



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

**DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E POLITICHE
AMBIENTALI, FINANZIARIE, PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE**

XXVII CICLO

TESI DI DOTTORATO

**“LA RESPONSABILITA' TRIBUTARIA DEI LIQUIDATORI, DEGLI
AMMINISTRATORI E DEI SOCI DELLE SOCIETA' DI CAPITALI”**

COORDINATORE

PROF. F. AMATUCCI

CANDIDATA:

DOTT.SSA LORENA DI FIORE

TUTOR

PROF.SSA R. ALFANO

A.A. 2014/2015

INDICE

Introduzione.....	6
Introducción.....	12
Capitolo I	
<i>La disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci</i>	
1. La responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi.....	18
2. La responsabilità dei liquidatori ex art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973...	23
2.1. La nozione di liquidatore.....	26
2.2. Il contenuto (ed il limite) della responsabilità. Le imposte dovute: la tipologia, il titolo giuridico in forza del quale sono dovute, il carattere della definitività, gli interessi e le sanzioni.....	27
2.3. L'onere della prova in relazione alla fattispecie costitutiva: la presunzione legale di recente introduzione a favore dell'Amministrazione finanziaria ed il conseguente aggravio probatorio a carico del liquidatore.....	40
3. La responsabilità degli amministratori ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi.....	46
3.1. La responsabilità degli amministratori ex art. 36, comma 2, D.P.R. n. 602/1973.....	48
3.2. La responsabilità degli amministratori ex art. 36, comma 4, D.P.R. n. 602/1973.....	55
4. La responsabilità dei soci ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973.....	65
4.1. I presupposti di fatto della responsabilità dei soci.....	66
4.2. L'oggetto della responsabilità dei soci.....	74
4.3. Il rapporto tra i soci e l'Amministrazione finanziaria.....	77

4.4.	Il rapporto tra la responsabilità dei soci e quella dei liquidatori e degli amministratori.....	79
5.	La responsabilità tributaria dei soci, degli amministratori e dei liquidatori: profili comparati con l'ordinamento giuridico spagnolo. Cenni introduttivi.....	82
5.1.	La responsabilità dei soci ex art. 40 LGT.....	85
5.2.	La responsabilità tributaria sussidiaria degli amministratori e dei liquidatori ex art. 43, comma 1, lett. b) e c), LGT. Profili generali della responsabilità tributaria.....	88
5.3.	La responsabilità degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività ex art. 43, comma 1, lett. b), LGT.....	90
5.4.	La responsabilità dei liquidatori ex art. 43, comma 1, lett. c), LGT.....	96
5.5.	Il coordinamento tra la responsabilità dei soci successori delle società estinte e la responsabilità tributaria sussidiaria dei liquidatori.....	98
5.6.	Osservazioni conclusive.....	100

Capitolo II

La natura giuridica

1.	La natura giuridica della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci: introduzione alla problematica.....	103
2.	La tesi della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità fiscale riconducibile al modello della solidarietà dipendente.....	105
3.	La tesi della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità civile <i>ex lege</i> per fatto proprio.....	112
4.	La responsabilità civile dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità per violazione dei c.d. obblighi di protezione.....	120
5.	Conclusioni sulla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori.....	122

6.	La natura giuridica della responsabilità dei soci.....	125
----	--	-----

Capitolo III

Il procedimento di accertamento

1.	L'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ed i suoi aspetti procedurali: introduzione.....	139
2.	La natura giuridica dell'atto di accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: analisi del dato normativo e raffronto con l'atto impositivo.....	142
3.	La natura giuridica dell'atto di accertamento: analisi del suo contenuto e profili comparativi con l'atto impositivo.....	147
4.	Segue... l'analisi del contenuto dell'atto di accertamento: sulla natura non costitutiva ma dichiarativa di una fattispecie legale completa.....	149
5.	Conclusioni sulla natura giuridica dichiarativa dell'atto di accertamento: la funzione ricognitiva e liquidatoria.....	152
6.	Ulteriori riflessioni sulla natura giuridica dell'atto di accertamento alla luce delle modifiche normative introdotte dal D.Lgs. n. 175/2014.....	158
7.	La disciplina dell'atto di accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: motivazione, dispositivo e termine di notifica.....	161
8.	L'obbligo del contraddittorio come «contraltare» all'inversione dell'onere della prova sui liquidatori, sugli amministratori e sui soci.....	167
9.	Il fenomeno della cancellazione della società dal registro delle imprese e suoi effetti sull'accertamento del debito d'imposta in capo alla società e sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973.....	172
10.	Segue... il fenomeno delle società estinte: la novità normativa del D.Lgs. n. 175/2014 in tema di cancellazione della società dal registro delle imprese ed effetti sull'accertamento del debito di imposta e delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973.....	178
10.1.	Il profilo soggettivo della nuova disciplina.....	178
10.2.	Il profilo oggettivo della nuova disciplina.....	180
10.3.	Il profilo temporale della nuova disciplina.....	182
10.4.	La <i>ratio</i> della novella legislativa.....	187

10.5. Gli effetti della novità normativa relativa alla «sopravvivenza» della società estinta sull'accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973	190
10.6. La natura giuridica della «sopravvivenza» della società estinta introdotta dal D.Lgs. n. 175/2014.....	192

Capitolo IV

Il giudizio

1. I caratteri del giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi.....	199
2. La giurisdizione tributaria per le controversie ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: verifica della legittimità di tale attribuzione e sua giustificazione.....	200
3. Le parti del giudizio ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: esclusione di un litisconsorzio necessario tra la società ed i soggetti responsabili ed anche in ipotesi di processo che coinvolga più soggetti responsabili.....	205
4. La cancellazione della società in pendenza di giudizio: effetti sul giudizio di impugnazione dell'accertamento della società e sull'accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 alla luce della nuova disciplina sulla «sopravvivenza» della società estinta.....	209
5. La soluzione per un necessario coordinamento tra il giudizio sull'accertamento del debito di imposta in capo alla società ed il giudizio sulle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: la sospensione del giudizio ex art. 295 c.p.c.....	218
6. La natura giuridica del giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 e cenni sulle possibili implicazioni a livello di teoria generale sul tema dell'oggetto del processo tributario.....	228

Conclusioni.....	236
------------------	-----

Bibliografia.....	263
-------------------	-----

Introduzione

L'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che reca la rubrica «*Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci*», disciplina la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci nel caso di mancato pagamento delle imposte dovute dalle società soggette all'imposta sul reddito delle società per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti.

L'interpretazione di tale norma dà luogo a non poche difficoltà e perplessità, a cui contribuisce la natura giuridica delle responsabilità di questi diversi soggetti, le quali vanno configurate, rispettivamente, come responsabilità civile per fatto proprio ex artt. 1176 e 1218 c.c., per i liquidatori e gli amministratori, e responsabilità da indebito arricchimento ex art. 2041 c.c., per i soci.

La dottrina, fatta eccezione per un recente ed autorevole intervento, non ha dedicato quell'approfondimento necessario che tale disposizione merita; la giustificazione di ciò può essere rinvenuta nella circostanza che per lungo tempo questa norma è stata considerata marginale, perché applicata molto di rado.

Oggi, però, non è più così.

Con l'introduzione del nuovo art. 2495 c.c., la cancellazione della società dal registro imprese determina la sua estinzione, a prescindere dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti giuridici pendenti, inclusi quelli di natura tributaria, così che la possibilità di esperire l'azione nei confronti dei soggetti responsabili, compresa quella prevista dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, è l'unica via per ottenere il pagamento di quanto dovuto.

La sua «utilità applicativa» viene ancora maggiormente in rilievo nei casi, recentemente sempre più frequenti, di società cancellate dal registro delle imprese allo scopo di eludere il pagamento dei debiti tributari. In tali ipotesi, infatti, per recuperare i crediti erariali resta solo la possibilità di agire in danno dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

Da qui l'interesse a condurre un'indagine sulla disciplina dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, resa ancora più avvincente dall'attualità rivestita dal tema di ricerca, alla luce degli ultimi orientamenti giurisprudenziali e soprattutto delle recenti e significative novità legislative intervenute in materia.

In fase introduttiva, occorre ripercorrere l'*excursus* storico che ha portato all'attuale rilevanza pratica dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

Fino al 2003 (anno della riforma del diritto societario) si era ritenuto che la cancellazione della società dal registro delle imprese non fosse causa di estinzione fino alla completa definizione di tutti i rapporti giuridici pendenti, e che, dunque, la società avrebbe continuato a rispondere delle proprie obbligazioni.

In quel contesto normativo, l'Amministrazione finanziaria poteva continuare a far valere il suo diritto di credito nei confronti della società, ancora in vita. Non si avvertiva la necessità di attivare le responsabilità previste dal citato art. 36, in quanto al Fisco era apprestata ancora una forma di tutela ordinaria. Ne conseguiva che le responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 rivestivano una portata residuale, ovvero di rimedio a condotte dirette a porre a rischio i crediti tributari.

Vi è stato, poi, un cambio di scena con le sentenze della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, le quali hanno interpretato il nuovo art. 2495 c.c. (post riforma) stabilendo che la cancellazione della società dal registro delle imprese comporta la sua estinzione, indipendentemente dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti giuridici ancora pendenti.

Ed è qui che emerge la rilevanza pratica dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

Nell'attuale quadro normativo-giurisprudenziale, una volta che la società si cancella dal registro delle imprese, essa si estingue; pertanto, l'Amministrazione finanziaria non può più continuare a far valere le sue pretese impositive nei confronti di un soggetto non più esistente. L'unica via per non «vaporizzare» i crediti tributari è quella di agire contro i liquidatori, gli amministratori ed i soci per le responsabilità previste dall'art. 36.

È evidente, allora, come in tale contesto l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 dispieghi tutta la sua efficacia pratica, risultando, così, l'unico mezzo di tutela dei crediti tributari in caso di estinzione di una società di capitali.

Né si può ritenere che questo quadro di riferimento abbia subito modifiche, *in peius*, a seguito delle sentenze della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, del 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072, le quali hanno sancito che, ferma la previsione secondo cui la cancellazione di una società dal registro delle imprese produce la sua

estinzione, una volta estinta la società si verifica un fenomeno successorio *sui generis*, per cui i soci succedono nei debiti sociali, sia sul piano sostanziale che processuale, nei limiti di cui all'art. 2495 c.c.

Come si chiarirà nel corso del lavoro, a negare tale ricostruzione in termini successori è proprio il dato normativo, ovvero, sul piano del diritto civile l'art. 2495 c.c. e sul piano del diritto tributario l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973. Che senso avrebbe prevedere la successione dei soci nei debiti sociali della società estinta laddove essi già sono individuati come soggetti responsabili, al ricorrere di determinate condizioni previste dalla legge? È sufficiente porsi tale quesito per respingere l'ultimo orientamento giurisprudenziale, che non appare scevro da criticità.

Ciò chiarito prova che l'interesse verso l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non è di certo «sminuito», perché, anche a seguito di quest'ultimo (non condivisibile) orientamento giurisprudenziale, esso continua a conservare tutta la sua rilevanza pratica.

Ma vi è di più.

