

**La responsabilità per debiti fiscali nelle società estinte:
profili sostanziali e processuali**

Thomas Tassani

1. Premessa

Il problema della responsabilità per i debiti fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese si presenta come di estrema attualità per diversi motivi.

In primo luogo, perché si è consolidato solo in tempi relativamente recenti l'orientamento giurisprudenziale che ha sancito la portata estintiva della cancellazione della società dal registro delle imprese per ogni tipologia societaria (società di capitali o di persone). Orientamento, basato sulla "nuova" previsione dell'art. 2495 c.c. (modificata dalla riforma del diritto societario del 2004), che ha importanti conseguenze di ordine fiscale, perché determina l'impossibilità di fare "rivivere" il soggetto societario anche qualora, successivamente alla cancellazione, sia accertato un debito di imposta riferibile alla (non più sussistente) società.

Solo negli ultimi anni, dunque, si è formato un importante filone giurisprudenziale, delle Commissioni Tributarie e della Cassazione, sul tema, per quanto attiene sia i profili procedurali/processuali sia quelli sostanziali che individuano la responsabilità in capo a soggetti diversi rispetto alla società (soci, liquidatori, amministratori)

In secondo luogo, e soprattutto, la grande attualità dell'argomento deriva dalla norma che è stata inserita nella bozza di d.lgs. dedicato alle "semplificazioni fiscali" (di attuazione dell'art. 7 della delega fiscale), in via di approvazione e che interviene proprio sul tema della responsabilità per debiti fiscali delle società cancellate dal registro delle imprese. Di questa (possibile) innovazione daremo conto nel corso dell'intervento.

2. Cancellazione dal registro delle imprese ed estinzione della società: quali conseguenze per la legittimità degli atti impositivi?

Nel sistema vigente, con la iscrizione della cancellazione dal registro delle imprese si verifica la sicura estinzione della società, anche qualora, successivamente, emergano rapporti societari non risolti e, in particolare, debiti non soddisfatti.

La "nuova" formulazione dell'art. 2495 c.c., risultante dalla riforma del diritto societario (in vigore dal 1/1/2004), ha definito la portata costitutiva della iscrizione nel registro delle imprese della cancellazione della società di capitali, con la conseguenza

che, dopo tale momento e salvo ipotesi di “cancellazione della cancellazione”, non è più possibile ritenere esistente il soggetto, né farlo “rivivere”.

Le sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del febbraio 2010 hanno, inoltre, esteso la portata dell’art. 2495 c.c. anche alle società di persone iscritte nel registro delle imprese, confermando la portata dichiarativa della cancellazione, ma con una presunzione di estinzione che ne determinerebbe la piena opponibilità ai terzi.

Per entrambe le tipologie societarie è dunque da ritenersi abbandonato il precedente e consolidato orientamento della Corte di Cassazione che considerava la cancellazione dal registro delle imprese come una “presunzione di estinzione suscettibile di prova contraria”, con la conseguenza che la società non poteva dirsi estinta, nonostante la cancellazione, fino a quando non si realizzasse l’effettiva liquidazione di tutti i rapporti attivi e passivi.

L’evoluzione giuridica che ha interessato il diritto delle società ha profonde ripercussioni dal punto di vista tributario in quanto, con la cancellazione dal registro delle imprese, viene meno il principale soggetto passivo (il contribuente in senso proprio) dell’obbligazione tributaria.

L’Amministrazione finanziaria non può, come invece faceva nel sistema previgente, intestare e notificare gli atti impositivi (relativamente ai debiti fiscali non assolti dalla società) alla stessa società, nella persona dell’ex liquidatore o dell’ex amministratore.

Se, nel sistema previgente, la notifica di tale atto impositivo era sufficiente a determinare l’effetto della non avvenuta estinzione della società, perché in questo modo si dava evidenza di un rapporto non estinto, tale “reviviscenza” della società oggi non è più configurabile, proprio considerando la portata costitutiva (e non dichiarativa) della cancellazione dal registro delle imprese.

Ecco dunque che la intestazione di atti impositivi alla società cancellata dal registro delle imprese e la notifica dell’atto ad un soggetto (liquidatore, amministratore) che non può più avere alcun potere di rappresentanza costituisce un vizio di legittimità dell’atto, che in dottrina e nella giurisprudenza di merito è stato qualificato termini di “inesistenza”.

L’ex liquidatore della società di capitali che riceve l’atto impositivo intestato alla società già estinta si pone, a livello operativo, il problema del comportamento da adottare per far valere la nullità/inesistenza dell’atto stesso.

Il liquidatore, attraverso la cancellazione dal registro delle imprese, ha perso ogni possibilità di considerarsi “rappresentante” della società; la cancellazione ha infatti

determinato lo spirare sia del soggetto rappresentato sia dei poteri di rappresentanza, anche di quelli processuali.

