
Estinzione della società e responsabilità tributarie di liquidatori, amministratori e soci

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 15 Luglio 2015

La cancellazione di una società dal registro imprese provoca automaticamente la cancellazione dei debiti esistenti? La nuova normativa fiscale (inserita fra le semplificazioni di fine 2014) concede al Fisco lo status di creditore privilegiato, ma la giurisprudenza pone dei limiti a tale privilegio

La recente sentenza n. 13259 del 26 giugno 2015 è intervenuta sulla questione della responsabilità dei soci per i debiti tributari della società in caso di estinzione del soggetto giuridico.

La cancellazione della società dal registro della imprese, pur provocando l'estinzione dell'ente debitore, non comporta dunque la sparizione dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi dei terzi (tra cui anche l'Amministrazione Finanziaria), determinandosi un fenomeno di tipo successorio, in dipendenza del quale i soci sono gli effettivi titolari dei debiti sociali, conservando il debito originario della società nei limiti in cui abbiano ricevuto utili in base a riparto, a seguito di bilancio finale di liquidazione.

L'indirizzo della Corte è ormai in tal senso chiaro.

La sentenza è senz'altro un'occasione per fare il punto sulla spesso non chiara disciplina relativa alla responsabilità dei liquidatori e dei soci in caso di cancellazione di una società.

Partendo dalla responsabilità dei liquidatori, innanzitutto, prima di entrare nel merito del se e quando tale responsabilità sussiste, relativamente al quantum, bisogna evidenziare come tale responsabilità, secondo certa parte della giurisprudenza (Sentenza CTP Milano 26 ottobre 2011, n. 327/05/2011, sentenza n. 243 del 20 giugno 2007 della CTRi Roma, Sez. I, Sentenza n. 141 del 9 gennaio 2004 della Corte Cass., Sez. tributaria), dovrebbe riguardare soltanto l'Ires (e non, quindi, l'Iva e l'Irap).

L'art. 19 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 specifica infatti che l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 è applicabile alle sole imposte sui redditi dovute dalle società di capitali, senza possibilità di estensione

analogica né ad altri comparti impositivi, né ai liquidatori delle società di persone.

Ove residuino debiti per le suddette imposte, o per altri tributi l'unica norma che, per le società di capitali, consente di ritenere responsabili i soci e i liquidatori sarebbe allora l'art. 2495 del codice civile.

Ai sensi del primo comma del citato art. 36, quindi, "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 soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci ... senza avere prima soddisfatto i crediti tributari..." (tale comma deve essere poi coordinato con il citato art. 19).

Il terzo comma prevede, poi, che "I soci ... 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 ... nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile".

Per effetto del successivo quarto comma: "Le responsabilità previste dai commi precedenti 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".

Riassumendo, quindi, la norma prevede tre categorie di soggetti che possono essere chiamati in causa dal Fisco:

- a) i liquidatori;**
- b) gli amministratori;**
- c) i soci.**

La responsabilità dei liquidatori e degli amministratori non è collegata, peraltro, ad un presupposto d'imposta espressivo di capacità contributiva, bensì ad un comportamento illecito proprio.

La Suprema Corte ha del resto più volte ribadito che l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, o dell'ex amministratore, per il mancato pagamento delle imposte, non presuppone una coobbligazione nel debito tributario, ma soltanto un'obbligazione per fatto proprio; e che il fondamento di tale responsabilità si rinviene nella inosservanza di una specifica obbligazione degli stessi soggetti nei

confronti del fisco.

Per quanto concerne invece la responsabilità dei soci, essa trae origine dall'indebito arricchimento dagli stessi, realizzato per effetto delle assegnazioni di denaro e altri beni sociali loro fatte dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione, ovvero dai liquidatori nella fase della liquidazione.

Tale responsabilità non ha quindi carattere sanzionatorio, ma riguarda direttamente l'obbligazione tributaria della società rimasta inadempita nei periodi innanzi indicati e l'indebito arricchimento realizzato dai soci, che trova però un limite quantitativo nel valore dei beni da essi ricevuti.

Secondo i giudici di legittimità, nella sentenza 13259 in commento, infatti, la responsabilità dei soci per le obbligazioni sociali non assolte è comunque limitata alla parte da ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio di liquidazione della società, dovendo il creditore, il quale intenda agire nei confronti del socio, dimostrare il presupposto della responsabilità di quest'ultimo e cioè che, in concreto, in base al bilancio finale di liquidazione, vi sia stata la distribuzione dell'attivo risultante dal bilancio medesimo e che una quota di tale attivo sia stata da questi effettivamente riscossa.