L'attualità del tema di indagine è cresciuta maggiormente a seguito delle recenti modifiche legislative apportate dall'art. 28, comma 5, del D.Lgs. n. 175/2014 all'art. 36 cit., in virtù delle quali: (i) l'ambito di applicazione della responsabilità è stato esteso a tutti i tributi erariali e non più solo all'IRES; (ii) il regime probatorio è stato modificato, prevedendo l'onere a carico dei liquidatori e degli amministratori di provare di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni sociali ai soci o di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari; (iii) è stata introdotta una presunzione legale di tipo relativo in ordine alla prova del valore dei beni sociali e/o denaro assegnati ai soci, che si presume proporzionalmente equivalente alle quote sociali possedute da ciascuno di essi.

L'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014, al comma 4, statuisce, inoltre, che la società estinta si considera in vita per altri cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro imprese, *«ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, sanzioni e interessi»*. Questa previsione fa «sopravvivere» la società estinta e con essa anche le responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

I recenti interventi legislativi confermano l'attualità dell'interesse di chi scrive verso questo tema, che, dopo aver vissuto un lungo periodo «in sordina», sembra essere tornato sotto «la luce dei riflettori».

L'indagine sulla disciplina contenuta nell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 prenderà avvio dall'analisi delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, alla luce delle accennate modifiche normative di cui all'art. 28 D.Lgs. n. 175/2014.

Nell'ambito di tale trattazione si compirà una sommaria comparazione con la disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci prevista nell'ordinamento giuridico spagnolo, ove, diversamente dal nostro sistema, è stabilito che nel caso di estinzione di società di capitali i soci succedono nei debiti tributari pendenti (liquidati e non) della società estinta, solidalmente tra loro, nei limiti della quota di liquidazione corrisposta, nonché delle percezioni patrimoniali ricevute nei due anni anteriori la data di scioglimento. Solo una volta constatata la loro insolvenza, l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi nei confronti dei liquidatori, quali responsabili sussidiari. Nell'ordinamento spagnolo, inoltre, è prevista la responsabilità degli amministratori di fatto o di diritto delle persone giuridiche che abbiano cessato l'attività sociale (le c.d. società inattive) per le obbligazioni tributarie pendenti, sempre che essi non abbiano fatto tutto il necessario per il pagamento dei debiti tributari o abbiano adottato accordi o misure determinanti il mancato pagamento.

Dopo il profilo comparativo, si passerà alla disamina della natura giuridica delle singole responsabilità.

Dapprima, verrà analizzata quella della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori.

Attraverso una ricognizione delle varie teorie dottrinarie (la teoria della responsabilità fiscale riconducibile al modello della solidarietà dipendente, la teoria della responsabilità *ex lege* per fatto proprio ed infine la più recente teoria della responsabilità civile per violazione di un obbligo di protezione) si perverrà alla conclusione che la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori è una responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio dell'agente, tracciata sulla base della disciplina degli artt. 1176 e 1218 c.c.

Quanto alla natura giuridica della responsabilità dei soci la sua indagine imporrà di tener conto dell'ultimo orientamento giurisprudenziale, secondo cui i soci succedono nei debiti sociali della società estinta nei limiti di cui all'art. 2495 c.c. Occorrerà, dunque, interrogarsi se la responsabilità dei soci ex art. 36 vada ricostruita in termini successori, oppure in termini propri di responsabilità e precisamente di responsabilità da indebito arricchimento ex art. 2041 c.c.

Come già anticipato, la conclusione cui si giungerà è che la responsabilità dei soci non può essere qualificata in termini successori, in quanto la confutazione di questa tesi va rinvenuta nello stesso art. 36 D.P.R. n. 602/1973, il quale configura i soci come soggetti responsabili per un'obbligazione propria, conseguente all'indebito arricchimento ex art. 2041 c.c.

Esaurita l'indagine sulla natura giuridica delle responsabilità disciplinate dall'art. 36, si passerà alla trattazione degli aspetti procedurali e processuali, segnalando, sin da ora, come quest'analisi subirà i riflessi delle conclusioni cui si approderà in relazione alla natura giuridica attribuita alle suddette responsabilità.

In relazione al profilo procedimentale, verrà messa in evidenza la peculiarità della norma in commento, che prevede l'adozione di un provvedimento tipico dell'esercizio del potere impositivo (l'atto di accertamento) per l'accertamento di responsabilità che hanno origine in obbligazioni di natura civile ed, in particolare, che non costituisce la risultanza dell'esercizio di un potere, ma esclusivamente l'effetto di una fattispecie legale autosufficiente.

La problematica che si affronterà in sede di analisi della disciplina procedimentale può essere così sintetizzata: un provvedimento di natura tributaria avente ad oggetto l'accertamento di responsabilità di natura civilistica.

Nell'ambito dell'indagine sul giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 si analizzeranno i suoi caratteri e le criticità cui esso dà luogo, come la conciliazione con i caratteri propri del processo tributario e la giustificazione della giurisdizione tributaria.

La disamina della natura del giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 porterà a scrutare possibili nuovi orizzonti. Il giudizio sulle responsabilità ex art. 36 è un giudizio di mero accertamento sull'esistenza o meno del diritto soggettivo dell'Amministrazione finanziaria alla prestazione risarcitoria, rapportata

esclusivamente per finalità di quantificazione all'obbligazione tributaria, rispetto alla quale è autonoma.

Questa possibile prospettazione dovrebbe indurre ad abbandonare la tradizionale contrapposizione tra teoria costitutiva e dichiarativa per l'individuazione dell'oggetto del processo tributario e ad avviarsi verso nuove possibili mete, tra cui quella di individuare, in funzione della molteplicità di posizioni giuridiche soggettive protette, una pluralità di tipi e di modelli di tutela tributaria.

Introducción

El artículo 36 del Decreto Presidencial n. 602 de 1973¹, que dispone el elenco de las «*Responsabilidades y obligaciones de los administradores, liquidadores y accionistas*», regula la responsabilidad de los liquidadores, administradores y socios en caso de falta de pago de las obligaciones tributarias de las empresas sujetas al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas para el período de la liquidación y para los anteriores.

La interpretación de esta disposición da lugar a muchas dificultades y perplejidades, a las que contribuye la naturaleza jurídica de la responsabilidad de los liquidadores, administradores y socios, las cuales se deben configurar, respectivamente, como la responsabilidad civil por hecho personal en virtud de los artículos. 1176 y 1218 c.c. (liquidadores y administradores) y la responsabilidad de enriquecimiento indebido ex art. 2041 c.c. (socios).

A excepción de una reciente intervención por parte de la autoridad, la doctrina nunca ha dedicado la profundización necesaria que esta disposición se

¹ El mismo expresa textualmente lo siguiente: «1. Los liquidadores de los sujetos al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que no cumplan con su obligación de pagar, con las actividades de la misma liquidación, los impuestos adeudados para el periodo de liquidación y para los anteriores, responden personalmente por el pago de los impuestos si no prueban que han satisfecho los créditos fiscales antes de la asignación de activos a los accionistas o socios, o el haber satisfecho créditos por un orden superior al de los tributarios. Esta responsabilidad es proporcional a la cantidad de créditos de impuestos que entrarían en la graduación de los mismos. 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará a los administradores en funciones en el momento de la disolución de la sociedad o entidad si no se ha realizado el nombramiento de liquidadores. 3. Los accionistas o socios, que han recibido en los últimos dos años fiscales anteriores a la liquidación dinero u otros bienes sociales en asignación por parte de los administradores o han recibido en asignación bienes sociales por parte de los liquidadores durante el momento de la liquidación, son responsables del pago de los impuestos adeudados por la persona mencionada en el primer párrafo, hasta la cantidad equivalente al valor de dichos activos, a excepción de las mayores responsabilidades que establece el Código Civil. El valor del dinero o de los bienes sociales recibidos en asignación se asume proporcionalmente equivalente a la participación del capital en poder del accionista o socio, a menos que se demuestre lo contrario. 4. Las responsabilidades establecidas en los párrafos precedentes se extenderán a los administradores que han realizado en los últimos dos años fiscales anteriores a la puesta en liquidación, operaciones de liquidación o también han ocultado actividades sociales por omisiones en los libros contables. 5. La responsabilidad de los apartados anteriores es verificada por la oficina tributaria con acta motivada que deberá notificarse de conformidad con el art. 60 del Decreto del Presidente de la República 29 de septiembre 1973, n. 600. 6. Se podrá permitir el recurso contra el acto evaluación de conformidad con las disposiciones relativas al contencioso tributario en el Decreto del Presidente de 26 de octubre de 1972, n. 636. Se aplica el párrafo primero del artículo 39».

merece; la justificación de esto se puede encontrar en el hecho de que durante mucho tiempo esta regla se consideró marginal.

Hoy, sin embargo, ya no es así.

Con la introducción del nuevo art. 2495 c.c. la cancelación de la compañía del registro de las empresas determina su extinción, independientemente de la existencia de créditos insatisfechos y de las relaciones jurídicas pendientes, incluidos los de naturaleza tributaria, de modo que la posibilidad de ejercitar la acción contra los responsables, comprendida la prevista por el art. 36 del Decreto Presidencial 602/1973, es la única manera de obtener el pago de la cantidad adeudada.

Su «utilidad aplicativa» es aún de mayor prominencia en los casos, últimamente cada vez más frecuentes, de sociedades canceladas del registro de las empresas con el fin de eludir el pago de las obligaciones tributarias. En tales casos, de hecho, para recuperar los créditos fiscales queda sólo la posibilidad de actuar en detrimento de los liquidadores, administradores y socios.

De ahí el interés en la realización de una investigación sobre las disposiciones del art. 36 del Decreto Presidencial 602/1973, y es aún más convincente por la corriente que abarca el tema del estudio, a la luz de los últimos ordenamientos jurídicos y sobretodo de las recientes e importantes nuevas leyes sobre la materia.

En la fase de introducción, es necesario recorrer de nuevo el *excursus* histórico que ha conducido a la actual relevancia práctica del art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

Hasta el año 2003 (el año de la reforma del Derecho de sociedades) se consideró que la cancelación del registro de las empresas no fuese causa de extinción hasta la definición completa de todas las relaciones jurídicas existentes, y que, por lo tanto, la empresa seguiría respondiendo a sus obligaciones.

En ese contexto normativo, las autoridades fiscales podrían seguir haciendo valer su derecho de reclamar contra la compañía la cual continuaba en vigencia. No se sentía la necesidad de activar las responsabilidades previstas en el citado artículo 36, debido a que la autoridad aun colocaba a disposición una forma de tutela ordinaria. De ello se desprende que las responsabilidades en virtud del art. 36 tenían importancia residual, o servirían solo para remediar conductas que podrían poner en riesgo los créditos fiscales.

Ha sucedido, pues, un cambio de escena con las sentencias del Tribunal de Casación, en las Secciones Unidas, del 22 de febrero de 2010, nn. 4060, 4061 y 4062, que han interpretado el nuevo art. 2495 c.c. (post-reforma), estableciendo que la cancelación de la empresa del registro de las empresas implica su extinción, independientemente de la existencia de reclamos insatisfechos o relaciones jurídicas pendientes.

Y es aquí donde surge la relevancia práctica del art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

En el marco normativo-legislativo actual, una vez que la sociedad se elimina del registro de las empresas, se disuelve; por lo tanto, las autoridades fiscales no pueden seguir haciendo valer sus pretensiones en la tributación de un sujeto que ya no existe. La única manera de no «vaporizar» los créditos fiscales es actuar en contra de los liquidadores, administradores y socios para las responsabilidades previstas por el art. 36.

