

**STUDIO MANENTI RAYNERI**

**DOTTORI COMMERCIALISTI**

**INTESTAZIONE E NOTIFICA DI ATTI IMPOSITIVI ED  
ESATTIVA  
SOCIETÀ CANCELLATE DAL REGISTRO DELLE  
IMPRESE**

IN RIFERIMENTO ALLE INDICAZIONI IN TEMA DI **CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ** DAL REGISTRO DELLE IMPRESE FORNITE DALLE SEZIONI UNITE DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE E' NECESSARIO RIPERCORRERE ALCUNE CONSIDERAZIONI SUGLI **EFFETTI RIVERBERATI DAL FENOMENO ESTINTIVO** SIA SUL PIANO FORMALE SIA SU QUELLO SOSTANZIALE.

A FRONTE DI UNA CASISTICA ESTREMAMENTE VARIEGATA SUL PIANO TEORICO, LA PRODUZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA SUL FRONTE IMPOSITIVO IMPONE PRUDENZA ALL'UTILIZZO DI RIGIDI SCHEMI GENERALI, A FRONTE DEI QUALI NON CORRISPONDONO RISPOSTE GIURISPRUDENZIALI UNIVOCHE.

**LE LIMITAZIONI SOGGETTIVE ED OGGETTIVE AL “FENOMENO DI TIPO SUCCESSORIO”** POSTULATO DALL’ART. 2495 C.C., COSÌ COME INQUADRATO E RICOMPOSTO DALLA RECENTE GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ, TROVANO FONDAMENTO NELLA **CESSAZIONE DELL’ENTE COLLETTIVO**, CON CONSEGUENTE DEFINITIVA **PERDITA DI SOGGETTIVITA’ GIURIDICA** E DI LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE.

## IN AMBITO CIVILISTICO

IN DEFINITIVA, **ONDE EVITARE UNA UNILATERALE DISPOSIZIONE DEL DIRITTO ALTRUI** AD EFFETTO DELLA CANCELLAZIONE VOLONTARIA, **IL SISTEMA OFFRE AI CREDITORI INSODDISFATTI UN MECCANISMO DI GARANZIA SUCCESSIVA**, ATTIVABILE A CIRCOSTANZIATE CONDIZIONI, SENZA CHE POSSA ESSERE IN ALCUN MODO COMPROMESSA LA DEFINITIVITÀ DELL'EVENTO ESTINTIVO.

OGGETTO DI ACCESO DIBATTITO E CONTRASTANTI PRONUNCE È STATO, IN PARTICOLARE, IL TEMA **DELL'AMBITO DELLA RESPONSABILITÀ SUCCESSORIA INDIVIDUATA DALL'ART. 2495 C.C. PER LA POSIZIONE DEL SOCIO**, CON PARTICOLARE RIGUARDO AI **PRESUPPOSTI DI ATTIVAZIONE ED ALLA FONTE DELL'OBBLIGAZIONE ORIGINARIA** (GIÀ CRISTALLIZZATA ALLA CHIUSURA DELLA FASE LIQUIDATORIA O, VICEVERSA, ATTIVATA A POSTERIORI DALL'AMMINISTRAZIONE, SUCCESSIVAMENTE ALL'ESTINZIONE).

SI SEGNALE SUL PUNTO, LA RECENTE SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 2444/2017: GLI EX SOCI DI SOCIETÀ DI CAPITALI SUBENTRANO NEL RAPPORTO DI IMPOSTA *“SOLO SE E NEI LIMITI DI QUANTO RISCOSSO A SEGUITO DELLA LIQUIDAZIONE”*.

## IN AMBITO FISCALE

L'**INQUADRAMENTO FISCALE**, RADICALMENTE **RIVOLUZIONATO**  
**AD EFFETTO DELL'ART. 28, C. 4 DEL D. LGS. N. 175/2014**, IN  
VIGORE DAL 13 DICEMBRE 2014 (C.D. "*DECRETO SEMPLIFICAZIONI*  
*FISCALI*"), IMPONE UN COMPLETO SCOLLAMENTO  
DALL'IMPOSTAZIONE PROPOSTA, **OPERANDO NON GIÀ SULLA**  
**NORMA CHE DISCIPLINA L'ESTINZIONE -RICONDUCIBILE**  
**ESCLUSIVAMENTE ALL'ART. 2495 C.C.- BENSÌ SULL'OPPONIBILITÀ**  
**TRIBUTARIA DEGLI EFFETTI COLLEGATI.**

## IN AMBITO FISCALE

SECONDO LA CITATA DISPOSIZIONE «*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 DAL REGISTRO DELLE IMPRESE*».

