

Società

OMESSO PAGAMENTO di TRIBUTI ERARIALI da parte della SOCIETÀ

RESPONSABILITÀ del LIQUIDATORE

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

A seguito della riforma del diritto societario di cui alla L. delega 366/2001 e successive attuazioni, la cancellazione dal Registro delle imprese di una società, per effetto del novellato art. 2495 c.c., determina la sua immediata estinzione, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo.

I creditori rimasti insoddisfatti possono far valere le loro ragioni nei confronti dei soci, nei limiti delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, o nei confronti del liquidatore, se il mancato pagamento è dipeso da una colpa di questi.

Alla disciplina generale di cui all'art. 2495 c.c., si affianca quella speciale, valevole per i soli debiti tributari, di cui all'art. 36, D.P.R. 602/1973 [CFF 7236].

Entrambe le fattispecie presuppongono la diretta chiamata in causa del liquidatore o dei soci ai quali non fa carico alcuna successione o coobbligazione nei debiti della società estinta.

Sull'esperienza dell'azione di responsabilità, ex art. 36, D.P.R. 602/1973, e sulle modalità di chiamata in causa del liquidatore è intervenuta la Corte di Cassazione con la Sentenza 11.5.2012, n. 7327.

CANCELLAZIONE della SOCIETÀ e sua ESTINZIONE: per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. 17.1.2003, n. 6, in attuazione della riforma del diritto societario di cui alla L. delega 3.10.2001, n. 366, la fase di liquidazione delle società di capitali ha subito profondi cambiamenti.

L'obiettivo era quello di stabilire delle idonee procedure che consentissero da una parte di individuare con precisione il momento dell'abbandono dei criteri di funzionamento in favore di quelli di liquidazione, dall'altra, di regolamentare in maniera sistematica la stessa fase di liquidazione, in modo da mantenere sufficientemente informati i soci ed i terzi circa l'andamento della stessa.

In particolare, il Legislatore ha suddiviso il procedimento di liquidazione in tre fasi fondamentali:

- accertamento del verificarsi di una causa di scioglimento da parte degli amministratori la quale

va effettuata mediante il deposito di un'apposita dichiarazione presso il Registro delle imprese; a partire dal giorno di iscrizione della causa di scioglimento corre l'obbligo per gli amministratori di condurre una gestione conservativa dell'impresa fino al subentro da parte del/dei liquidatore/liquidatori;

- procedimento di liquidazione che va dalla pubblicazione della nomina dei liquidatori fino al deposito del bilancio finale di liquidazione e all'esecuzione del piano di riparto;
- estinzione della società, a seguito della sua cancellazione dal Registro delle imprese e deposito dei libri contabili e sociali.

Le tre fasi sono anche caratterizzate da una specifica documentazione predisposta a seconda dei casi dall'organo amministrativo ovvero dai liquidatori.

Senza entrare troppo nel dettaglio, ai sensi del co. 3 dell'art. 2487-bis c.c. l'**organo amministrativo** deve consegnare ai **liquidatori** oltre ai **libri sociali** anche una **situazione dei conti** ⁽¹⁾ alla **data di effetto** dello **scioglimento** ed un **rendiconto sulla gestione** ⁽²⁾ per il **periodo** che va dall'**inizio** dell'**esercizio** fino alla **data di pubblicazione** della **nomina** dei **liquidatori**.

Successivamente, i **liquidatori** sono tenuti alla **presentazione** del **primo bilancio di liquidazione** (cui vanno **allegati** i **prospetti contabili** ricevuti dall'**organo amministrativo**) e, se la **liquidazione** si protrae per **più di un esercizio**, dei **vari bilanci annuali** fino a quello **finale**, cui segue la **richiesta di cancellazione** della **società** ed il **deposito** dei **libri sociali**, ai sensi degli artt. 2495 e 2496 c.c.

La **fase di liquidazione** è finalizzata al **realizzo** delle **attività** ed all'**estinzione** delle **passività** da parte della **società** e termina con la **predisposizione** del **bilancio finale di liquidazione** cui segue la **richiesta di cancellazione** da parte del **liquidatore** ed il **deposito** dei **libri sociali** presso il **Registro delle imprese**, dove vengono **conservati** per **10 anni**.

Proprio sulla **fase finale** della **liquidazione** si è verificato uno degli interventi più incisivi della **riforma del diritto societario**.

Dispone, infatti, il co. 2 del novellato art. 2495 c.c., che: «*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 (...)*».

Terminata la **fase di liquidazione**, quindi, ed ottenuta dal **liquidatore** la **cancellazione** della **società** dal Registro delle imprese, i **creditori** rimasti **insoddisfatti** possono rivolgersi **solo** ai **soci** ed al **liquidatore**.

Riguardo ai **presupposti** per la **chiamata in causa** degli stessi, i **soci** rispondono **solo** nel caso in cui abbiano partecipato alla **distribuzione** del **residuo attivo** della **liquidazione**.