Es evidente, pues, que en ese contexto, el artículo. 36 D.P.R. n. 602/1973 despliega toda su eficacia práctica, con lo que resulta, por lo tanto, el único medio de protección de los créditos fiscales en el caso de extinción de una sociedad anónima.

Tampoco podemos considerar que este marco de referencia haya sufrido cambios *in peius*, tras las sentencias del Tribunal de Casación, en Secciones Unidas del 12 de marzo de 2013, nn. 6070, 6071 y 6072, que han establecido que, considerando la previsión de que la cancelación de una sociedad del registro de empresas produce su extinción, una vez extinguida la misma se verifica un fenómeno de consecuencia *sui generis*, por lo que los socios prosiguen las deudas sociales, tanto sustanciales como procesales, en los límites del art. 2495 c.c.

Como se aclarará en el transcurso de este trabajo, son los datos normativos los que niegan tal reconstrucción en términos sucesores, es decir, sobre el plano del derecho civil el art. 2495 c.c. y sobre el plano del derecho tributario, el art. 36 D.P.R. n. 602/1973. ¿Qué sentido tendría prever la sucesión de los socios en las deudas sociales de la empresa extinguida dado que ya éstos están identificados como los sujetos responsables, a recurrir bajo ciertas condiciones previstas por la ley? Es suficiente hacerse esta pregunta para rechazar la última orientación de la jurisprudencia, que no aparece exenta de crítica.

Aclarado esto, se evidencia que el interés por el art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ciertamente no ha sido «disminuido», ya que, incluso después de que ésta última (inaceptable) orientación legislativa, el mismo sigue manteniendo toda su relevancia práctica.

Pero hay más.

La relevancia del tema de investigación ha crecido aún más como resultado de los cambios legislativos realizados por el art. 28 D.Lgs. n. 175/2014 (c.d. decreto simplificaciones fiscales) sobre el art. 36 cit, según el cual: i) el alcance de la responsabilidad se amplió a todos los tributos y no sólo IRES;. ii) el régimen probatorio fue enmendado, y coloca a cargo de los liquidadores y de los administradores de probar el haber satisfecho los créditos fiscales antes de la asignación de activos de la empresa a los accionistas o de haber satisfecho los créditos tributarios de un orden superior al de los tributos; iii) se introdujo una presunción legal de tipo relativo con el fin de probar el valor de los activos y/o el dinero corporativo asignado a los accionistas, que se supone sea proporcionalmente equivalente a las acciones en poder de cada uno de ellos.

Por otra parte, el artículo. 28, párrafo 4, del D.Lgs. n. 175/2014 establece que la empresa se considera extinta en vida por otros cinco años a partir de la solicitud de baja en el registro de empresas, *«con el único propósito de la validez y eficacia de los actos de liquidación, investigación, litigio y cobro de impuestos, multas e intereses»*. Esta predicción hace «sobrevivir», por una *fictio iuris*, a la empresa extinta y con ella también a las responsabilidades de los liquidadores, administradores y socios.

Las recientes intervenciones legislativas confirman la relevancia del interés para quien escribe acerca de este tema, que, después de haber vivido mucho tiempo «a escondidas», parece estar de vuelta en «bajo la luz de los reflectores».

La investigación sobre las disposiciones contenidas en el art. 36 D.P.R. n. 602/1973 se iniciará a partir del análisis de las responsabilidades de los liquidadores, administradores y socios, a la luz de los cambios normativos mencionados en el art. 28 Ley. 175/2014.

Como parte de esta discusión se realizará una breve comparación con la disciplina de la responsabilidad de los liquidadores, administradores y socios prevista

en la legislación española, en la que, a diferencia de lo dispuesto en nuestro sistema, la ley dispone que en caso de extinción de sociedades de capital los socios prosigan las deudas tributarias pendientes de las sociedades extintas, solidariamente, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución. Sólo en el caso de su insolvencia, la Administración tributaria puede dictar acto de declaración de responsabilidad de los liquidadores, como responsables subsidiarios. Además, la legislación española dispone la responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades (sociedades inactivas), por las obligaciones tributarias pendientes, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Después de esto se pasará al examen de la naturaleza jurídica de la responsabilidades individuales.

En primer lugar, se analizará la naturaleza jurídica de la responsabilidad de los liquidadores y administradores.

A través de un estudio de las diversas teorías doctrinales (la teoría de la responsabilidad fiscal atribuible al modelo de solidaridad dependiente, la teoría de la responsabilidad *ex lege* por su cuenta y, finalmente, la teoría más reciente de responsabilidad civil por el incumplimiento de un deber de protección) se llegará a la conclusión de que la responsabilidad de los liquidadores y administradores es una responsabilidad civil *ex lege* por cuenta propia del agente, elaborada sobre la base de las normas de los artículos. 1176 y 1218 del c.c.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la responsabilidad de los socios su investigación exigirá tener en cuenta la reciente jurisprudencia, según la cual los socios prosiguen las deudas sociales de la empresa extinta dentro de los límites del art. 2495 c.c. Será necesario, por tanto, preguntarse si la responsabilidad de los accionistas de conformidad con el art. 36 debe ser reconstruida en términos sucesores, o en términos propios de responsabilidad y precisamente de responsabilidad por enriquecimiento indebido y pago indebido ex art. 2041 c.c.

Como se anticipó, la conclusión a la que se llegará es que la responsabilidad de los socios no puede ser calificada en términos sucesores, debido a que la

refutación de esta tesis está fundada sobre el mismo art. 36 del Decreto Presidencial 602/1973, que configura los socios como individuos responsables por obligación propia, consecuente al enriquecimiento indebido ex art. 2041 c.c.

Finalizada la investigación sobre la naturaleza jurídica de las responsabilidades reguladas por el art. 36, se procederá a la discusión de los aspectos procesales y de procedimiento, señalando desde ahora cómo este análisis va a sufrir los reflejos de las conclusiones a las cuales se llegará en relación con la naturaleza jurídica de dichas responsabilidades.

En relación con el perfil de procedimiento, se destacarán las características de la norma en cuestión, que prevé la adopción de una medida típica del ejercicio de la potestad tributaria (el acto de evaluación) para la comprobación de las responsabilidades que se originan de las obligaciones de naturaleza civil y, en particular, que no son los resultados del ejercicio de un poder, sino sólo el efecto de un caso legal autosuficiente.

La problemática que se abordará en el análisis de las normas de procedimiento se puede resumir de la siguiente manera: una medida de carácter fiscal relativa a la evaluación de la responsabilidad de carácter civil.

En el ámbito de la investigación sobre el juicio de la verificación de las responsabilidades en virtud del art. 36 DPR 602/1973 se analizarán sus características y las críticas a las que da lugar como la conciliación con las características del proceso tributario y la justificación de la jurisdicción tributaria.

Un examen de la naturaleza del juicio sobre la investigación de las responsabilidades en virtud del art. 36 dará lugar al análisis de posibles nuevos horizontes. El juicio sobre las responsabilidades de acuerdo con el art. 36 es un juicio de mera confirmación sobre la existencia o no del derecho subjetivo de las autoridades fiscales a la compensación, reportada con el único propósito de la cuantificación de la obligación tributaria con respecto a la cual es autónoma.

Este posible prospecto debería conducir al abandono del tradicional conflicto entre la teoría constitutiva y declarativa en la identificación del objeto del proceso tributario para avanzar hacia nuevas metas posibles, incluyendo la identificación, de acuerdo con la pluralidad de posiciones legales subjetivas protegidas, una pluralidad de tipos y modelos de tutela o de protección tributaria.

Capitolo I

La disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci

SOMMARIO: 1. La responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi – 2. La responsabilità dei liquidatori ex art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 – 2.1. La nozione di liquidatore – 2.2. Il contenuto (ed il limite) della responsabilità. Le imposte dovute: la tipologia, il titolo giuridico in forza del quale sono dovute, il carattere della definitività, gli interessi e le sanzioni – 2.3. L'onere della prova in relazione alla fattispecie costitutiva: la presunzione legale di recente introduzione a favore dell'Amministrazione finanziaria ed il conseguente aggravio probatorio a carico del liquidatore – 3. La responsabilità degli amministratori ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi – 3.1. La responsabilità degli amministratori ex art. 36, comma 2, D.P.R. n. 602/1973 – 3.2. La responsabilità degli amministratori ex art. 36, comma 4, D.P.R. n. 602/1973 – 4. La responsabilità dei soci ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 – 4.1. I presupposti di fatto della responsabilità dei soci – 4.2. L'oggetto della responsabilità dei soci – 4.3. Il rapporto tra i soci e l'Amministrazione finanziaria – 4.4. Il rapporto tra la responsabilità dei soci e quella dei liquidatori e degli amministratori – 5. La responsabilità tributaria dei soci, degli amministratori e dei liquidatori: profili comparati con l'ordinamento giuridico spagnolo. Cenni introduttivi – 5.1. La responsabilità dei soci ex art. 40 LGT – 5.2. La responsabilità tributaria sussidiaria degli amministratori e dei liquidatori ex art. 43, comma 1, lett. b) e c), LGT. Profili generali della responsabilità tributaria – 5.3. La responsabilità degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività ex art. 43, comma 1, lett. b), LGT – 5.4. La responsabilità dei liquidatori ex art. 43, comma 1, lett. c), LGT – 5.5. Il coordinamento tra la responsabilità dei soci successori delle società estinte e la responsabilità tributaria sussidiaria dei liquidatori – 5.6. Osservazioni conclusive.

1. *La responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi*

L'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602² prevede, a tutela della riscossione dei crediti tributari nei confronti dei soggetti all'imposta sul reddito delle

² Art. 36, D.P.R. n. 602/1973, come modificato ad opera dell'art. 28, comma 5, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. decreto semplificazioni fiscali), recita così: «1. 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 aver soddisfatto

società³, tre categorie di soggetti responsabili: i liquidatori, gli amministratori ed i soci⁴ o associati.

Il legislatore fiscale del 1973 con tale norma⁵ ha introdotto una garanzia di natura patrimoniale a favore dell'Amministrazione finanziaria per i crediti tributari che essa vanta nei confronti dei soggetti passivi IRES, prevedendo un'obbligazione di natura risarcitoria nel caso gli stessi rimangano insoluti per fatti imputabili a terzi, considerati perciò responsabili.

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. 2. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori. 3. I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'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. Il valore del danaro o dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale sociale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria. 4. Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili. 5. La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 6. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'articolo 39».

³ Il riferimento del testo normativo è ancora all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), sostituita poi dall'imposta sul reddito delle società (IRES).

⁴ In dottrina tra gli Autori che si sono dedicati maggiormente al presente tema vedi: G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, Giuffrè, 1991, (ai quali si farà sempre riferimento nel presente lavoro); A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008; E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci o associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 931 ss.; T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rass. trib.*, 2, 2012, p. 359 ss.