TRAMITE RICORSO AD UNA *FICTIO IURIS*, **LA SOCIETÀ RITORNA TEMPORANEAMENTE IN VITA**; SI ORIGINA COSÌ UN DOPPIO BINARIO TRA IL PIANO CIVILISTICO E QUELLO FISCALE:

**DIFFERIMENTO QUINQUENNALE DEGLI EFFETTI DELL'ESTINZIONE (CHE SI È COMUNQUE VERIFICATA), A BENEFICIO DELLA SOLA A.F. E DEGLI ALTRI ENTI IMPOSITORI O DI RISCOSSIONE**

**MA**

**CON APPLICAZIONE NON RETROATTIVA DELLA NORMA, CONTRARIAMENTE A QUANTO SOSTENUTO DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE CON CIRC. N. 31/E/2014 E CIRC. N. 6/E/2015.**

**CASS. SENTENZA 6743/2015**

**OCCORRE CONSIDERARE LO SPARTIACQUE DEL 13 DICEMBRE 2014**

– DATA DI ENTRATA IN VIGORE DELLA NUOVA NORMA-  
PER L'APPLICAZIONE DEL CORRETTO REGIME ESTINTIVO  
AI FINI FISCALI.

ALLA LUCE DI QUANTO SOPRA, **A SEGUITO DELLA CANCELLAZIONE  
DELLA SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE, OVE NON  
RICORRANO I PRESUPPOSTI TEMPORALI PER L'APPLICAZIONE  
DELL'ART. 28, C. 4 DEL D. LGS. N. 175/2014:**

**A) L'ATTO IMPOSITIVO INTESTATO ALLA SOCIETÀ È INESISTENTE,**  
STANTE IL VENIR MENO DELLA SOGGETTIVITÀ GIURIDICA DELL'ENTE  
COLLETTIVO; LA NOTIFICA DEVE CONSIDERARSI DEL TUTTO PRIVA DI  
EFFETTI, A PRESCINDERE DAL LUOGO DI NOTIFICA E DAL DESTINATARIO  
DELLA STESSA. SI RITIENE AMMISSIBILE L'IMPUGNAZIONE DA PARTE DEL  
SOGGETTO CHE RICEVE LA NOTIFICA DELL'ATTO, AL SOLO FINE DI  
ECCEPIRE, IN VIA ASSOLUTAMENTE PREGIUDIZIALE, IL DIFETTO DI  
LEGITTIMAZIONE PASSIVA STANTE L'AVVENUTA ESTINZIONE  
DELL'ENTE

ALTERNATIVAMENTE RISULTA PERCORRIBILE LA VIA DELLA NON IMPUGNAZIONE, NON ESSENDO SUSCETTIBILI DI CONSOLIDAMENTO PER MANCATA OPPOSIZIONE GLI EFFETTI DI UN ATTO GIURIDICAMENTE INESISTENTE.

IN TAL CASO, STABILITA LA PERDITA DI SOGGETTIVITÀ GIURIDICA IN CAPO ALLA SOCIETÀ, EVENTUALI ULTERIORI PRETESE CHE DOVESSERO SUCCESSIVAMENTE ESSERE ATTIVATE NEI CONFRONTI DI LIQUIDATORI E SOCI IN BASE DELL'ART. 2495 C.C. LEGITTIMEREBBERO I SOGGETTI INDICATI ALL'IMPUGNAZIONE, DEDUCENDO PREGIUDIZIALMENTE LA NULLITÀ PER NULLITÀ/INESISTENZA DELL'ATTO PRESUPPOSTO.

B) NELLA PROSPETTIVA DI UN “**FENOMENO DI TIPO SUCCESSORIO**”  
INTRODOTTO DALL’ART. 2495 C.C., IN PRESENZA DI ATTIVITÀ RESIDUE  
RIPARTITE TRA I SOCI E FINO ALLA CONCORRENZA DELLE SOMME DA  
QUESTI RISCOSSE, **L’ENTE IMPOSITORE È LEGITTIMATO  
ALL’ACCERTAMENTO NEI CONFRONTI DEI SOCI** (E DEI LIQUIDATORI SE IL  
MANCATO PAGAMENTO È DIPESO DALLA COLPA DI QUESTI), IN RELAZIONE  
ALLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI PRESENTATE DALLA SOCIETÀ, SECONDO  
GLI ORDINARI TERMINI DI DECADENZA.

GLI ATTI DI IMPOSITIVI DEVONO ESSERE INTESTATI E NOTIFICATI AI SOCI (E  
AI LIQUIDATORI), POICHÉ IN CAPO AD ESSI SI SONO REALIZZATE LE  
CONDIZIONI DI CUI ALL’ART. 2495 C.C.

