

---

# Controlli sulle società cessate: le intenzioni del Fisco

---

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 7 Gennaio 2015

la circolare di fine 2014 che illustra il decreto sulle semplificazioni fiscali mette in luce una volontà del fisco di allargare al massimo il perimetro della responsabilità fiscale di liquidatori, amministratori e soci di società cancellate dal registro delle imprese

Come è ormai noto, l'art. 28, c. 4, del D.Lgs.n.175 del 21 novembre 2014, a decorrere dal 13 dicembre 2014, ha 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. Inoltre, il successivo comma 5, dello stesso art.28 ha modificato le regole relative alla responsabilità dei liquidatori, previste dall'art.36, del D.P.R.n.602/73.

## LE VECCHIE REGOLE

A partire dal 1° gennaio 2004, l'art. 2495 del Codice Civile, per le società di capitali<sup>2</sup>, dispone che approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. 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 dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.

Estinta la società, sostanzialmente, l'Amministrazione Finanziaria poteva esercitare l'azione di responsabilità ex art.36, del D.P.R.n.602/73, nei confronti del liquidatore di una società nel caso in cui questi abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al pagamento del credito tributario, a condizione che il debito tributario della società sia certo ed esigibile e che vi sia certezza legale che i medesimi crediti non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima.

L'art. 36, del D.P.R.n.602/73, infatti, disciplina la responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci. In virtù di detta norma, prima delle modifiche da ultimo apportate, *“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 di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti".* Tale disposizione 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 terzo comma del citato art. 36 del D.P.R. n. 602/73 prevede che i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di 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 sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili. Ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 è applicabile alle sole imposte sui redditi. La responsabilità è accertata dall'ufficio finanziario, con atto motivato, da notificare ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/73.

#### **LE NUOVE REGOLE: IL D.LGS. n. 175/2014**

L'art. 28, c. 4, del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, a decorrere dal 13 dicembre 2014, ha 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 c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese.

In pratica, ai soli fini fiscali, la società pur se estinta continua ad essere viva per 5 anni dalla richiesta di cancellazione, per consentire l'attività di accertamento, formale e sostanziale. E di conseguenza, rivivono i suoi organi ai fini dell'eventuale impugnazione degli atti.

Si tratta di una norma con la quale il legislatore vuole mettere un punto sul fenomeno delle società estinte, nate già per estinguersi, con gravi danni per l'Erario.

Sulla questione, la circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, appena diramata, ha precisato che *"trattandosi di norma procedurale ... la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento"*.

Inoltre, il comma 5, dell'articolo 28, del D.Lgs. n. 175/2014, è intervenuto sull'art. 36, del D.P.R. n. 602/73, sostituendo così il primo comma: *"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 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”.*

La disposizione, osserva la circolare n.31/2014, *“prevede una diretta responsabilità dei liquidatori delle società che hanno distribuito utili ai soci – in violazione dell’obbligo di rispettare il grado di privilegio dei crediti – relativi all’anno di liquidazione oppure ad anni precedenti, salvo prova contraria. In sostanza, laddove i liquidatori non riescano a dimostrare di aver assolto tutti gli oneri tributari, comprese le ritenute dei lavoratori dipendenti, prima dell’assegnazione dei beni ai soci, ovvero di non aver estinto con precedenza crediti di rango inferiore in danno di quelli tributari, gli stessi rispondono in proprio del versamento dei tributi dovuti dalla società estinta, nei limiti dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. Quindi, rispetto alla precedente formulazione, l’onere probatorio è traslato sul liquidatore (inversione dell’onere della prova)”.*

Al terzo comma del citato art. 36 del D.P.R. n. 602/73 (norma che regola i rapporti relativi agli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione) è stato aggiunto che *“Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria”.* In pratica, come osservato dagli estensori del documento di prassi appena pubblicato, *“la responsabilità dei soci ed amministratori, invece – già prevista nei limiti delle somme e/o dei beni ricevuti nel corso della liquidazione o nel corso degli ultimi due periodi di imposta anteriori alla messa in liquidazione, fatte salve ulteriori responsabilità – è parametrata al valore dei beni sociali ricevuti, che si presume, salva prova contraria, proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato”.*

Precisa il comma 6, dell’articolo 28, che dall'entrata in vigore delle disposizioni relative alle società estinte e alla responsabilità dei liquidatori, non discendono obblighi di dichiarazione nuovi o diversi rispetto a quelli vigenti.

Il comma 7, dell’articolo 28, incidendo sull’art.19, del D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999, estende, inoltre, la responsabilità dei liquidatori anche alle altre imposte diverse dalle imposte sui redditi. Infatti, osserva la circolare n.31/2014 *“il comma 7 modifica l’art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 46 del 1999, che individua le disposizioni del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – recante la disciplina in materia di riscossione – che si applicano alle sole imposte sui redditi. In particolare, viene eliminato il riferimento, ivi previsto, all’art. 36 del citato d.P.R. n. 602 del 1973, avente ad oggetto la responsabilità e gli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci dei soggetti IRES per le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, con la conseguenza che il regime di responsabilità avrà ad oggetto tutte le imposte e non più solo le imposte dirette”.*

7 gennaio 2015

Gianfranco Antico

1 Cfr. per l'approfondimento, ANTICO, [La nuova normativa sulle società cessate](https://www.commercialistatelematico.com), in [www.https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com).

2 Per le società di persone, ai sensi dell'art. 2312 c.c., approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possano far valere i loro crediti nei confronti dei soci - i soci illimitatamente responsabili (cfr. art. 2267) restano tali anche dopo la cancellazione della società - e, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei liquidatori, anche nei confronti di questi. Le scritture contabili ed i documenti che non spettano ai singoli soci sono depositati presso la persona designata dalla maggioranza. Le scritture contabili e i documenti devono essere conservati per dieci anni a decorrere dalla cancellazione della società dal registro delle imprese.