⁵ Si puntualizza che ad introdurre nell'ordinamento tributario il principio secondo cui i liquidatori di società rispondono in proprio delle imposte dovute dalla società in relazione ai risultati della liquidazione fu l'art. 14 del R.D. 28 gennaio 1929, n. 360. Successivamente con l'art. 45 del R.D. 17 settembre 1931, n. 1608 fu precisato che tale responsabilità doveva intendersi commisurata alle attività della liquidazione distratte dai liquidatori. Ancora più tardi l'art. 52 della l. 5 gennaio 1956, n. 1, estese la responsabilità dei liquidatori nei confronti degli amministratori in carico all'atto dello scioglimento della società qualora non si fosse provveduto alla nomina del liquidatore. Infine, questa disciplina venne confermata e specificata con l'art. 265 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, rimasto in vigore fino alla riforma, il quale prevedeva: «I liquidatori dei soggetti tassabili in base al bilancio che non adempiano all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dal soggetto per il periodo della liquidazione e per quello anteriore rispondono in proprio del pagamento delle imposte stesse. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori».

La responsabilità di questi soggetti sorge se, dopo la liquidazione della società, permangono dei debiti di imposta insoluti, per non aver i liquidatori o gli amministratori provveduto al loro pagamento, nonostante la presenza di un attivo ed in conseguenza della violazione del principio di graduazione dei crediti e/o del divieto di distribuzione del patrimonio sociale prima di aver soddisfatto tutti i creditori, e per avere i soci, in conseguenza di queste condotte altrui, ricevuto indebitamente somme di denaro o beni sociali dagli stessi.

La garanzia di natura patrimoniale posta a favore dei crediti erariali ha manifestato la sua efficienza ed utilità pratica particolarmente dopo la modifica dell'art. 2495 c.c.⁶, per effetto della quale la cancellazione della società dal registro delle imprese determina la sua estinzione, a prescindere dall'esistenza di rapporti giuridici pendenti. Una volta che la società si estingue non è più possibile agire in suo danno, per cui al creditore Amministrazione finanziaria rimasto insoddisfatto non resta che esercitare quella garanzia patrimoniale di natura risarcitoria apprestata dalla norma in commento, agendo verso i soggetti considerati responsabili.

Negli ultimi tempi, poi, la rilevanza applicativa assunta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è collegata all'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di contrastare la prassi che rinviene nell'estinzione della società un rimedio per eludere il pagamento delle imposte dovute⁷, nel tentativo di lasciare il creditore Fisco sprovvisto di alcuna forma di tutela.

L'art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 sancisce che i liquidatori delle società o di altri enti soggetti all'IRES, che non paghino, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, rispondono in proprio del pagamento dei debiti tributari, salvo che non provino di

⁶ L'art. 2495, modificato dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, recita così «*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.*»

⁷ Il momento dell'estinzione della società è un momento delicato perché attraverso una rapida liquidazione della stessa con ripartizione dei beni ai soci e successiva cancellazione dal registro delle imprese si cerca di sottrarre il patrimonio alla garanzia dell'adempimento dei debiti tributari afferenti il periodo della liquidazione e quelli precedenti.

aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati o di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari⁸.

La suddetta responsabilità interessa i liquidatori delle società e degli altri enti soggetti all'IRES ed ha per oggetto tutte le imposte erariali dovute per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti e non più solo l'IRES, come era in precedenza⁹.

Si tratta di una responsabilità per fatto proprio, che ha come suo presupposto più accadimenti tra loro collegati, quali: (i) l'inadempimento dell'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dalla società, per il periodo della liquidazione e/o per i periodi precedenti; (ii) l'aver soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari e/o l'aver assegnato beni ai soci o associati senza aver prima soddisfatto i crediti tributari.

La responsabilità dei liquidatori - come si avrà modo di chiarire più approfonditamente nel prosieguo - non sorge in forza della realizzazione di un presupposto d'imposta e/o di un fatto ad esso correlato, ma a seguito di un illecito, che si dispiega attraverso una fattispecie complessa a formazione successiva, disciplinata in modo autosufficiente dalla legge. Essa consiste nell'aver disposto delle attività della liquidazione ed aver proceduto al pagamento dei crediti senza rispettare i titoli di prelazione e/o aver provveduto all'assegnazione del patrimonio a favore dei soci senza aver pagato prima tutti i debiti, causando in tal modo l'insolvenza della società e la conseguente lesione dei diritti del creditore Fisco.

L'onere della prova, a seguito di una recente modifica legislativa¹⁰, incombe prevalentemente sul liquidatore, il quale, per andare esente da responsabilità, deve

⁸ L'art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, prima della recente modifica normativa apportata dall'art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014, per effetto della quale è stato invertito l'onere della prova sui liquidatori, recitava così «*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 aver prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti*».

⁹ L'art. 28, comma 7, D.Lgs. n. 175/2014 ha esteso l'ambito di operatività dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 a tutte le imposte. Esso ha previsto che all'articolo 19, comma 1, D.Lgs. n. 46/1999, disciplinante le disposizioni applicabili alle sole imposte sui redditi, sia soppressa l'indicazione dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

¹⁰ L'art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014 ha modificato l'art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, prevedendo l'inversione dell'onere della prova a carico del liquidatore. A seguito della

dimostrare di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati o di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. L'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, deve provare solo l'esistenza del debito di imposta e la presenza di attività nella liquidazione.

La responsabilità dei liquidatori è limitata, risultando commisurata all'importo dei crediti tributari che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione nel pagamento dei creditori.

La norma in esame estende la responsabilità dei liquidatori agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente qualora non si sia provveduto alla nomina del liquidatore (art. 36, comma 2)¹¹, nonché agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero che hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili (art. 36, comma 4)¹².

L'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 prevede, al fianco dei liquidatori e degli amministratori, un'ulteriore categoria di soggetti responsabili, quella dei soci o associati¹³.

Questi soggetti sono chiamati a rispondere delle imposte dovute dalla società per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, perché rimaste non pagate per

modifica normativa l'art. 36, comma 1, recita così *«I liquidatori dei soggetti all'imposte 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 aver 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».*

¹¹ Art. 36, comma 2, D.P.R. n. 602/1973 secondo cui *«La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori».*

¹² Art. 36, comma 4, D.P.R. n. 602/1973, secondo cui *«Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili».*

¹³ Art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 sancisce che *«I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'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. Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria».*

fatti imputabili ai liquidatori e/o agli amministratori, e sempre che essi abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante la liquidazione.

La responsabilità dei soci o associati è limitata al valore dei beni da loro ricevuti, fatte salve le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile.

Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione, a seguito della modifica normativa di recente introdotta¹⁴, si presume equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, fatta salva la prova contraria.

La responsabilità dei soci si configura quale responsabilità per fatto altrui e conseguente ad un indebito arricchimento.

Con riguardo al profilo procedimentale, va segnalato che le responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci o associati sono accertate dall'ufficio finanziario con atto motivato, da notificare ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, avverso il quale è ammesso ricorso dinanzi alle Commissioni Tributarie¹⁵.

Compiuti questi brevi cenni introduttivi sulla disciplina delle responsabilità sancite all'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, si passa alla disamina delle singole fattispecie.

2. *La responsabilità dei liquidatori ex art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973*

La responsabilità dei liquidatori è regolamentata dal comma 1 dell'art. 36, del D.P.R. n. 602/1973, secondo cui *«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*

¹⁴ Art. 28, comma 5, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014, il quale ha aggiunto al comma terzo dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 il seguente periodo *«Il valore del denaro o dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria».*

¹⁵ Art. 36, commi 5 e 6, D.P.R. n. 602/1973 sancisce che *«La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'articolo 39».*

ai soci o associati, ovvero di aver 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 norma si rivolge sotto il profilo soggettivo esclusivamente ai liquidatori degli enti soggetti all'IRES¹⁶.

Il presupposto della responsabilità è una fattispecie complessa a formazione successiva, i cui elementi costitutivi sono i seguenti:

- a) l'esistenza di un debito tributario in capo alla società relativo al periodo della liquidazione o a quelli anteriori;
- b) il mancato pagamento da parte del liquidatore di queste imposte dovute dalla società;
- c) la presenza di attività nella liquidazione;
- d) e, secondo la formulazione vigente prima della modifica legislativa apportata dall'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014, la circostanza che i liquidatori *«soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari»*¹⁷.

Quest'ultima condizione, rilevante ai fini della verifica della costituzione della fattispecie, a seguito della recente modifica normativa¹⁸, non deve essere più oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ciò in quanto, fatta salva la prova contraria, si presume che i liquidatori, che non adempiono all'obbligo di pagare con le attività della liquidazione le imposte dovute dalla società, abbiano utilizzato le stesse per soddisfare crediti di ordine inferiore a quelli tributari o per assegnare beni ai soci. Questo è quanto si desume dal tenore letterale della norma, che, (ri)formulata in modo speculare rispetto a quella previgente, ora così recita: *«I liquidatori....rispondono in proprio....se non provano di aver soddisfatto i*

¹⁶ Nel presente lavoro si farà riferimento solo alla responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci delle società di capitali, quale oggetto della nostra indagine, pur consapevoli che la soggettività passiva IRES riguarda anche altre tipologie di soggetti.

¹⁷ L'art. 36, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 nella sua previgente versione normativa prevedeva che *«I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono l'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 d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti».*

¹⁸ Art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014, per effetto del quale è stato invertito l'onere della prova in capo ai liquidatori.

crediti tributari anteriormente all'assegnazione dei beni ai soci o associati ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari».

La presunzione, operativa sul piano del riparto degli oneri probatori, non fa, però, venir meno la rilevanza di quelle circostanze quali elementi della fattispecie costitutiva della responsabilità dei liquidatori, la quale, per realizzarsi, richiede anche la presenza di queste condotte (aver soddisfatto con l'attivo della liquidazione crediti di ordine inferiore a quelli tributari o aver assegnato beni ai soci prima di aver pagato i crediti tributari).

L'individuazione degli elementi costitutivi della fattispecie, processo indispensabile per la sua successiva qualificazione giuridica, consente per il momento di giungere ad un prima conclusione in ordine alla esatta delimitazione dell'onere probatorio incombente sull'Amministrazione finanziaria: essa, per invocare la responsabilità dei liquidatori, è tenuta a dimostrare soltanto la realizzazione degli elementi sopra indicati sub a), b) e c), e vale a dire che esista un debito di imposta in capo alla società in liquidazione, che esso non sia stato pagato dal liquidatore e che vi siano attività nella liquidazione, mentre gli ulteriori elementi sulla «distrazione» di quell'attivo si danno per presunti.

Il fatto generatore della responsabilità dei liquidatori, dunque, non è il semplice inadempimento dell'obbligazione tributaria, ma consiste in una fattispecie complessa a formazione successiva, dei cui elementi costitutivi alcuni si presumono per realizzati¹⁹ ed altri²⁰ devono essere provati dall'Amministrazione finanziaria.

Queste considerazioni rappresentano il punto di partenza dell'indagine che si compirà nel secondo capitolo sulla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori; qui è sufficiente notare che quella del liquidatore è una responsabilità per fatto proprio, autonoma rispetto all'inadempimento dell'obbligazione tributaria, alla quale è collegata per la sola quantificazione della prestazione, ed a cui egli è tenuto in funzione risarcitoria per aver causato un danno al terzo creditore, l'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'utilizzo dell'attivo della liquidazione per finalità non rispettose dei precetti legali (principio di gradualità nel pagamento

¹⁹ Quali quello di aver utilizzato l'attivo della liquidazione per pagare crediti di ordine inferiore a quelli tributari o di aver assegnato beni ai soci o associati prima di aver soddisfatto i crediti tributari, causando così l'insolvenza della società.