SOTTO IL PROFILO DELLA **MOTIVAZIONE DELL'ATTO**, NEL RISPETTO DELLA L. N. 212/2000 (STATUTO DEL CONTRIBUENTE), **DEVE ESSERE GARANTITA AL DESTINATARIO LA POSSIBILITÀ DI RIPERCORRERE IL PROCEDIMENTO LOGICO E GIURIDICO CHE COSTITUISCE FONDAMENTO DELLA PRETESA TRIBUTARIA.**

È RICHIESTO PARTICOLARE RIGUARDO ALLA POSIZIONE GIURIDICA OGGETTIVA E SOGGETTIVA DEL SOCIO E DEL LIQUIDATORE NEI CONFRONTI DEL QUALE È ATTIVATA LA RESPONSABILITÀ DI CUI ALL'ART. 2495 C.C.:

- PRESENZA DI ATTIVITÀ RIPARTITE
- AMBITO DI RESPONSABILITÀ FINO A CONCORRENZA DI QUANTO EFFETTIVAMENTE RISCOSSO
- CONDOTTA COLPOSA DEL LIQUIDATORE

QUANTO SOPRA

IN AGGIUNTA ALLA NECESSITÀ DI ESPLICITARE LE CONSIDERAZIONI  
FONDAMENTALI CIRCA IL FONDAMENTO DELLA PRETESA FISCALE IN CAPO  
ALLA SOCIETÀ.

L'IMPUGNAZIONE DELL'ATTO COMPETE ESCLUSIVAMENTE AI SOGGETTI  
DESTINATARI (SOCI E LIQUIDATORI), COSÌ COME ANZI DELINEATO, A PENA  
D'INAMMISSIBILITÀ.

C) **TUTTI GLI ATTI** DI RISCOSSIONE, AL PARI DI QUELLI IMPOSITIVI ED IMPOESATTIVI, **INTESTATI E NOTIFICATI ALLA SOCIETÀ, DOPO LA CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE, SONO PRIVI DI EFFETTI.**

D)PER QUANTO CONCERNE **GLI ATTI ESATTIVI INTESTATI A SOCI E LIQUIDATORI** SUL DISPOSTO DELL'ART. 2495 C.C. E SECONDO LE CONDIZIONI IVI DESCRITTE (INDIPENDENTEMENTE DALLE ULTERIORI E DIFFERENTI IPOTESI CONTENUTE NELL'ART. 36 DEL D.P.R. N. 602/73), **OCCORRE EVIDENZIARE LA CENTRALITÀ DELLA MOTIVAZIONE CONDOTTA SU DUPLICE PIANO:**

**DEVE INFATTI TRATTARSI DI DEBITI TRIBUTARI SORTI IN CAPO ALLA SOCIETÀ E RIMASTI INSODDISFATTI NELLA PROCEDURA LIQUIDATORIA, IN PRESENZA DI RIPARTO TRA I SOCI DELLE ATTIVITÀ RESIDUE.**

TUTTO CIÒ DA INDICARE E MOTIVARE A CURA DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE, NEL RISPETTO DEI TERMINI DI LEGGE.

VICEVERSA

**VIGENTE IL DIFFERIMENTO QUINQUENNALE DEGLI EFFETTI ESTINTIVI**

**INTRODOTTO CON L'ART. 28, C. 4 DEL D. LGS. N. 175/2014**

SI ASSISTE AD UN **TEMPORANEO RITORNO IN VITA DELLA SOCIETÀ**, GIÀ DEFINITIVAMENTE ESTINTA SUL VERSANTE CIVILISTICO, **PER FAVORIRE L'ATTIVITÀ IMPOSITIVA ED ESATTIVA**, COME PERALTRO ESPRESSAMENTE INDICATO NELLA RELAZIONE ACCOMPAGNATORIA;  
PREVEDIBILE CONSEGUENZA È CHE NON TUTTI GLI ASPETTI FISCALI DI CUI ALLA NOVELLA POSSONO ESSERE “GESTITI” PRESCINDENDO DAI RISVOLTI CIVILISTICI, CON APERTURA DI COMPLESSI SCENARI SUL PIANO APPLICATIVO FORSE ANCOR PIÙ CHE SU QUELLO SISTEMATICO.

LA *RATIO* DELLA **NORMA INDIVIDUA LA SOCIETÀ ESTINTA QUALE SOGGETTO NEI CONFRONTI DEL QUALE ESPRIMERE SOLO NOMINALMENTE UN'ATTIVITÀ** ACCERTATIVA POSTUMA E (A LIQUIDAZIONE ORMAI CONCLUSA), **DESTINATA** TUTTAVIA SIN DALL'ORIGINE **A PRODURRE EFFETTI A CASCATA ESCLUSIVAMENTE NEI CONFRONTI DI TERZI: SOCI E LIQUIDATORI.**

**IL COINVOLGIMENTO DELLA SOCIETÀ ASSUME COSÌ RILEVANZA VIRTUALE, FUNZIONALMENTE INTESA A VEICOLARE L'AZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE VERSO I RESPONSABILI ECONOMICI FINALI, CHIAMATI IN ULTIMO A RISPONDERE A VARIO TITOLO.**

ANCHE SUL VERSANTE ESATTIVO, SUSSISTONO FONDATE PERPLESSITÀ CIRCA L'ESITO DI UNA AZIONE DI RISCOSSIONE INTRAPRESA NEI CONFRONTI DELLA SOCIETÀ ESTINTA, PRESUMIBILMENTE PRIVA DI DENARO O DI ALTRI VALORI.