Conseguentemente, non potrebbe neanche configurarsi l'impugnazione dell'atto impositivo intestato alla società da parte del liquidatore, se si considera che la stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione ha in passato considerato il ricorso presentato dall'ex liquidatore contro l'atto impositivo intestato alla società inammissibile proprio per difetto dei poteri di rappresentanza.

La giurisprudenza di merito, tuttavia, non sempre ha rilevato questo (innegabile) difetto di rappresentanza nel ricorso presentato dall'ex liquidatore ed per molti professionisti la strada della impugnazione è parsa comunque migliore di quella della non impugnazione.

Sulla corretta strategia processuale da adottare si è tuttavia pronunciata nel 2013 la Corte di Cassazione, che ha riconosciuto la rilevanza giuridica dell'interesse dell'ex liquidatore a promuovere un giudizio in ordine ad un provvedimento astrattamente pregiudizievole come l'atto impositivo intestato alla società estinta.

Si tratta di garantire un elementare interesse di certezza giuridica e, in particolare, secondo la Corte, il principio costituzionale del diritto di difesa.

Sulla base di queste motivazioni, dunque, la Corte ha ritenuto superabile il difetto di rappresentanza dell'ex liquidatore (che a livello teorico dovrebbe portare a ritenere inammissibile il ricorso dal medesimo presentato) ma solo per consentire a costui di rilevare e far dichiarare dal giudice la illegittimità dell'atto impositivo, conseguente alla estinzione della società.

Secondo la Corte, l'ex liquidatore potrebbe proporre ricorso “unicamente per la rilevabilità *ex officio* della nullità della cartella di pagamento” e non invece per altri motivi di ordine sostanziale (ma anche, è da ritenersi, formale se differenti da quella della inesistenza per carenza del soggetto).

3. La responsabilità dei soci

L'art. 2495 c.c. prevede che, ferma restando l'estinzione della società di capitali dopo la cancellazione, i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Anche l'art. 2312 c.c. contiene la regola della responsabilità dei soci delle società di persone cancellate ma, coerentemente con la natura della partecipazione in tale compagine societaria, senza alcuna limitazione di responsabilità.

Inoltre, con specifico riferimento all'Ires non assolta dalle società di capitali, l'art. 36, comma terzo, Dpr 602/73 dispone che i soci siano responsabili dell'imposta dovuta dalla società se e nel limite in cui abbiano ricevuto denaro e altri beni sociali, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o nel periodo della liquidazione.

La regola sostanziale della responsabilità di cui all'art. 36, comma 3, appare in buona parte analoga a quella dell'art. 2495 c.c., differenziandosi in particolare per il fatto che la norma fiscale amplia il periodo temporale di riferimento per valutare se il socio abbia goduto della distribuzione di somme o beni societari.

a) La prima questione da porsi, riguarda il titolo in base al quale gli ex soci sono chiamati a rispondere per le obbligazioni tributarie della società estinta.

Sul punto, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, alla cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese consegue: a) la definitiva estinzione dell'ente; b) l'insorgenza di una comunione fra i soci in ordine ai beni residuati dalla liquidazione (qualora non fosse stato ripartito l'intero attivo nella fase liquidatoria); c) la successione, in termini giuridici, degli ex soci nei debiti della società, nei limiti ed alle condizioni previste dalla legge, ossia dall'art. 2495 c.c.

La prospettazione di una successione dei soci nella posizione giuridica della società, affermata dall'Amministrazione finanziaria, corrisponde alla tesi attualmente prevalente nella dottrina civilistica, secondo cui i rapporti giuridici attivi e passivi non risolti al momento della estinzione della società entrino nella sfera giuridica del socio non a titolo originario, bensì per l'operare di un meccanismo di tipo "derivativo-successorio".

b) In secondo luogo, occorre domandarsi quali siano le conseguenze procedurali e processuali della responsabilità dell'ex socio.

Ragionando in termini di successione, l'ex socio, sarà tenuto a rispondere non solo delle obbligazioni tributarie già definitivamente accertate, ma anche delle imposte non ancora definite rispetto alle quali il procedimento di accertamento non si è ancora concluso (o neppure è stato avviato) al momento della estinzione della società e che rappresentano, a ben vedere, "sopravvenienze passive" in senso proprio.

In questa prospettiva, possono verificarsi due situazioni.

La prima, in cui il socio subentra (perché l'effetto estintivo della società si verifica) dopo che il debito di imposta è stato definitivamente accertato (per esempio a seguito di un accertamento divenuto definitivo). In questo caso, la successione si attua con riferimento ad una obbligazione di imposta già determinata (certa ed esigibile); anche se l'Amministrazione finanziaria dovrà poi formare il titolo esecutivo a carico dell'ex socio.