²⁰ Il debito di imposta, il suo mancato pagamento e l'esistenza di attivo nella liquidazione.

dei crediti e principio del divieto di assegnazione del patrimonio sociale a favore dei soci se non dopo aver soddisfatto tutti i creditori sociali).

2.1. *La nozione di liquidatore*

Il primo comma dell'art. 36 in esame prevede che la disciplina si applica all'ipotesi della liquidazione delle società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società.

Occorre individuare la nozione di liquidazione rilevante ai fini della sua applicazione.

Si ritiene, ormai comunemente, che l'art. 36 in commento faccia riferimento al liquidatore nominato nelle forme stabilite dall'art. 2487 c.c., nell'ambito della procedura della liquidazione volontaria.

Ad esso, poi, come si vedrà, la legge equipara l'amministratore in carica all'atto dello scioglimento nel caso in cui non si sia provveduto alla nomina del liquidatore²¹ e l'amministratore che nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione ha tenuto condotte rilevanti nel determinare l'insolvenza del credito di imposta (in via diretta ed esclusiva o in via concorrente con la condotta del liquidatore)²².

L'equiparazione tra i liquidatori e gli amministratori che si trovano in una delle situazioni sopra descritte rinviene la sua *ratio*²³ nella circostanza che la procedura di liquidazione disciplinata dal codice civile non è obbligatoria. Essa, pertanto, può essere realizzata anche dagli amministratori senza passare attraverso l'accertamento di una causa di scioglimento ed i conseguenti adempimenti di cui al terzo comma dell'art. 2484 c.c., oppure realizzando direttamente operazioni di liquidazione in un periodo di normale attività, senza disporre lo stato di liquidazione e dandosi così luogo in entrambi i casi ad una «liquidazione di fatto».

²¹ Art. 36, comma 2, D.P.R. n. 602/1973.

²² Art. 36, comma 4, D.P.R. n. 602/1973.

²³ Sulla *ratio* della responsabilità degli amministratori vedi G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1963, pp. 224-225.

Il legislatore ha voluto evitare che attraverso il compimento di una liquidazione di fatto venissero violate le ragioni creditorie erariali e fosse aggirata la norma sulla responsabilità del liquidatore, la cui operatività richiede obbligatoriamente l'esistenza di uno stato di liquidazione formale della società.

A conclusione della trattazione del requisito soggettivo della fattispecie, c'è da chiedersi se l'art. 36 cit. trovi applicazione anche per altri fenomeni giuridici, sempre aventi natura liquidatoria, ma realizzati nell'ambito delle procedure concorsuali.

Nell'ipotesi in cui il soggetto incaricato della liquidazione svolga una pubblica funzione secondo le direttive dell'autorità giudiziaria o amministrativa che vigila sulla liquidazione è acquisizione ferma della dottrina che non si applica la previsione di responsabilità ex art. 36, agendo quegli organi sempre nell'interesse della giustizia. Non sono, dunque, soggetti alla responsabilità prevista dal primo comma dell'art. 36 il curatore fallimentare, il commissario liquidatore della liquidazione coatta amministrativa ed il commissario giudiziale del concordato preventivo²⁴.

2.2. *Il contenuto (ed il limite) della responsabilità. Le imposte dovute: la tipologia, il titolo giuridico in forza del quale sono dovute, il carattere della definitività, gli interessi e le sanzioni*

Quanto al contenuto della responsabilità dei liquidatori (e con essa quella degli amministratori e dei soci, che dalla prima, poi si dirà, risultano derivate), l'art.

²⁴ Sul punto A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 60, la quale in favore della tesi che esclude l'applicazione dell'istituto dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 al curatore fallimentare, al commissario liquidatore della liquidazione coatta amministrativa ed al commissario giudiziale del concordato preventivo adduce «non solo il rilievo della profonda diversità strutturale tra queste figure e quella del soggetto preposto alla liquidazione volontaria, ma altresì l'argomento di ordine testuale volto a sottolineare come l'equiparazione della liquidazione volontaria alle liquidazioni concorsuali sia stata in genere sancita dal legislatore fiscale con disposizione espressa (si veda, ad esempio, l'art. 10 D.P.R. n. 600/1973)». L'Autrice continua ritendendo che «la sostanziale diversità agli effetti della disciplina delle imposte sui redditi della liquidazione volontaria, da un lato, e del fallimento e liquidazione coatta, dall'altro lato, è resa palese dalla sostanziale diversità di commisurazione del reddito imponibile disposta dalla normativa sopravvenuta rispetto all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 recata dagli articoli 124 e 125 del testo unico delle imposte sul reddito (D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917)». Vedi anche G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 58.

28, comma 7, D.Lgs. n. 175/2014 l'ha estesa a tutte le imposte erariali dovute dai soggetti IRES, e non più, come era nel previgente testo, alla sola IRES.

Prima della riforma, era opinione condivisa²⁵ che la responsabilità dei soggetti considerati dall'art. 36 fosse limitata alla sola IRES. Ciò in quanto l'art.19 del D.Lgs. del 26 febbraio 1999, n. 46²⁶ ricomprendeva l'art. 36 tra le norme applicabili soltanto alle imposte sui redditi.

L'art. 28 citato, al comma 7, nel sancire che «*All'art. 19, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 le parole "art. 36" sono soppresse*» comporta che l'attuale disposizione si applica non soltanto più all'IRES, ma anche alle imposte diverse da quelle sui redditi, e ben inteso, con riferimento al requisito soggettivo, dal lato passivo, a quelle dovute dai soggetti IRES, e dal lato attivo, a quelle dovute a favore della sola Amministrazione finanziaria.

Le imposte dovute, di cui sono chiamati a rispondere i liquidatori, gli amministratori ed i soci, al realizzarsi delle rispettive fattispecie di responsabilità, sono tutte quelle di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria: e così vi rientrano, certamente, l'IVA, le varie forme di imposizione sostitutiva di quelle dirette, l'imposta di registro, quella ipotecaria, quella catastale, mentre dei dubbi sorgono in ordine all'IRAP, considerato che la titolarità impositiva per tale tributo compete alle Regioni²⁷.

L'ampliamento dell'oggetto della responsabilità tributaria disciplinata dall'art. 36 costituisce una modifica rilevante, in quanto l'estensione della tutela «speciale» di natura tributaria a tutti i crediti di imposta di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria evita alla stessa di dover far ricorso a quella ordinaria

²⁵ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 59-60; A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 36; T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 362; E. BELLICONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci o associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 936; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 54-55; N. DOLFIN, *Profili innovativi della disciplina della responsabilità, dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, p. 265.

²⁶ L'art. 19, D.Lgs. n. 46/1999 includeva l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 tra le disposizioni inerenti la riscossione la cui applicazione è limitata alle imposte sui redditi.

²⁷ Favorevole all'estensione della responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 all'IRAP è A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 36. Di segno contrario G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 60.

civile per le imposte diverse dall'IRES, al cui ambito prima della riforma la sua applicabilità era limitata²⁸.

Per l'esatta delimitazione del contenuto delle responsabilità regolate dall'art. 36 si deve procedere oltre per verificare quando un'imposta sia dovuta.

La norma non specifica il titolo per il quale l'imposta (non pagata dalla società) risulta dovuta; essa le descrive in modo generico come «imposte dovute».

C'è da chiedersi se la responsabilità dei liquidatori (e di riflesso quella degli amministratori e dei soci) vada circoscritta alle sole ipotesi di debiti tributari conseguenti alla realizzazione del presupposto di imposta, escludendola di contra nei casi in cui la società risulti obbligata per aver dato luogo ad una fattispecie di solidarietà o di responsabilità di imposta.

Chi scrive ritiene, sommessamente in modo contrario ad autorevole dottrina che si è espressa sul punto²⁹, che nella locuzione «imposte dovute» debba esservi ricompreso qualsiasi obbligo di pagamento di imposte, non solo di quelle dovute in qualità di soggetto passivo di imposta, di colui, cioè, che realizza il presupposto di imposta: se il legislatore avesse voluto così disporre avrebbe puntualizzato dopo quella locuzione: «*in conseguenza della realizzazione del presupposto di imposta*».

Nulla essendo previsto in aggiunta al sintagma «imposte dovute», è da ritenere che l'espressione letterale e, soprattutto, la finalità della norma spingono verso una soluzione ermeneutica per effetto della quale le imposte da considerare sono quelle dovute a qualunque titolo sulla base di una statuizione legale, prescindendosi dalla fattispecie giuridica cui è collegato l'obbligo di pagamento (sia essa la realizzazione del presupposto di imposta, quanto la partecipazione ad una situazione giuridica dalla quale consegue una responsabilità per un'obbligazione tributaria altrui, o in funzione dell'adempimento di un'obbligazione di natura strumentale alla realizzazione della fattispecie impositiva).

²⁸ T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 362, il quale, pronunciandosi sotto la previgente normativa, affermava che l'art. 2495 c.c. si applicava anche con riferimento alle obbligazioni tributarie della società in quanto l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 operava solo per l'IRES. Per tutte le altre imposte dovute dalla società (IRAP, IVA, imposta di registro ecc.) si doveva fare ricorso alla regola di carattere generale prevista dalla disciplina codicistica.

²⁹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 59-62.

Qualunque sia l'imposta (a seguito della riforma) e qualunque sia il titolo, purché di fonte legale, in virtù del quale un soggetto passivo IRES risulta obbligato al pagamento e non vi provvede, l'ulteriore inadempimento in cui incorre il liquidatore è idoneo a generare la sua responsabilità (e quella degli amministratori e dei soci), al ricorrere degli altri elementi costitutivi la fattispecie legale (esistenza ed utilizzo dell'attivo della liquidazione in dispregio del principio di gradualità dei crediti e/o del principio che inibisce la distribuzione del patrimonio sociale ai soci prima di aver soddisfatto tutti i creditori).

Atteso che la finalità del legislatore dell'art. 36 è quella di creare una garanzia di natura patrimoniale a favore dell'Amministrazione finanziaria in ordine alle «imposte dovute» e non pagate dalla società, ciò che rileva è la sola circostanza che i liquidatori (e egli amministratori) non hanno provveduto al pagamento dei debiti tributari della società, pur disponendo di un attivo ed a causa di una loro condotta illecita, senza che possa avere alcun valore, a tal fine, il titolo giuridico dell'obbligazione di imposta. Altrimenti detto, affinché operi la responsabilità dei liquidatori, poco conta perché fosse dovuta l'imposta dalla società, quel che interessa è che essa è rimasta insoluta nonostante il liquidatore avesse i mezzi per poterla soddisfare (anche parzialmente) e non l'abbia fatto per aver agito *contra legem*.

La «indifferenza» dell'obbligo che fa capo al responsabile rispetto al titolo per il quale l'imposta risulta dovuta dalla società risulterà maggiormente evidente quando, più avanti, si dimostrerà, come già si inizia a profilare, che l'obbligazione del responsabile è autonoma e distinta rispetto a quella tributaria, propria (ed esclusiva) della società, avendo origine in una fattispecie diversa e più composita rispetto a quest'ultima.