## IN CONCLUSIONE

A.

AI FINI DELLA VALIDITÀ E DELL'EFFICACIA DI TUTTI GLI ATTI DI IMPOSIZIONE E RISCOSSIONE DI TRIBUTI, CONTRIBUTI, SANZIONI ED INTERESSI, **GLI EFFETTI DEL FENOMENO ESTINTIVO REGOLATO DALL'ART. 2495 C.C. RISULTANO DIFFERITI DI CINQUE ANNI** DALLA DATA DI RICHIESTA DI CANCELLAZIONE DAL **REGISTRO DELLE IMPRESE.**

B.

IL **SOGGETTO INTESTATARIO E DESTINATARIO** DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI E DELLA PRETESA FISCALE IN ESSI CONTENUTA **È QUINDI ESCLUSIVAMENTE LA SOCIETÀ,** QUANTO MENO SUL PIANO NOMINALE.

C.

LA PROCEDURA DI NOTIFICAZIONE È QUELLA ORDINARIA DI CUI ALL'ART. 145 C.P.C., NON ESISTENDO UN PROCEDIMENTO *AD HOC* PER GESTIRE LA STRIDENTE ANOMALIA DEL CASO.

IN APPARENTE CONTRADDIZIONE CON LA LETTERALE FORMULAZIONE DELLA DISPOSIZIONE INTRODOTTA, È PREVEDIBILE CHE GLI ATTI, ANCORCHÉ INTESTATI ALLA SOCIETÀ, VENGANO INVECE NOTIFICATI INDISTINTAMENTE A TUTTI I SOGGETTI POTENZIALMENTE COINVOLTI A VARIO TITOLO (LIQUIDATORI, AMMINISTRATORI E SOCI), I QUALI SARANNO LEGITTIMATI ALL'IMPUGNAZIONE ANCHE SOLTANTO PER ECCEPIRE IL DIFETTO DI LEGITTIMAZIONE PASSIVA.

## CONSEGUENZE PRATICHE DERIVANTI

- DALL'ASSENZA DI UNA SEDE
- DALL'ASSENZA DI UN RAPPRESENTANTE, DI UN INCARICATO A RICEVERE LE NOTIFICAZIONI O DI UN ADDETTO ALLA SEDE MEDESIMA.



È FACILE PREVEDERE LA CENTRALITÀ DEL TEMA NOTIFICATORIO, QUALE ARGOMENTO DELLE PRINCIPALI ECCEZIONI, CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALLA IDONEITÀ DEL LIQUIDATORE PROROGATO A RICEVERE LA NOTIFICA DEGLI ATTI SOCIETARI.

**D.**

**SOPRAVVIVE** DURANTE IL QUINQUENNIO **LA LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE ATTIVA E PASSIVA** DELLA SOCIETÀ NELL'AMBITO DEL PROCESSO TRIBUTARIO.

**E.**

**GLI ATTI DIRETTAMENTE INTESTATI E NOTIFICATI AI SOCI ED AI LIQUIDATORI** IN DIRETTA ATTIVAZIONE DELLA DISCIPLINA ORDINARIA DI CUI ALL'ART. 2495 C.C. (FERME RESTANDO LE DIFFERENTI DISPOSIZIONI SPECIALI DELL'ART. 36 DEL D.P.R. N. 602/73) **DEVONO RITENERSI PRIVI DI EFFETTI**, STANTE LA SOSPENSIONE FISCALE DELL'EVENTO ESTINTIVO.

## ANOMALIE

A.

**LA SOCIETÀ NON HA PIÙ UN LEGALE RAPPRESENTANTE:** NÉ UN AMMINISTRATORE NÉ UN LIQUIDATORE IN CARICA; NON ESISTE PIÙ L'ASSEMBLEA, COSÌ COME NESSUN ALTRO ORGANO SOCIALE, NON ESISTE PIÙ LA SEDE LEGALE

B.

**ESSA HA PERDUTO SOGGETTIVITÀ GIURIDICA** E LEGITTIMAZIONE PROCESSUALE, NON PUÒ COMPIERE ATTI, NON PUÒ POSSEDERE BENI, NON PUÒ INTRATTENERE RAPPORTI BANCARI; NON PUÒ ASSUMERE DIPENDENTI NÉ ESSERE BENEFICIARIA DI PRESTAZIONI PROFESSIONALI DI ALCUN TIPO.

?