La seconda, in cui il socio subentra (perché l'effetto estintivo della società si verifica) prima della compiuta definizione del debito di imposta, perché per esempio ancora non è stato emanato l'avviso di accertamento. In questo caso, la successione si attua con riferimento al presupposto di imposta, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria dovrà intestare e notificare tutti gli atti direttamente all'ex socio, nei termini di decadenza previsti dalla legge tributaria.

In termini processuali, tale rapporto di successione universale tra società e socio motiva, secondo la Corte di Cassazione, l'applicazione dell'art. 110 c.p.c., secondo cui, quando la parte viene meno "per morte o per altra causa il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto".

L'equiparazione, a questi fini possibile, tra morte della persona fisica ed estinzione della società, condurrebbe anche alla interruzione del processo, con applicazione degli artt. 299 ss. c.p.c. e possibile riassunzione ex art. 303, comma 2, c.p.c.

c) In terzo luogo, occorre chiarire quali siano i rapporti tra art. 2495 c.c. e art. 36, Dpr 602/73.

Orbene, mentre l'art. 36 pare avere una portata speciale, riferendosi solo all'Ires non assolta, per quanto attiene gli altri tributi (Iva, imposte di registro, Irap, ecc.) risulta applicabile la disposizione di carattere generale di cui all'art. 2495 c.c.

A parte le differenze di ordine sostanziale, rispetto alla applicazione delle due disposizioni (per quanto attiene al periodo di tempo da tenere in considerazione per determinare il *quantum* assegnato al socio), dal punto di vista procedimentale occorre considerare che l'art. 36 Dpr 602/73 obbliga l'Amministrazione finanziaria a rispettare una precisa disciplina procedimentale e, in particolare, ad emanare un avviso di accertamento al socio, che quest'ultimo potrà allora contestare giudizialmente, per quanto attiene alla sussistenza sia del debito di imposta, sia degli specifici presupposti a lui riferibili.

La disposizione non prevede una solidarietà tra i soci della società di capitali, è tuttavia da ritenere che il Fisco non sia vincolato a ripartire in parti uguali il debito fiscale ed in questi limiti attivare le singole responsabilità.

Consegue infatti alla lettera ed alla *ratio* della norma fiscale (oltre che dell'art. 2495 c.c.) che, nel limite rappresentato dalle assegnazioni, l'Amministrazione fiscale possa soddisfare anche l'intero debito nei confronti di uno dei soci, che avrà azione di regresso nei confronti degli altri.

4. La responsabilità dei liquidatori e degli amministratori in base all'art. 36, Dpr 602/73

L'art. 36, Dpr 602/73 individua, oltre ai soci, altre due categorie di soggetti che possono essere chiamati a rispondere per l'Ires non assolta dalla società di capitali dopo la chiusura della liquidazione.

Si tratta dei liquidatori, i quali rispondono "in proprio" del pagamento delle imposte (relative al periodo della liquidazione ed a quelli precedenti) qualora abbiano soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari o abbiano assegnato beni ai soci senza prima avere soddisfatto i crediti tributari (comma 1)

Si tratta, inoltre, degli amministratori: quando gli stessi gestiscano la fase liquidatoria, senza che siano stati nominati i liquidatori; oppure quando abbiano compiuto attività di fatto liquidatorie od abbiano occultato attività sociali (anche mediante omissioni nelle scritture contabili) nei due periodi anteriori alla liquidazione (commi 2 e 4).

Per quanto riguarda il titolo in base al quale il Fisco può richiedere il pagamento delle somme al liquidatore, non appare certamente possibile ritenere che egli risponda delle obbligazioni fiscali della società in virtù di un rapporto giuridico di successione, come invece è per il socio.

Non è dunque accoglibile l'idea che in capo al liquidatore sia imputato, per effetto dell'art. 36, Dpr 602/73, il debito di imposta scaturente dalla fattispecie impositiva realizzata dalla società.

Una simile soluzione teorica sarebbe difficilmente giustificabile sul piano costituzionale perché non fondata su una preesistente responsabilità limitata o illimitata (come è invece per i soci), oppure, qualora la si ritenesse una ipotesi di "responsabile di imposta", su di un diritto di rivalsa che non può, evidentemente, più essere esercitato vista la estinzione del soggetto.

Pare invece più corretto ritenere che, analogamente a quanto si afferma in campo civilistico, il liquidatore sia chiamato a rispondere di un debito proprio distinto dalla obbligazione tributaria della società, anche se a questa commisurato.

La ragione giustificatrice di tale responsabilità non può allora che essere quella della violazione dei doveri del liquidatore, in grado di far sorgere una specifica fattispecie, non fondata sulla capacità contributiva del soggetto, bensì sull'illecito oggettivo.