In attuazione delle considerazioni appena formulate, si deve ritenere che le responsabilità disciplinate dall'art. 36 operano tanto con riferimento alle ipotesi di ritenute omesse e non versate a titolo d'imposta che a titolo di acconto, realizzate sempre da un soggetto passivo IRES.

Nell'ipotesi di ritenute omesse e non versate dalla società in qualità di sostituto d'imposta, come noto, la società è l'unico debitore nei confronti del Fisco per l'imposta dovuta in dipendenza del presupposto d'imposta posto in essere dal sostituto ed il mancato pagamento la costituisce coobbligato solidale con

quest'ultimo³⁰. In tal caso, perciò, è da ritenere applicabile la responsabilità dei soggetti prevista dall'art. 36³¹.

Nella diversa ipotesi di ritenute a titolo di acconto, omesse e non versate, invece, la società sostituto d'acconto non è debitrice dell'imposta in luogo del sostituito. La società è soggetto passivo di un distinto obbligo strumentale, in forza del quale è obbligata ad operare la ritenuta e ad eseguire il conseguente versamento. L'inadempimento di questo obbligo non è privo di effetti sol perché il debitore di imposta effettivo è il sostituito; l'Amministrazione finanziaria esercita il proprio potere impositivo per la violazione in cui è incorsa (anche) nei confronti della società quale sostituto di acconto³². Non sembra potersi dubitare, pertanto, che anche in

³⁰ Art. 35 D.P.R. n. 602/1973 recita così «Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti il sostituito è coobbligato in solido». La suddetta norma si occupa di una delle eventuali patologie del rapporto di sostituzione a titolo d'imposta: si tratta dell'ipotesi in cui il sostituto non effettui né le ritenute, né i relativi versamenti. Essa stabilisce che nel caso in cui il sostituto d'imposta non abbia né effettuato le ritenute, né abbia versato le somme equivalenti alle ritenute, sostituto e sostituito sono obbligati in solido (per imposte, sanzioni e interessi). Nella fase fisiologica della sostituzione a titolo d'imposta il sostituito non ha alcun rapporto con il Fisco, è solo in una fase successiva, eventuale e patologica ovvero quella della mancata effettuazione e del mancato versamento delle ritenute, che il sostituito diventa obbligato in solido con il sostituto d'imposta. Sull'argomento vedi F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, pp. 128-129; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, p. 161 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, p. 270; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, p. 344; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2009, p. 174; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2007, p. 143; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 240.

³¹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 60-61; A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 36.

³² Nel caso di ritenute a titolo di acconto omesse e non versate, a differenza della sostituzione a titolo d'imposta, la norma non prevede nessuna forma di solidarietà tra sostituto e sostituito per le ritenute non operate e non versate. L'art. 35 D.P.R. n. 602/1973 si riferisce esclusivamente alla sostituzione a titolo d'imposta, perché solo in questo caso, e non anche nella sostituzione a titolo d'acconto, si può configurare la fattispecie della coobbligazione solidale, in quanto il sostituto ed il sostituito sono obbligati alla medesima prestazione ovvero al pagamento dell'imposta, giusta quanto dispone, in tema di obbligazioni solidali, l'art. 1292 c.c.; con la conseguenza che in tale ipotesi si realizza l'effetto tipico delle coobbligazioni solidali, ovvero che il pagamento da parte di uno dei coobbligati libera tutti gli altri. Sul punto vedi A. PARLATO, *Sostituzione tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, 1993, XXX, 3; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 131; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., p. 161 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 273, in nota 11; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 462; A. BODRITO, *Commento all'art. 35 D.P.R. 602 del 1973*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Cedam, 2011, p. 921; R. LUPI, *Sullo scomputo delle ritenute dubbi giurisprudenziali e chiarezze amministrative*, in *Dial. trib.*, 2009, 3, p. 317; G. FRANSONI, *Sullo scomputo delle ritenute dubbi giurisprudenziali e chiarezze amministrative*, *ivi*, p. 317; G. MARONGIU, *Natura e funzione delle ritenute alla fonte e dei rapporti fra sostituto e sostituito*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 2001, 7, p. 594. Ne consegue che nella sostituzione a titolo d'acconto l'omessa effettuazione della ritenuta non determina il venir meno dell'obbligo di versamento in capo al sostituto, nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria può procedere alla riscossione anche coattiva di una somma pari alla ritenuta non eseguita, ex art. 15, comma 3 del D.P.R. n. 602/1973, secondo il quale «Le

questa ipotesi ci si trova al cospetto della fattispecie configurata in via astratta di imposte «comunque» dovute dalla società. Ne consegue che se la società sostituto di acconto non adempie all'obbligo di pagamento e non vi provvede nemmeno il liquidatore e/o l'amministratore scatterà la loro responsabilità ai sensi dell'art. 36³³.

In conclusione, in ipotesi di ritenute omesse o praticate e non versate, sia a titolo di imposta che di acconto si ha sempre un'imposta dovuta e non versata dalla società per la quale opera, al realizzarsi delle ulteriori condizioni, la responsabilità dei soggetti considerati dall'art. 36.

La responsabilità dell'art. 36, secondo chi scrive, opera anche in ulteriori casi, trovando ciò conferma nell'ampia, piuttosto che generica, formulazione utilizzata dal legislatore di «imposte dovute»; e così, ad esempio, nelle ipotesi di società di capitali a ristretta base proprietaria che abbia optato per la tassazione del reddito per trasparenza ai sensi dell'art. 116 T.U.I.R. In tal caso, la società di capitali risponde in solido per l'IRPEF dovuta dai soci in conseguenza dell'attribuzione «per trasparenza» del reddito da essa prodotto a loro favore: pur non trattandosi di imposta dovuta in conseguenza di una obbligazione tributaria propria³⁴, una volta che questa viene richiesta in pagamento alla società di capitali dall'Amministrazione finanziaria

*disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'iscrizione a ruolo delle ritenute alla fonte dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi». L'Amministrazione finanziaria può, pertanto, emettere nei confronti del sostituto avviso di accertamento per stabilire che ha omesso di effettuare le ritenute e di versarle; può, inoltre, accertare nei confronti del sostituto il reddito che gli è stato corrisposto e che non è stato dichiarato. L'importo delle ritenute non operate e non versate può essere richiesto solo al sostituto mentre al sostituto può essere chiesta solo la differenza tra l'imposta globale riferibile al complesso dei suoi redditi e l'importo delle ritenute dovute dal sostituto. Vedi F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pp. 131-132; M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Dig. Sez. comm.*, 1998, XV, p. 74. Secondo la giurisprudenza (Cass., del 22 settembre 2000, n. 12578; Id., del 7 aprile 2009, n. 8316; Id., 8 aprile 2009, n. 8504; Id., del 16 giugno 2006, n. 14033, tutte in *banca dati Big Suite*, Ipsoa), invece, l'Amministrazione finanziaria può non solo accertare, nei confronti del sostituto, i redditi dei quali è stata omessa la ritenuta d'acconto ma anche riscuotere la relativa imposta. Ciò in quanto «*il contribuente che abbia percepito somme soggette a ritenuta alla fonte a titolo di acconto resta debitore principale dell'obbligazione tributaria: pertanto, qualora il sostituto non abbia versato all'erario l'importo della ritenuta, l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi direttamente al contribuente per ottenere le somme dovute a titolo di imposta*».*

³³ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 61, manifesta dei dubbi sull'operatività dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 nei casi di ritenute a titolo di acconto, atteso che in tal caso «*il sostituto non è debitore in luogo del soggetto passivo dell'imposta, ma è a sua volta soggetto passivo di un distinto obbligo strumentale che gli impone di operare la ritenuta e di eseguire il conseguente versamento...*», per cui «*l'operatività dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è in questo caso dubbia*».

³⁴ La dottrina la configura quale coobbligazione solidale dipendente: vedi E. MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, diretta da F. TESAURO, Bologna, 2007, p. 547 e dottrina ivi citata.

ed essa non vi provvede, la stessa rientra nell'ambito della responsabilità del liquidatore perché si tratta di una imposta «comunque» dovuta a titolo di responsabilità solidale (IRPEF dei soci) dalla società di capitali. Non vi osta la circostanza che la società, avendo optato per la tassazione per trasparenza ai fini IRPEF in capo ai soci, non abbia realizzato il presupposto di imposta³⁵.

In definitiva, la normativa dell'art. 36 non impone alcuna condizione in relazione al titolo giuridico che determina il sorgere del credito di imposta, del cui mancato pagamento è chiamato a rispondere il liquidatore (e gli altri soggetti responsabili). A tal fine, è necessario e sufficiente che si tratti di un obbligo di pagamento di imposta dovuta per legge da un soggetto passivo IRES, a seguito della cui liquidazione esso rimane insoluto per fatto imputabile al liquidatore, che per questo esclusivo motivo è ritenuto responsabile.

Continuando l'analisi del contenuto della responsabilità dei liquidatori, si passa all'esame delle obbligazioni connesse a quella tributaria (per interessi e sanzioni).

Per quanto riguarda gli interessi dovuti sull'omesso versamento delle imposte, in quanto oneri accessori, essi dovrebbero rientrare nella responsabilità ex art. 36³⁶. Di contra, una parte della dottrina³⁷, da un lato, ha affermato che la norma non li richiama e che il legislatore quando ha voluto inserirli lo ha fatto evocandoli

³⁵ In senso contrario, G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 60.

³⁶ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 61; A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 36; E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci o associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 936.

³⁷ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 55-56, la quale è a favore di una tesi restrittiva che esclude che la responsabilità si estenda anche alle sanzioni ed agli interessi. Secondo l'Autrice a favore di questa tesi muove «l'argomento di ordine testuale volto a rilevare come l'art. 36 non contenga, a differenza degli artt. 32-33-34 e 35 che lo precedono, l'espressa menzione delle "soprattasse, pene pecuniarie e interessi" in ipotesi dovute dal soggetto principale d'imposta. La circostanza che le disposizioni ora menzionate e l'art. 36 si trovino inserite nel medesimo contesto normativo finisce a nostro avviso per attribuire notevole rilevanza, in questo caso, all'argomento a contrario. Argomentazione definitiva nel senso indicato ci pare tuttavia quella volta a sottolineare il carattere eccezionale delle disposizioni contenute nell'art. 36 e pertanto l'insuscettibilità delle stesse ad essere applicate al di là dei casi in essere espressamente menzionati... In sintesi questa norma va interpretata restrittivamente in ragione del suo "contenuto repressivo"... ». In tal senso anche N. DOLFIN, *Profili innovativi della disciplina della responsabilità, dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, cit., pp. 276 e 2769.

espressamente, e, dall'altro³⁸, ha rilevato che essi possono essere richiesti solo per effetto dell'azione ordinaria dinanzi al giudice civile.

Queste osservazioni non sembrano confutare la tesi³⁹ che conduce alla loro ricomprensione: i soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36 rispondono anche degli interessi, in quanto la loro natura accessoria consente al creditore di poter godere dello stesso trattamento del debito principale al quale accedono.

Non rientrano, invece, nelle responsabilità regolate dall'art. 36 le sanzioni⁴⁰.

Sulla esclusione delle sanzioni si è espressa una prassi amministrativa datata⁴¹, adottando una mera interpretazione letterale della norma, già di per sé convincente.