Nel caso dell'**emersione** di una **perdita** da **liquidazione**, invece, le **richieste** possono essere indirizzate solo

al **liquidatore**, sempre che il **mancato pagamento** sia dipeso da una sua **colpa**. ⁽³⁾

Rimanendo a tale ultimo aspetto, quando è configurabile la **colpa** del **liquidatore** ed in che modo questi deve essere **chiamato in causa**?

Si ritiene che la **colpa** sussista nel momento in cui il **liquidatore** abbia operato non adempiendo agli **obblighi di diligenza** imposti dall'art. 1176 c.c.

Riguardo all'**onere** della **prova**, la giurisprudenza ⁽⁴⁾ è dell'opinione che l'**azione di responsabilità** esperita nei confronti dei **liquidatori**, ai sensi dell'art. 2395 c.c., abbia **natura extracontrattuale**, pertanto debba rispettare i **caratteri** propri dell'art. 2043 c.c.

Riassumendo, nel caso in cui un **terzo** vanti un **credito** nei confronti di una **società** in stato di **liquidazione**, ove questi ritenga di essere stato **pregiudicato** dal **contegno** assunto dal **liquidatore** della stessa (ad esempio, non essendo stato preso in considerazione nell'**individuazione** delle **voci passive** da saldare), al fine di ottenere il **risarcimento** del **danno** patito, questi avrà l'**onere** di attenersi alle **regole** desumibili dalle norme in materia di **responsabilità aquiliana**, estendendo la **prova** dalla **sussistenza** del **credito** vantato fino alla **colpa** del **liquidatore**.

Concetto di assoluta rilevanza è che comunque non vi è a carico del **liquidatore** alcuna **successione** o **co-obbligazione** nei **debiti** propri della **società estinta** rimasti **insoddisfatti**.

L'**esistenza** di tali **debiti** costituisce infatti solo il **presupposto** di un'**eventuale azione di responsabilità**, ex art. 2495 c.c., la quale va rivolta unicamente nei confronti del **liquidatore** e non della società estinta, considerata oramai un **soggetto** giuridicamente **inesistente**.

RESPONSABILITÀ per DEBITI TRIBUTARI: alla **regola di carattere generale**, di cui all'art. 2495 c.c., si affianca quella **speciale** di cui all'art. 36, D.P.R. 602/1972 [CFF 7236], valevole per i soli **debiti** relativi alle **imposte sui redditi (esclusa l'Irap)**.

Tale norma prevede che il **liquidatore** risponde in proprio del **pagamento** delle **imposte** dovute per il **periodo** di **liquidazione** e per quelli **anteriori**, nel caso in cui con i **proventi** della **liquidazione** provveda

(1) Ai sensi del Principio contabile Oic 5, tale situazione è rappresentata da un prospetto contabile riportante i saldi dei conti patrimoniali ed economici, nonché dei conti d'ordine, previsti dal piano dei conti della società, alla data di effetto della causa di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c.

(2) Sempre secondo l'Oic 5 il rendiconto sulla gestione è costituito da un vero e proprio bilancio formato da Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa.

(3) Nel caso dell'emersione di un avanzo di liquidazione, ove se ne verificano i presupposti, è fatta salva la possibilità per i creditori di rivolgersi sia ai soci che ai liquidatori.

(4) Tribunale di Milano, Sez. 8, 21.1.2006, n. 747.

al pagamento di crediti aventi un ordine di privilegio inferiore a quelli tributari.

Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Prima di andare oltre con l'esposizione della norma, ci si vuole soffermare brevemente sul concetto di privilegio e sulle modalità di applicazione di tale presunzione di responsabilità secondo la recente giurisprudenza.

Riguardo l'ordine dei privilegi, questo si ricava mediante una lettura degli artt. 2777 e segg. c.c.

A sua volta l'art. 2778 c.c., nell'elencazione dell'ordine di prelazione, fa un rimando agli artt. 2751-2754 c.c. per quanto riguarda l'individuazione dei crediti aventi privilegio generale ed agli artt. 2755-2769 c.c. per quanto riguarda l'individuazione dei crediti aventi privilegio speciale.

Si segnala che l'art. 2752, co. 1, c.c., per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 111/2011, dispone ora che hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposte sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta sul reddito delle società, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta locale sui redditi.

I crediti erariali per imposte e sanzioni godono, quindi, sempre di privilegio generale.

Ai fini però dell'applicazione del disposto di cui all'art. 36, D.P.R. 602/1973, riguardante la responsabilità del liquidatore, occorre che tali crediti siano definitivi e non meramente accertati.

Afferma infatti la recente giurisprudenza⁽⁵⁾ che l'Agenzia delle Entrate può richiedere il risarcimento del danno, quantificabile in misura pari all'attivo di liquidazione, sottratti i soli debiti con privilegio di ordine superiore a quelli erariali evidenziati dalle scritture contabili, solo se i debiti in questione risultino definitivi e non meramente accertati.