Mentre quindi la cancellazione dal registro delle imprese costituisce il presupposto della proponibilità dell'azione nei confronti dei soci, l'avvenuta percezione di somme in sede di liquidazione del bilancio finale costituisce il limite della stessa responsabilità dei soci, e l'onere della prova sull'an e sul quantum di tale responsabilità spetta all'Amministrazione Finanziaria.

Quindi, ricapitolando:

1. I soci rispondono dell'intero debito tributario della società, ma nei limiti dell'indebito arricchimento come rilevabile dal bilancio finale di liquidazione (a meno di non contestare la distribuzione occulta di utili e risorse);
2. I liquidatori rispondono a titolo di responsabilità propria, non tributaria, solo quantificata in relazione all'originario debito tributario (e comunque con indicazione nell'atto di accertamento della motivazione specifica ex art. 36 citato).

Ma qual è la *ratio* di tale disciplina?

Secondo il disposto dell'art. 2280 del codice civile (statuito per le società di persone, ma applicabile anche alle società di capitali per il richiamo operato dall'art. 2452 del codice civile), "i liquidatori non possono 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".

Come infatti sostenuto dalla Suprema Corte "...il rapporto giuridico in forza del quale il liquidatore è tenuto 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, del quale questi è responsabile secondo le norme comuni degli artt. 1176 e 1218 del codice civile, in relazione alla distrazione di attività del patrimonio sociale a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute" (così Cass., sent. 10 novembre 1989, n. 4765).

Il liquidatore, come detto, risponde dunque per fatto proprio dell'eventuale inadempienza della società, attraverso un'autonoma e distinta obbligazione fondata sulla semplice esistenza e definitività di quel debito.

Pretesa che, infatti, secondo quanto stabilito anche dalla Cassazione con la sentenza del 15 ottobre 2001 n. 12546, può essere esercitata nell'ordinario termine decennale di prescrizione, essendo la stessa riconducibile alle norme degli artt. 1176 e 1218 del codice civile e non qualificabile come coobbligazione nei debiti tributari.

Come poi affermato anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza nr. 6070, depositata il 12 marzo 2013, per non ledere il diritto di difesa tutelato dall'art. 24 della Costituzione, deve escludersi che la cancellazione dal registro, pur provocando l'estinzione dell'ente debitore, determini al tempo stesso la sparizione dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi dei terzi.

Se così fosse, infatti, si finirebbe col consentire al debitore di disporre unilateralmente del diritto altrui.

La ratio della norma dianzi citata, d'altronde, risiede palesemente proprio nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto.

E quanto ai soci, come detto, la relativa responsabilità trae origine dall'indebito arricchimento, laddove provato.

Deve pertanto escludersi che la cancellazione dal registro, pur provocando l'estinzione dell'ente debitore, determini la sparizione tout court dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi dei terzi, essendo possibile concludere che questi debiti si trasferiscono con un meccanismo di tipo successorio.

Il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa infatti emergere il sostrato personale, che ne è comunque alla base e rende perciò plausibile la responsabilità dei soci, anche considerato il carattere strumentale del soggetto società.

In mancanza di assenza di riparto finale nel bilancio finale di liquidazione, come visto, la stessa normativa citata esclude comunque la responsabilità dei soci e al tempo stesso anche il liquidatore potrà opporre la propria "non colpevolezza" nel fatto che non c'era attivo da ripartire e dunque non ha creato alcun danno nel riparto tra i creditori.

Se dunque dal bilancio finale di liquidazione emerge ufficialmente che non c'è stato riparto a favore dei soci, il solo modo che ha l'Amministrazione per contestare l'illegittima distrazione a favore dei soci (ed eventualmente la colpevolezza del liquidatore ex art. 36) è quello di contestare che vi sia stata una distribuzione occulta di utili tra i soci, contestando in sostanza quella medesima presunzione che consente, in caso di Srl a ristretta base azionaria familiare, di presumere la distribuzione occulta di dividendi.

L'Ufficio, dovrà comunque adempiere al proprio onere probatorio (per esempio attraverso indagini finanziarie), in particolare in ordine alla dimostrazione del fatto che le somme corrispondenti al risultato dell'esercizio economico in questione sono entrate nella disponibilità dei soci.

15 luglio 2015

Giovambattista Palumbo