In questo senso, si esprime la stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione, quando afferma che la responsabilità del liquidatore ai sensi dell'art. 36, Dpr 602/73 è 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".

Sulla base di tale natura della responsabilità del liquidatore, è quindi possibile ricostruire la fattispecie tributaria nascente dall'art. 36 Dpr 602/73 ritenendo che la stessa sorga verificandosi due presupposti: la sussistenza di un debito di imposta della società; la sussistenza dei comportamenti previsti dalla disposizione.

Conseguentemente, il liquidatore sarà chiamato a rispondere solo se, e nei limiti in cui, l'Amministrazione finanziaria potrà dimostrare l'esistenza di una obbligazione tributaria non assolta dalla società; il che può verificarsi solo se l'imposta è già stata definitivamente accertata in capo alla società, come quando l'avviso di accertamento, notificato alla società ancora in vita, non sia stato impugnato oppure vi sia stata sentenza passata in giudicato.

Nelle diverse ipotesi in cui al momento della cancellazione della società dal registro delle imprese, l'accertamento ancora non sia iniziato (o non si sia concluso con l'emanazione dell'avviso), il liquidatore, non subentrando nel rapporto di imposta, non potrà essere destinatario degli atti impositivi relativi al presupposto realizzato dalla società.

La Corte di Cassazione ha in diverse occasioni ripetuto che la responsabilità dei liquidatori ex art. 36, dpr 602/73 dipende dalla "conseguita certezza e definitività del debito tributario", con l'osservazione che "l'obbligato è del tutto estraneo al procedimento diretto all'accertamento del debito stesso".

5. Le annunciate modifiche recate dal D.lgs. in tema di “semplificazioni fiscali”.

Nelle bozze circolate nelle scorse settimane del d.lgs. recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali (in attuazione dell’art. 7, legge 11/3/2014, n. 23, c.d. “delega fiscale”), sarebbe inserito un articolo al cui interno troverebbero spazio disposizioni in tema di società cancellate dal registro delle imprese.

Analizziamo in modo schematico le norme annunciate.

a) Si prevederebbe che “ai soli fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l’estinzione delle società di cui all’art. 2495 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.

b) L’art. 36 Dpr 602/73 diventerebbe norma di carattere generale per attivare la responsabilità di soci, liquidatori ed amministratori in relazione a tutti i tributi iscrivibili a ruolo, quindi non solo per l’Ires, come è ora.

c) La responsabilità dei liquidatori verrebbe presunta, con una forte inversione dell’onere della prova. La nuova disposizione prevederebbe infatti che “i liquidatori ... che non adempiono all’obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all’assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all’importo dei crediti d’imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti”.

d) Con riferimento alla responsabilità dei soci, sarebbe previsto che “il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione, avuto riguardo al patrimonio della società all’inizio della liquidazione, si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato, salva la prova contraria”.

GIURISPRUDENZA, PRASSI E DOTTRINA

CORTE CASS. SS.UU., sentt. nn. 4060, 4061, 4062 del 22/2/2010;
CORTE CASS., SS.UU., sentt. nn. 6070-1-2/2013;
CORTE CASS., Sez.Trib., ord. n. 22863 del 3/11/2011; ID., sent. n. 7676 del 6/5/2012; ID., ord. n. 28187 del 17/12/2013

CTP Milano, sent. n. 94 del 14/3/2011;
CTP Caltanissetta, sent. n. 22 dell'11/1/2011;
CTP Reggio Emilia, sent. n. 88 del 4/6/2010;
CTP Lucca, sent. n. 176 del 20-04-2007;
CTP di Torino, 15 gennaio 2010, n. 19;
CTP di Treviso, 27 settembre 2010, n. 72;
CTP di Roma, 23 novembre 2010, n. 476;
CTP di Treviso, 2 settembre 2010, n. 83;
CTP di Genova, 24 marzo 2010, n. 66;
CTR di Torino, 1° febbraio 2010, n. 5;
CTR di Aosta, 12 luglio 2010, n. 12;
CTP di Catania, 27 gennaio 2011, n. 80;
CTP di Genova, 3 febbraio 2011, n. 32;
CTP di Torino, 3 febbraio 2011, n. 20;
CTP di Torino, 8 aprile 2011, n. 44;
CTR di Milano, 15 giugno 2011, n. 79

RIS. AE, n. 77/E del 27/7/2011

C. GLENDI, *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *Riv.giur.trib.*, 2010, 749;
T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rass. Trib.*, 2012, 359;
A. CARINCI, *La nozione di "imposte dovute" rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr.trib.*, 2014, 785 ss.;
G. SELICATO, *I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Rass.trib.*, 2010, 868 ss.