Talché, afferma la citata giurisprudenza, non incorre in alcuna responsabilità il liquidatore che abbia dato priorità a crediti inferiori come quelli vantati nei confronti dei fornitori, rispetto a quelli erariali non ancora definitivi.

Tornando al disposto del citato art. 36, il regime di responsabilità proprio dei liquidatori si estende anche agli amministratori:

- ove non si sia provveduto alla nomina dei liquida-

tori;

- ove questi abbiano compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione, ovvero abbiano occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

Altri sono responsabili del pagamento delle imposte, i soci o gli associati che abbiano ricevuto dagli amministratori o dai liquidatori denaro o altri beni sociali nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione.

La responsabilità in commento è accertata da parte dell'Agenzia delle Entrate con atto motivato contro cui è possibile ricorrere secondo le disposizioni sul contenzioso tributario.

RESPONSABILITÀ e CHIAMATA IN CAUSA del LIQUIDATORE: sull'esperimento dell'azione di responsabilità, ex art. 36, D.P.R. 602/1973, e sulle modalità di chiamata in causa del liquidatore/amministratore e dei soci è intervenuta la Corte di Cassazione con la Sentenza 11.5.2012, n. 7327.

La Suprema Corte, ricordando la mancanza di alcuna successione o coobbligazione nei debiti della società estinta da parte del liquidatore, rammenta come, verificata la sussistenza dei presupposti, l'azione di responsabilità promossa nei confronti del liquidatore abbia natura civilistica.

Il debito erariale non soddisfatto costituisce solamente il presupposto per la chiamata in causa del liquidatore, nel caso in cui questi abbia preferito a quelli vantati dal Fisco crediti aventi privilegio inferiore.

Non solo. Proseguono i Supremi Giudici affermando che per esperire l'azione di responsabilità, oltre al pagamento di crediti di « rango inferiore », devono sussistere gli ulteriori due presupposti:

- che i ruoli in cui siano stati iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione;
- che sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima.

Riguardo al primo aspetto, chi scrive è dell'opinione che, in accordo alla citata sentenza della Ctr dell'Emilia Romagna, i ruoli debbano riferirsi ad atti definitivi, o per mancata impugnazione dell'atto presupposto o a causa di sentenza passata in giudicato.

Riguardo al secondo aspetto, la Corte di Cassazione evidenzia come, ai sensi del co. 1 del citato art. 36, ogget-

⁽⁵⁾ Ctr dell'Emilia Romagna 23.4.2012, n. 4.

to di monitoraggio siano «le **attività della liquidazione**» e non anche le risorse finanziarie (sempre che ce ne siano) **accumulate** in **periodi precedenti** che ben potrebbero essere **utilizzate** anche per il **pagamento di crediti** con **privilegio inferiore** a quelli **erariali**.

Verificate tutte queste **condizioni**, l'Amministrazione finanziaria potrà invocare la **responsabilità del liquidatore** nell'**ordinario termine decennale di prescrizione**.

Tale **richiesta** avverrà mediante la **notifica** di un **apposito atto**.

Sul punto, la giurisprudenza di merito ⁽⁶⁾ ritiene che la **responsabilità del liquidatore di società di capitali**, contemplata dall'art. 36, D.P.R. 602/1973, debba essere accertata da parte dell'Agenzia delle Entrate con apposito **atto di accertamento** e non mediante una semplice cartella di pagamento.

Chi scrive è d'accordo con tale **orientamento**, in quanto l'**atto** deve essere **adeguatamente motivato** circa la **sussistenza** dei **requisiti** richiesti dalla norma

per la **chiamata in causa** del **liquidatore**.

Ciò in virtù del fatto che quello verso il **liquidatore/amministratore** è un **credito** dell'Amministrazione finanziaria **non tributario** ma **civilistico**, il quale trova **titolo autonomo** rispetto all'**obbligazione fiscale**, costituente **mero presupposto** della **responsabilità** stessa.

Tornando alla Sentenza della Corte di Cassazione 7327/2012, in commento, in essa si evidenzia inoltre che se l'Amministrazione intende procedere anche nei confronti dei **soci** (secondo le specifiche di cui sopra), la stessa è tenuta a dimostrare il **presupposto** della **responsabilità** di questi ultimi, e cioè che, in concreto, vi sia stata una **distribuzione** dell'**attivo** e che una **quota** di tale **attivo** sia stata **riscossa**, ovvero che vi siano state le **assegnazioni** sanzionate dalla norma fiscale.

Come accennato *supra* contro l'**atto notificato** dall'Agenzia delle Entrate è possibile presentare **ricorso** secondo le disposizioni sul contenzioso tributario.

⁽⁶⁾ Ctp di Treviso 10.11.2011, n. 87/6/11.