CON QUALE POTERE UN LEGALE RAPPRESENTANTE CESSATO PUO' RAPPRESENTARE LEGALMENTE LA SOCIETA' ESTINTA, CONFERIRE IN NOME E PER CONTO DELLA SOCIETA' UNA PROCURA ALLE LITI E DEFINIRE I TERMINI CONTRATTUALI DELLA PRESTAZIONE RIFERITA AL PROCESSO.

### **C.**

LA SOCIETÀ ESTINTA, COINCIDE CON IL SOPRAVVISSUTO CODICE FISCALE, MA NON COSTITUISCE UNA GARANZIA PER IL SODDISFACIMENTO DI PREESISTENTI O SOPRAVVENUTE PRETESE ERARIALI, ESSENDO EVIDENTE L'INTERESSE AL COINVOLGIMENTO POSTUMO DI ULTERIORI SOGGETTI ATTRAVERSO L'UTILIZZO SIA DELL'ART. 2495 C.C. (NORMA GENERALE) SIA DELL'ART. 36 DEL D.P.R. N. 600/73 (NORMA SPECIALE), RICORRENDONE I PRESUPPOSTI.

### **D.**

?? SONO UTILIZZABILI VERSO TALI SOGGETTI I TITOLI ESECUTIVI FORMATISI NEI CONFRONTI DELLA SOCIETÀ, NEL QUINQUENNIO DI SOSPENSIONE DELL'ESTINZIONE?

?? E' NECESSARIO CHE ENTRO TALE INTERVALLO TEMPORALE SIA INTERVENUTO IL CONSOLIDAMENTO DEGLI ATTI IMPOSITIVI, AL FINE DELLA LEGITTIMAZIONE A RIVOLGERE UNA NUOVA ATTIVITÀ IMPOSITIVA VERSO I SOGGETTI INDICATI DALL'ART. 2495 C.C., CON LE MODALITÀ IVI DESCRITTE?

**E.**

?? QUALE E' LA SORTE DELLE CAUSE FISCALI PENDENTI AL TERMINE DEL QUINQUENNIO?

DA EVIDENZIARE CHE **IL CITATO ART. 28 DEL D. LGS. N. 175/2014** È INTERVENUTO, AL COMMA 5, A **MODIFICARE LA FORMULAZIONE DELL'ART. 36 DEL D.P.R. N. 602/73 RIGUARDANTE LA “RESPONSABILITÀ ED OBBLIGHI DEGLI AMMINISTRATORI, DEI LIQUIDATORI E DEI SOCI”**, AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO (NONCHÉ DELLE ALTRE IMPOSTE, STANTE LA CONTESTUALE MODIFICA DELL'ART. 19 DEL D. LGS. N. 46/99, CON ELIMINAZIONE DEL RIFERIMENTO AL CITATO ART. 36).

**L'APPORTO DELLA NOVELLA**, AGGRAVANDO SENSIBILMENTE IL RISCHIO POSTUMO DI NATURA FISCALE, **HA RIGUARDATO**, NEL CASO SPECIFICO, NON TANTO GLI EFFETTI DELLA RESPONSABILITÀ PERSONALE DEI LIQUIDATORI “IN PROPRIO”, QUANTO PIUTTOSTO **L'INVERSIONE DELL'ONERE PROBATORIO, IN SENSO FAVOREVOLE ALL'AMMINISTRAZIONE.**

**LA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ  
EFFETTI SULLA RESPONSABILITÀ DI  
AMMINISTRATORI, LIQUIDATORI E SOCI ALLA LUCE  
DELL'ART. 36 DEL D.P.R. 602/1973  
E SUCCESSIVE MODIFICHE**

LA MODIFICA INTRODOLTA DAL DECRETO SEMPLIFICAZIONI ALL'ART. 36 DEL D.P.R. 602/73, CON RIFERIMENTO ALLA RESPONSABILITÀ DEI LIQUIDATORI PER IL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE DALLA SOCIETÀ LIQUIDATA, HA SCATENATO DIBATTITI E **PREOCCUPAZIONI**.

**I LIQUIDATORI**, A SEGUITO DELLA MODIFICA *DE QUA*, “***RISPONDONO IN PROPRIO DEL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE*** [DOVUTE PER IL PERIODO DELLA LIQUIDAZIONE E PER QUELLI ANTERIORI] ***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***”.