In aggiunta al dato letterale, che depone per la loro esclusione perché non le include, si possono compiere le seguenti ulteriori osservazioni.

Le sanzioni rappresentano una pretesa autonoma e distinta da quella delle imposte e laddove il legislatore ha voluto estendere la responsabilità per esse anche a soggetti diversi dal soggetto passivo d'imposta lo ha fatto espressamente.

Anticipando poi parte delle conclusioni cui si perverrà in prosieguo sulla qualificazione come di tipo risarcitorio delle responsabilità ai sensi dell'art. 36 dei liquidatori e degli amministratori, si rileva che, mentre il mancato pagamento di un credito per imposte è configurabile come perdita risarcibile ex art. 1223 c.c., non può certo essere equiparato ad un lucro cessante il mancato pagamento di un debito per sanzioni, motivo per il quale è da escludersi che per esso operi l'art. 36.

Ulteriore argomentazione discende dall'art. 7 del D.L. n. 269/2003, a norma del quale delle sanzioni correlate ad un rapporto tributario, di cui è parte una società o ente dotato di personalità giuridica, ne risponde esclusivamente la società/ente, per

³⁸ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 57, secondo cui «All'atto pratico, ... non potrà dunque escludersi che l'Amministrazione finanziaria possa agire avanti al giudice ordinario nei confronti dei liquidatori e degli amministratori per il recupero degli accessori del debito d'imposta qualora la normativa civilistica lo consenta».

³⁹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 61.

⁴⁰ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 61; A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 36; E. BELLICONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci o associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 936; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 55-56.

⁴¹ Ris. min. del 3 luglio 1982, n. 15/2539, in *banca dati Big Suite*, Ipsa.

cui è da escludere, anche per questa via, che i soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36 siano tenuti al loro pagamento.

Ritornando al presupposto della responsabilità dei liquidatori - già si è detto - esso è dato dall'inadempimento dell'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, qualora essi non provino di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

In capo ai liquidatori è posto l'obbligo di osservare l'ordine di graduazione dei debiti⁴², ovvero l'obbligo di dare la precedenza nei pagamenti ai debiti erariali in ragione della loro natura privilegiata⁴³.

In dottrina ci si è interrogati sul contenuto di tale obbligo, pervenendo ad una condivisa soluzione secondo cui lo stesso va interpretato come enunciativo non solo dell'«obbligo di pagare» ma anche dell'«obbligo di accantonare per pagare»⁴⁴.

Nell'ambito della stessa indagine si è posto il problema di che cosa debba intendersi per «imposte dovute», con riferimento al requisito della definitività del rapporto di imposta laddove esso sia oggetto di accertamento⁴⁵; in particolare se siano tali solo le imposte definitive o anche le imposte provvisorie.

La dottrina, sia quella più risalente⁴⁶ che quella più recente⁴⁷, ritiene che per «imposte dovute» si intendono sia le imposte espresse in atti definitivi (perché, ad

⁴² Compiendo un breve confronto tra la disciplina tributaristica e quella civilistica viene in evidenza che sul piano della disciplina di diritto civile il liquidatore non è tenuto a rispettare l'ordine dei privilegi ma può pagare i debiti sociali nell'ordine in cui vengono a scadenza. Questo è un elemento che differenzia la liquidazione volontaria da quella che avviene nell'ambito delle procedure concorsuali.

⁴³ Sul concetto di obbligo di osservare l'ordine di graduazione dei debiti e sulle varie interpretazioni che ha avuto in passato vedi: A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 62-64.

⁴⁴ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giur. comm.*, I, 1977, p. 432, il quale afferma che «l'espressione "inadempimento dell'obbligo di pagare" va intesa anche nel senso di "inadempimento dell'obbligo di accantonare per pagare"»; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 65-68, la quale sostiene che «la formula dell'art. 36. la quale impone ai liquidatori l'osservanza dell'ordine di graduazione dei debiti, debba essere interpretata conformemente alla sua storia, come implicitamente enunciativa anche dell'obbligo (strumentale rispetto a quello espressamente sancito) di accantonare le somme necessarie al pagamento dei debiti d'imposta, ancorché, per avventura, scadenti in epoca successiva ad altri debiti non fiscali di ordine inferiore».

⁴⁵ Risultando, invece, certamente qualificabili come imposte dovute quelle oggetto di dichiarazione tributaria e/o di definizione consensuale.

⁴⁶ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 428 ss.; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*,

esempio, non impugnati o perché la sentenza è passata in giudicato) che quelle contenute in atti impositivi provvisori (perché, ad esempio, oggetto di impugnazione), nonché i debiti tributari di cui siano sorti solo i presupposti d'imposta, non ancora però recepiti in un avviso di accertamento e che risultino prevedibili. Si pensi in quest'ultimo caso, ad esempio, alle pretese impositive contenute in un processo verbale di constatazione ma ancora non recepite in un avviso di accertamento.

Autorevole dottrina⁴⁸ ritiene che, per evitare di «svuotare» il precetto dell'art. 36, questo deve ricomprendere, oltre all'obbligo di pagare, anche quello di accantonare per pagare le imposte dovute, laddove per «imposte dovute» si intendono quelle collegantisi a presupposti verificatisi in capo alla società⁴⁹.

Secondo questo Autore «*il liquidatore ha invero il dovere – esaminati i presupposti d'imposta verificatisi in capo alla società – di accantonare (rispettando l'ordine di graduazione dei diversi crediti) le somme disponibili per soddisfare il fisco: è un dovere questo che precede la nascita dell'obbligazione tributaria, nascita che è da ravvisare non nel verificarsi del presupposto ma nella dichiarazione o nell'avviso di accertamento*»⁵⁰ La responsabilità del liquidatore sorge «*sol che esso*

cit., p. 67; G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., pp. 241-242 e nota 59; P. SPECA, *Problemi controversi sulla responsabilità fiscale degli amministratori*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, p. 65 ss.; B. QUATRARO-L.G. PICONE, *La responsabilità di amministratori, sindaci, direttori generali e liquidatori di società. Aspetti civili, penali e tributari*, tomo primo, Milano, 1988, pp. 962-963.

⁴⁷ A. BODRITO, *Commento all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 36; E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci o associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., pp. 937-938; A. CARINCI, *La nozione di «imposte dovute» rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr. trib.*, 10, 2014, p. 787. Sul tema vedi anche G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 59, nota 87 e pp. 64-65.

⁴⁸ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 432.

⁴⁹ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 432, secondo il quale sse l'espressione «*inadempimento dell'obbligo di pagare*» fosse intesa nel senso di «*inadempimento dell'obbligo di pagare obbligazioni in atto [scadute] a carico della società*», la norma verrebbe ad essere svuotata di ogni contenuto; perché bisognerebbe ritenere che nessun illecito compie il liquidatore, salvo nel caso in cui – pur sussistendo ancora beni al momento in cui l'imposta a carico della società liquidata viene iscritta a ruolo – il liquidatore lascia tuttavia insoluto il tributo, e procede al pagamento di altri crediti o alla distribuzione dei beni ai soci. ... Se si vuole dare senso pratico alla norma bisogna quindi ritenere che già la violazione dell'obbligo di accantonare somme per pagare debiti che dovranno essere dichiarati o verranno accertati dal fisco, è fattispecie di responsabilità del liquidatore».

⁵⁰ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 431, il quale ritiene che per evitare la propria responsabilità, il liquidatore deve provare che egli non poteva prevedere, o almeno

predisponga l'insolvenza della società, anche se rispetto a debiti della società, non sorti ma di prevedibile insorgenza».

Rimangono esclusi dal campo di applicazione della responsabilità ex art. 36 solo gli avvisi di accertamento «imprevedibili»⁵¹.

In definitiva, i liquidatori (come anche gli amministratori per le ipotesi loro ascrivibili, esaminate in prosieguo) hanno l'obbligo di pagare le imposte definitive, nonché l'obbligo di accantonare le somme necessarie dirette al pagamento dei debiti tributari oggetto di avvisi di accertamento provvisori o diversamente di debiti tributari dei quali siano sorti solo i presupposti d'imposta, i quali si ritengono prevedibili secondo un prudente apprezzamento del liquidatore ed a prescindere dalla concreta notificazione in capo alla società di alcun atto impositivo.

Quanto detto trova conferma nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, che, sulla base di un consolidato orientamento⁵², ritiene condizione necessaria e sufficiente per l'esercizio dell'azione di responsabilità ex art. 36, con particolare riferimento al requisito della certezza legale del tributo non pagato, l'esistenza di un ruolo anche a titolo di riscossione provvisoria.

I Giudici di legittimità, nella sentenza del 23 aprile 2008, n. 10508⁵³, nell'esprimersi sulla natura della responsabilità del liquidatore (configurata come «un'autonoma obbligazione legale») e sulle condizioni necessarie per la esperibilità della relativa azione, affermano che «...l'Amministrazione, in costanza di giudizi proposti dalla società in liquidazione avverso gli accertamenti, deve comunque provare di avere iscritto i relativi crediti quanto meno in ruoli provvisori, di cui può pretendere il pagamento in via sussidiaria nei confronti del liquidatore...».

Questa interpretazione giurisprudenziale, che di recente ha trovato un'ulteriore conferma⁵⁴, consolida la convinzione secondo cui la responsabilità del

nella misura in cui poi si è manifestato, il debito di imposta del quale è chiamato a rispondere: si tratta di «un esame, questo, da compiere scrupolosamente; ed il liquidatore andrà esente da responsabilità solo in quanto usando l'ordinaria diligenza, non è stato tuttavia in grado di appurare quali fatti avessero rilevanza fiscale, e quale misura avesse questa rilevanza...»

⁵¹ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci o associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 938.

⁵² Cass., del 15 ottobre 2001, n. 12546 e Cass., del 17 giugno 2002, n. 8685, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa.

⁵³ Cass., del 23 aprile 2008, n. 10508, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa.

⁵⁴ Cass., ord. dell'8 gennaio 2014, n. 179, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, secondo cui «la condizione della certezza legale del tributo (il cui onere della prova incombe sull'ufficio) deve sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità, nel mentre sul liquidatore incombe

liquidatore⁵⁵ prescinde dalla definitività dell'obbligazione di imposta a carico della società, essendo sufficiente l'esistenza di una pretesa fiscale ancorché non definitiva. Si evidenzia, sin da ora, che questa soluzione comporta problemi di coordinamento dell'esito dei due distinti giudizi, quello sulla responsabilità e quello sul debito di imposta della società, di cui si riferirà in prosieguo⁵⁶.

In via definitiva, si può ritenere che per «imposte dovute» si intendono sia le pretese fiscali definitive che quelle non definitive, o perché oggetto di impugnazione o perché semplicemente prevedibili, per essersi già realizzati i relativi presupposti.

Una volta individuate le tipologie di imposte e che cosa si intende per «imposte dovute», sia con riferimento al titolo dell'obbligazione che in ordine al requisito della «definitività», per completare l'indagine sul contenuto della responsabilità dei liquidatori si deve passare ad analizzare come si determina l'ammontare dell'obbligazione risarcitoria.

