotta quindi una sorta di **presunzione di colpevolezza**, ai limiti dell'illegittimità costituzionale, tale per cui, una volta che si è cristallizzata in capo alla società una **pretesa impositiva non soddisfatta** da parte dei liquidatori, il Fisco **matura ex se** un **credito** di natura **civile** da far valere **direttamente** nei confronti di quest'ultimi a mezzo di avviso di accertamento. Le **motivazioni** di detto atto dovranno limitarsi ad indicare i **riferimenti al debito definitivo non soddisfatto** e starà poi al **liquidatore** dover **dimostrare** che, in presenza di detto credito, non si è proceduto né all'assegnazione di beni ai soci e agli associati né al soddisfacimento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari.

Richiamando l'ordine di graduazione dei crediti, si ritiene che il Legislatore abbia fatto riferimento alle regole statuenti l'**ordine dei privilegi** di cui agli artt. 2777 e seguenti c.c. Come noto, l'art. 2777 c.c. al suo interno **richiama** il disposto di cui all'art. 2752 c.c., il quale statuisce il **privilegio generale sui mobili** del debitore con riferimento ai **crediti dello Stato** per le **imposte** e le **sanzioni dovute** secondo le norme in materia di **Ires**.

Tenuto conto del **privilegio generale** cui godono le imposte, il liquidatore sarà dunque chiamato a rispondere per **tutti i pagamenti** effettuati ad **estinzione di crediti non coperti** da **alcun privilegio**, o di privilegio **inferiore** rispetto al credito tributario (si pensi ad esempio al pagamento di debiti verso fornitori).

Se a questo si aggiunge il fatto che il co. 1 dell'art. 36 dispone **genericamente** la chiamata in causa per **«le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori»**, è di tutta evidenza la **delicatezza** della posizione dei liquidatori in merito ai pagamenti effettuati nella **fase di liquidazione**. A riguardo potrebbe risultare utile per quest'ultimi, prima di procedere ad eventuali pagamenti, presentare al **competente Ufficio** dell'Agenzia delle Entrate la **richiesta di certificazione dei carichi pendenti** ex art. 14, co. 3, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 [CFF 9477].³ Ove da tale richiesta risultassero debiti (con riferimento alle **sole imposte**, non rientrando le sanzioni e gli altri oneri accessori nel campo d'azione dell'art. 36) per importi **superiori** a quelli che possono essere soddisfatti, i liquidatori dovranno **astenersi** dall'effettuare **ulteriori pagamenti**, procedendo, se del caso, alla presentazione dell'istanza di fallimento.

Responsabilità degli amministratori

Il regime di **responsabilità** dei **liquidatori** è **esteso** anche agli **amministratori** in carica all'atto dello scioglimento della società, ove non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori. Lo stesso discorso vale per gli amministratori che abbiano compiuto nel corso degli **ultimi 2 periodi d'imposta precedenti** alla messa in liquidazione operazioni di **liquidazione**, ovvero abbiano **occultato** attività sociali anche mediante **omissioni** nelle scritture contabili. Venendo **richiamate** per gli amministratori **in toto** le **responsabilità** previste per i **liquidatori**, si ritiene valevole anche per questi la **«presunzione di colpevolezza»** introdotta dal D.Lgs. 175/2014, con **onere** di fornire la **prova contraria** in sede di giudizio.

Responsabilità dei soci

Dove invece il Fisco **mantiene l'onere della prova** è con riferimento alla **chiamata in causa dei soci**. Il co. 2 dell'art. 36, D.P.R. 602/1973, prevede che per i **debiti tributari non soddisfatti** siano **chiamati** a rispondere, oltre ai liquidatori e agli amministratori, anche i **soci** o gli **associati** che abbiano **ricevuto** nel corso degli **ultimi 2 periodi d'imposta precedenti** alla **messa in liquidazione denaro** o **altri beni sociali**

³ Anche se ordinariamente prevista in materia di cessione d'azienda, si ritiene tale procedura valevole anche per il caso in esame. Operativamente, tale certificazione andrà richiesta a nome del liquidatore, con riferimento alla società in liquidazione.

in **assegnazione** dagli amministratori, o abbiano avuto beni sociali in assegnazione dai liquidatori **durante** il tempo della **liquidazione**.

In questo caso **sta al Fisco** la **prova** dell'avvenuta assegnazione.

Sul punto l'art. 28 ha tuttavia introdotto una **presunzione legale relativa** a favore dell'**Amministrazione** riguardo all'**importo** per il quale i soci sono chiamati a rispondere: viene previsto ora infatti che il **valore** del **denaro** e dei **beni sociali** ricevuti in assegnazione si **presume proporzionalmente equiva-**

lente alla **quota di capitale detenuta** dal socio od associato, **salva la prova contraria**.

Per concludere, in riferimento all'**entrata in vigore** delle novità riguardanti l'art. 36, D.P.R. 602/1973, si è dell'opinione che, **non trattandosi** di modifiche aventi natura **procedimentale**, ma di norme che **incidono** sul **diritto di difesa** del **contribuente**, le stesse, al pari di quelle riguardanti l'**efficacia** dell'**estinzione**, non possano che valere per il **futuro**, trovando quindi applicazione **solo** per gli atti **notificati dal 13.12.2014 in poi**. ●