**LA MODIFICA** NON **CONSISTE** NELLA RESPONSABILITÀ PERSONALE E PATRIMONIALE DEI LIQUIDATORI, GIÀ PREVISTA (IN MODO PRESSOCHÉ IDENTICO) NELLA VERSIONE PREVIGENTE DELL'ART. 36, MA SEMPLICEMENTE **NELL'INVERSIONE DELL'ONERE DELLA PROVA**: MENTRE PRIMA ERA L'UFFICIO FISCALE A DOVER PROVARE CHE I LIQUIDATORI NON AVEVANO ADEMPIUTO ALL'OBBLIGO DEL SODDISFACIMENTO PRIVILEGIATO DEI CREDITI TRIBUTARI, **ORA SONO I LIQUIDATORI A DOVER FORNIRE TALE PROVA** (OVVIAMENTE CONTRARIA), **POTENDO L'UFFICIO LIMITARSI A DIMOSTRARE L'ESISTENZA DI CREDITI TRIBUTARI RIMASTI INSODDISFATTI.**

LA LETTURA CONGIUNTA DELLE MODIFICHE NORMATIVE INDUCE ALLA SEGUENTE CONCLUSIONE:

**POICHÉ LA SOCIETÀ LIQUIDATA PUÒ ESSERE OGGETTO DI PRETESE ACCERTATIVE E/O LIQUIDATORIE CHE SI MANIFESTANO E VENGONO AZIONATE IN EPOCA SUCCESSIVA ALLA SUA CANCELLAZIONE, SE TALI PRETESE SI TRASFORMANO IN “CREDITI TRIBUTARI PRIVILEGIATI” (SIA PERCHÉ GLI ATTI ACCERTATIVI/LIQUIDATORI NON VENGONO IMPUGNATI, SIA PERCHÉ, LADDOVE IMPUGNATI, SI ARRIVI AD UNA SENTENZA SFAVOREVOLE DEFINITIVA), I LIQUIDATORI POTREBBERO ESSERE CHIAMATI A RISPONDERNE PERSONALMENTE EX ART. 36.**

OCCORRE SOTTOLINEARE LA PROFONDA **DIFFERENZA** CHE ESISTE **TRA RESPONSABILITÀ DEI SOCI E RESPONSABILITÀ DEI LIQUIDATORI**:

- È PACIFICO CHE **LA RESPONSABILITÀ DEI SOCI** (PREVISTA DALL'ART. 36 COMMA 3 E, IN VIA PIÙ GENERALE, DALL'ART. 2495 C.C., IN BASE AL QUALE *“I CREDITORI SOCIALI [TRA CUI L'ERARIO] NON SODDISFATTI POSSONO FAR VALERE I LORO CREDITI NEI CONFRONTI DEI SOCI, FINO A CONCORRENZA DELLE SOMME DA QUESTI RISCOSE”*) **SI FONDA SU UN RAPPORTO GIURIDICO DI SUCCESSIONE**;

- **LA RESPONSABILITÀ DEI LIQUIDATORI È INVECE RIFERITA AD UN DEBITO PROPRIO**, DISTINTO DALLA OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA DELLA SOCIETÀ, ANCHE SE A QUESTA COMMISURATA.

MENTRE **AI SOCI PUÒ ESSERE IMPUTATO** -PER EFFETTO DELLA NORMA SPECIALE EX ART. 36 D.P.R. 602/73 E GENERALE EX ART. 2495 C.C. - **IL DEBITO DI IMPOSTA SCATURENTE DALLA FATTISPECIE IMPOSITIVA REALIZZATA DALLA SOCIETÀ** (ALLE CONDIZIONI E NEI LIMITI PREVISTI DALLA NORMA), **LA RAGIONE GIUSTIFICATRICE DELLA RESPONSABILITÀ DEI LIQUIDATORI NON PUÒ 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

CASSAZIONE N. 2444/2017 E N. 9094/2017 (PER I SOCI) E, IN GENERALE

N. 6070, N. 6071 E N. 6072 DEL 2013:

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*”



MENTRE IL PAGAMENTO DI DEBITI DI IMPOSTA CONCLAMATISI E DIVENUTI CERTI ED ESIGIBILI **SUCCESSIVAMENTE ALLA CANCELLAZIONE** PUÒ SEMPRE ESSERE COERCITIVAMENTE PRETESO DAI SOCI, AI LIQUIDATORI È CONSENTITO SOTTRARSI A TALE RESPONSABILITÀ **“PROVANDO” DI NON AVER VIOLATO IL DOVERE** IMPOSTO DAL PIÙ VOLTE CITATO ART. 36.



AL LIQUIDATORE NON PUO' ESSERE ATTRIBUITA LA **COLPA** DI AVER PRETERMESSO IL PAGAMENTO DI UN DEBITO FISCALE PRIVILEGIATO ALLORQUANDO **TALE DEBITO SEMPLICEMENTE FOSSE STATO INESISTENTE** AL MOMENTO DEL PAGAMENTO DI DEBITI CON PRIVILEGIO INFERIORE (O DELL'ASSEGNAZIONE AI SOCI DELL'ATTIVO DI LIQUIDAZIONE).

**LA PROVA DELLA MANCANZA DI COLPA DEL LIQUIDATORE POTRÀ ESSERE FORNITA DIMOSTRANDO DI AVER IMPIEGATO LA MASSIMA DILIGENZA PROFESSIONALE** RICHIESTA DALLA PROPRIA FUNZIONE, NELLA VERIFICA DELL'ESISTENZA DI DEBITI FISCALI ANTECEDENTEMENTE AL PAGAMENTO DI DEBITI DI RANGO INFERIORE OVVERO DELL'ASSEGNAZIONE AI SOCI DELL'ATTIVO DI LIQUIDAZIONE.

**ADERIRE ALLA TESI OPPOSTA, OVVERO QUELLA CHE RITIENE I LIQUIDATORI *COMUNQUE* RESPONSABILI DEL PAGAMENTO DEI DEBITI TRIBUTARI SORTI A SEGUITO DI PRETESE FISCALI AZIONATE (PER LA PRIMA VOLTA) SUCCESSIVAMENTE ALLA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ, CONDURREBBE A CONSEGUENZE PARADOSSALI.**

**L'ART. 28 CO.4 DEL D.LGS. N.175/2014 HA PREVISTO CHE  
LA SOCIETÀ, CANCELLATA DAL REGISTRO DELLE IMPRESE E, QUINDI,  
ESTINTA ALLA STREGUA DELLA NUOVA FORMULAZIONE DI CUI ALL'ART.  
2495 C.C., COMUNQUE POSSA RIMANERE IN VITA NEI CINQUE ANNI  
SUCCESSIVI ALLA CANCELLAZIONE, CON RIFERIMENTO LIMITATO ALLE  
SOLE IPOTESI IN CUI IL FISCO DEBBA EFFETTUARE LA SUA ATTIVITÀ DI  
ACCERTAMENTO.**

**L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA, NEI CINQUE ANNI SUCCESSIVI ALLA CANCELLAZIONE, POTRÀ**

- **NOTIFICARE ATTI DI ACCERTAMENTO**
- **NOTIFICARE LE RELATIVE CARTELLE DI PAGAMENTO**

**CHIAMANDO, ALTRESÌ, A RISPONDERE** DEL MANCATO VERSAMENTO DI IMPOSTE E TRIBUTI E QUINDI DEI RAPPORTI PENDENTI (O COMUNQUE NON DEFINITI AL MOMENTO IN CUI LA SOCIETÀ PERDE LA PROPRIA SOGGETTIVITÀ GIURIDICA E, CONSEGUENTEMENTE, LA DEFINIZIONE DI OGNI DIRITTO E DOVERE NEI CONFRONTI DELLE TERZE PARTI) **I SOCI, GLI AMMINISTRATORI E I LIQUIDATORI.**

STANTE LE SUDDETTE MODIFICHE, È STATA PREVISTA LA **RESPONSABILITÀ PERSONALE DEI LIQUIDATORI**, NEL CASO IN CUI, **SALVO PROVA CONTRARIA, ABBIANO DISTRIBUITO SOMME AI SOCI** (IN VIOLAZIONE DELL'OBBLIGO DI RISPETTARE IL GRADO DI PRIVILEGIO DEI CREDITI) RELATIVE ALL'ANNO DI LIQUIDAZIONE OPPURE AD ANNI PRECEDENTI O ABBIANO SODDISFATTO PRELIMINARMENTE CREDITI DI RANGO INFERIORE RISPETTO A QUELLI TRIBUTARI.

I SOCI RISPONDONO PER IL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE SE, ***“NEL CORSO DEGLI ULTIMI DUE PERIODI D’IMPOSTA PRECEDENTI ALLA MESSA IN LIQUIDAZIONE”*** ABBIANO RICEVUTO ***“DANARO O ALTRI BENI SOCIALI IN ASSEGNAZIONE”*** DAGLI AMMINISTRATORI O ABBIANO AVUTO IN ASSEGNAZIONE ***“BENI SOCIALI”*** DAI LIQUIDATORI ***“DURANTE IL TEMPO DELLA LIQUIDAZIONE”***.

TALE RESPONSABILITÀ SI ESTENDE, PERÒ, ANCHE AGLI AMMINISTRATORI LADDOVE ABBIANO COMPIUTO NEL CORSO DEGLI ULTIMI DUE PERIODI DI IMPOSTA PRECEDENTI ALLA MESSA IN LIQUIDAZIONE, OPERAZIONI DI LIQUIDAZIONE OVVERO ABBIANO OCCULTATO ATTIVITÀ SOCIALI ANCHE MEDIANTE OMISSIONI NELLE SCRITTURE CONTABILI.

**SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE - ORD. N. 8701/2014**

PER POTER CHIEDERE IL PAGAMENTO DEI DEBITI ERARIALI DELLA SOCIETÀ  
DIRETTAMENTE AI SOGGETTI FISCALMENTE RESPONSABILI,

**È NECESSARIO**

CHE VENGA EMESSO NEI LORO CONFRONTI UN **PROVVEDIMENTO MOTIVATO  
E CONTENENTE LE RAGIONI DI TALE TRASFERIMENTO DI RESPONSABILITÀ  
DALLA SOCIETÀ AI SUOI SOCI ED AMMINISTRATORI.**

TRATTANDOSI, DI UN CREDITO NON TRIBUTARIO, BENSÌ CIVILISTICO (POICHÉ FONDATO SUL PRESUPPOSTO DELLA MERA RESPONSABILITÀ GRAVANTE IN CAPO AGLI AMMINISTRATORI E AI LIQUIDATORI), **SARÀ NECESSARIO CHE L'A.F. PROCEDA NOTIFICANDO UN ATTO MOTIVATO DIRETTAMENTE A QUESTI ULTIMI, IN MODO CHE SIANO MESSI NELLE CONDIZIONI DI IMPUGNARLO SECONDO LE DISPOSIZIONI DEL PROCESSO TRIBUTARIO.**

**LA RESPONSABILITÀ PER IL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE POTRÀ TRASMIGRARE, PERTANTO, SOLO A CONDIZIONE CHE VI SIA UN PROVVEDIMENTO MOTIVATO CON CUI SI EVIDENZIANO LE RAGIONI DI TALE PASSAGGIO.**

## CASSAZIONE – PRONUNCIA 6743/2015

HA INEQUIVOCABILMENTE SANCITO CHE *L'ART. 28, COMMA 4, DEL D.LGS. 21 NOVEMBRE 2014, N. 175, **NON HA VALENZA INTERPRETATIVA**, NEPPURE IMPLICITA, E NON HA, QUINDI, ALCUNA EFFICACIA RETROATTIVA.*



***IL DIFFERIMENTO QUINQUENNALE SI APPLICA ESCLUSIVAMENTE AI CASI IN CUI LA RICHIESTA DI CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE SIA PRESENTATA NELLA VIGENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA DI DETTO D.LGS., OSSIA IL 13 DICEMBRE 2014, O SUCCESSIVAMENTE”.***

LA CORTE DI CASS. HA ANCHE RILEVATO COME IL DECRETO IN COMMENTO, SIA IDONEO A DETERMINARE UN'INEVITABILE VIOLAZIONE DELL'ART. 3 DELLA COSTITUZIONE, STANTE LA

***"(...) SUSSISTENZA IRRAGIONEVOLE DI UNA DISPARITÀ DI TRATTAMENTO TRA ENTI CREDITORI AVENTI TITOLO A RICHIEDERE TRIBUTI E CONTRIBUTI DA UN LATO E TUTTI GLI ALTRI CREDITORI SOCIALI DALL'ALTRO (...)"***.

PUÒ, PERTANTO, AFFERMARSI COME LA CASSAZIONE, CON LA PRONUNCIA IN COMMENTO, ABBIA CONSENTITO:

**A.**

**DI CHIARIRE DEFINITIVAMENTE CHE ALLA CANCELLAZIONE DELLA SOCIETÀ CONSEGUE UN FENOMENO SUCCESSORIO** IN VIRTÙ DEL QUALE:

1) **L'OBBLIGAZIONE DELLA SOCIETÀ NON SI ESTINGUE, MA SI TRASFERISCE AI SOCI**, I QUALI NE RISPONDONO, NEI LIMITI DI QUANTO RISCOSSO A SEGUITO DELLA LIQUIDAZIONE O ILLIMITATAMENTE, A SECONDA DELLA RESPONSABILITÀ LIMITATA O ILLIMITATA PER I DEBITI SOCIALI

2) **I DIRITTI ED I BENI NON COMPRESI NEL BILANCIO DI LIQUIDAZIONE DELLA SOCIETÀ ESTINTA SI TRASFERISCONO AI SOCI**, IN REGIME DI CONTITOLARITÀ O COMUNIONE INDIVISA, CON ESCLUSIONE DELLE MERE PRETESE, ANCORCHÉ AZIONATE O AZIONABILI IN GIUDIZIO, E DEI CREDITI ANCORA INCERTI O ILLIQUIDI, LA CUI INCLUSIONE IN DETTO BILANCIO AVREBBE RICHiesto UN'ATTIVITÀ ULTERIORE (GIUDIZIALE O EXTRAGIUDIZIALE), IL CUI MANCATO ESPLETAMENTO DA PARTE DEL LIQUIDATORE CONSENTE DI RITENERE CHE LA SOCIETÀ VI ABBA RINUNCIATO, A FAVORE DI UNA PIÙ RAPIDA CONCLUSIONE DEL PROCEDIMENTO ESTINTIVO;

**B.**

**DI RELEGARE LE NUOVE NORME RELATIVE AI CINQUE ANNI DI ACCERTAMENTO AI SOLI CASI IN CUI LA RICHIESTA DI CANCELLAZIONE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE SIA AVVENUTA A PARTIRE DALL'ENTRATA IN VIGORE DEL “*DECRETO SEMPLIFICAZIONI*” (DECRETO LEGISLATIVO 175/2014), OSSIA DAL 13 DICEMBRE 2014 IN POI.**