C'è da chiedersi se il liquidatore risponda in proprio del pagamento delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori in modo integrale o entro un particolare limite. La risposta è da ricercare nella *ratio* ispiratrice della norma che pretende dal liquidatore, così come si vedrà anche per l'amministratore e non invece per il socio, il pagamento in funzione di una responsabilità per fatto proprio.

L'art. 36, comma 1, ultimo periodo, prevede che «*Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti*».

Il liquidatore, che nell'esecuzione della liquidazione non ha rispettato il principio di gradualità dei crediti, lasciando così insoluti i debiti tributari della società, risponde esclusivamente per l'ammontare dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

La responsabilità del liquidatore, dunque, è limitata all'ammontare dei debiti di imposta che sarebbero risultati soddisfatti se egli avesse rispettato il principio di

l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti del debito (quali la mancanza di attività nel patrimonio sociale) ovvero l'incertezza del debito stesso.

⁵⁵ E di riflesso, come si verificherà in prosieguo, quella degli amministratori e dei soci, per «dipendere» queste ultime dalla prima (nel senso che le fattispecie costitutive della responsabilità degli amministratori e dei soci includono quella del liquidatore).

⁵⁶ Si fa rinvio al capitolo IV, par. 5.

graduazione nel pagamento dei crediti e/o se avesse evitato di distribuire il patrimonio sociale ai soci prima di soddisfare i crediti tributari.

La determinazione di questo valore comporta la necessità di «ricostruire» la liquidazione societaria in attuazione di quei principi, operazione certamente complessa ed il cui onere probatorio, precedentemente alla modifica introdotta dall'art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014, incombeva sull'Amministrazione finanziaria.

Oggi non è più così per effetto di una presunzione legale, introdotta dalla novella, in virtù della quale si ritiene che il liquidatore abbia operato in violazione del principio di gradualità dei crediti, talché la sua responsabilità è presunta, al sussistere delle condizioni, da provare a cura dell'Amministrazione finanziaria, dell'esistenza del debito di imposta insoluto e di attività nella liquidazione.

Il liquidatore, in conseguenza di tale presunzione ed essendo fatta salva la prova contraria, è onerato della eventuale prova contraria, anche in ordine alla determinazione del *quantum* della sua responsabilità; di ciò si riferirà *infra*, quando si tratterà del riparto dell'onere della prova in relazione alla fattispecie generatrice della responsabilità ex art. 36.

Per completare l'indagine sul contenuto della responsabilità del liquidatore (e consequenzialmente, come sarà poi chiarito, dell'amministratore e del socio) va verificato quali sono le «imposte dovute» in ordine all'elemento tempo. La responsabilità del liquidatore, come quella dell'amministratore e del socio, è estesa ad un arco temporale senza limiti, nel senso che essi rispondono dei debiti di imposta della società riferiti al periodo della liquidazione ed a tutti i periodi di imposta ad essa precedenti, senza alcun limite⁵⁷.

Il requisito temporale della fattispecie non pone particolari problemi ermeneutici, risultando chiaro dal tenore letterale della norma che la responsabilità tributaria regolata dall'art. 36 ha per suo oggetto le imposte dovute dalla società, il cui obbligo di pagamento, indipendentemente dalla natura del titolo, sia sorto nei periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione e/o durante la stessa.

⁵⁷ Nella disciplina previgente, art. 265 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, la norma faceva riferimento solo al periodo della liquidazione ed a quello anteriore.

2.3. *L'onere della prova in relazione alla fattispecie costitutiva: la presunzione legale di recente introduzione a favore dell'Amministrazione finanziaria ed il conseguente aggravio probatorio a carico del liquidatore*

L'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, così come modificato dall'art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014, prevede, diversamente dalla previgente versione, una presunzione legale relativa in ordine alla configurabilità della responsabilità dei liquidatori, con conseguente onere della prova contraria a carico degli stessi⁵⁸.

La nuova disposizione statuisce che i liquidatori che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti, rispondono in proprio «*se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari*».

A seguito della novità normativa e sulla base di tale presunzione, i liquidatori si considerano già responsabili solo una volta che il Fisco abbia dimostrato l'esistenza del debito di imposta insoluto e di attivo nella liquidazione. Per vincere questa presunzione di responsabilità, quasi automatica⁵⁹, i liquidatori devono provare di aver correttamente operato nell'esercizio della loro funzione liquidatoria, pagando i crediti nell'ordine stabilito dal principio di gradualità ed assegnando i beni ai soci solo dopo aver soddisfatto tutti i creditori sociali⁶⁰.

La presunzione così introdotta, con conseguente ribaltamento dell'onere della prova, ha agevolato notevolmente la posizione dell'Amministrazione finanziaria, la

⁵⁸ Tra i primi commenti alla recente modifica normativa vedi D. DEOTTO, *Decreto semplificazioni fiscali: l' "inferno fiscale quinquennale" delle società estinte*, in *Il fisco*, 1, 2015, p. 37 ss.

⁵⁹ Un'automaticità effettiva sussisterebbe se l'Amministrazione finanziaria non dovesse nemmeno provare l'esistenza di un attivo nella liquidazione oltre l'esistenza del debito di imposta rimasto insoluto. Ma è indiscutibile che il Fisco, ferma la prova dell'esistenza del debito d'imposta, in modo agevole e semplice, può far scattare quella presunzione di responsabilità, provando esclusivamente l'esistenza di un qualsiasi attivo nella liquidazione, prescindendo anche dal valore se sia sufficiente o meno a soddisfare il debito di imposta. Ne consegue, che si può parlare di una presunzione di responsabilità del liquidatore che opera in modo quasi automatico, al sorgere del debito di imposta rimasto insoluto.

⁶⁰ La suddetta presunzione è considerata irragionevole da G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 1, 2015, p. 51, secondo il quale si tratterebbe «*per un verso di una presunzione del tutto irragionevole; per l'altro verso, di una conclusione non autorizzata dalla formula normativa, nonché, infine, di una illazione che contrasta con la disciplina medesima là dove essa dispone la limitazione della responsabilità al valore dei beni assegnati o all'importo del credito tributario soddisfatto anteriormente*».

quale, a differenza del passato e come si riferirà a breve, non è più obbligata nemmeno a determinare il *quantum* della responsabilità, commisurato «*all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti*».

La tecnica utilizzata dal legislatore è stata quella di configurare la presunzione introducendo, in modo speculare, una prova negativa di quanto in precedenza veniva affermato positivamente. E così in luogo della previsione originaria secondo cui:

a) «*I liquidatori....rispondono....se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari*»

la prova contraria è stata disciplinata, in modo corrispondente e coerente, prevedendo

A) «*se non provano ...di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari*»

mentre, rispetto all'altra statuizione originaria, per cui

b) «*I liquidatori....rispondono....se..... assegnano beni ai soci o associati senza aver prima soddisfatto i crediti tributari*»

la prova contraria da fornire è stata formulata in tal modo:

B) «*se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati*».

Quest'ultima prova, in sostanza, non è costruita come dimostrazione contraria (per superare la presunzione) dell'avveramento di certi fatti. Essa, piuttosto, consiste nell'allegare il fatto impeditivo della nascita dell'obbligazione, perché si tratta di provare di aver pagato il debito di imposta⁶¹.

Il legislatore, attraverso l'inversione dell'onere della prova, ha voluto «alleviare» l'Amministrazione finanziaria dall'onere probatorio, che rimane ancora in parte a suo carico, ma con una consistente agevolazione per l'attivazione del procedimento finalizzato al recupero delle imposte rimaste insolute.

⁶¹ D'altronde, la circostanza costitutiva della fattispecie, quivi in evidenza ed in precedenza rappresentata in positivo, non poteva comportare che quel tipo di prova contraria, atteso che il liquidatore non può assegnare parte del patrimonio sociale ai soci se non dopo aver soddisfatto tutti i crediti e dunque anche quello vantato dall'Amministrazione finanziaria.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, è onerata esclusivamente della prova: (i) dell'esistenza del debito di imposta in capo alla società e (ii) della presenza di attivo nella liquidazione.

In passato, invece, prima della riforma operata con l'art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014, essa doveva provare la sussistenza di queste due circostanze e – fatto certamente più difficoltoso – che il liquidatore avesse soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari o che avesse assegnato beni ai soci senza aver prima soddisfatto i crediti tributari.

Si intuisce agevolmente che una siffatta dimostrazione implicava la necessità di eseguire una verifica contabile nei confronti della società in liquidazione per appurare come il liquidatore avesse operato, tanto più che la norma richiedeva (e richiede tutt'oggi) che la responsabilità sia «commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti».

Si doveva procedere alla «ricostruzione» sul piano contabile di quella che sarebbe dovuta essere stata la «corretta liquidazione» per dimostrare, prima, l'esistenza della condotta non doverosa del liquidatore, determinante la sua responsabilità, e, poi, per accertare (*rectius* liquidare) l'ammontare del danno causato all'Amministrazione finanziaria, consistente nel debito di imposta rimasto insoluto.

Per effetto della presunzione legale vigente si ritiene, salvo prova contraria del liquidatore, che con l'attivo della liquidazione siano stati assegnati beni ai soci o pagati crediti di ordine inferiore a quelli tributari, rimasti, pertanto, insoluti.

In conseguenza di tale statuizione legale e sulla base di una lettura ermeneutica di tipo sistematico, l'Amministrazione finanziaria non è nemmeno più onerata ad accertare l'ammontare del credito di imposta che avrebbe trovato capienza se fosse stato rispettato dal liquidatore il principio di gradualità. Essa quantifica la responsabilità del liquidatore nella misura intera dell'obbligazione di imposta rimasta inadempita, non potendo e non dovendo fare diversamente, salvo poi che il liquidatore dimostri che quell'ammontare eccede il limite quantitativo della sua responsabilità stabilito dall'art. 36.

Chiedere all'Amministrazione finanziaria di determinare il limite in cui opera la responsabilità del liquidatore significherebbe «vanificare» la presunzione che il legislatore ha introdotto a suo favore. Essa, per procedere a quella quantificazione,

sarebbe costretta, infatti, a provare ciò che il legislatore ha dato per presunto a livello legale (in ciò consistendo la vanificazione), e vale a dire che vi siano stati (ed in quali termini quantitativi) pagamenti di crediti di ordine inferiore o assegnazione di beni ai soci⁶².

Ritenere, insomma, che l'Amministrazione finanziaria sia obbligata a tanto, così come accadeva in precedenza e sol perché la parte della norma relativa alla «misura» della responsabilità è rimasta immutata, significherebbe «svuotare» di qualsiasi significato la novità normativa in commento.

L'operatività di questa presunzione comporta, da un lato, che l'Amministrazione finanziaria può quantificare la sua pretesa risarcitoria nei confronti del liquidatore (così come dell'amministratore e del socio) nell'ammontare integrale del debito di imposta rimasto insoddisfatto, e, dall'altro, che il liquidatore deve provare: (i) che egli ha pagato crediti di ordine superiore a quelli tributari di importo tale che questi ultimi non potevano essere soddisfatti, oppure (ii) che i crediti tributari, se fosse stato rispettato il principio di gradualità, potevano essere soddisfatti in un determinato ammontare, al cui valore deve essere limitata la sua obbligazione risarcitoria.

Dalla lettura della norma, così come riformata, sembrerebbe che il liquidatore non possa provare, in caso di assegnazione di beni ai soci, che il valore di questi sia inferiore all'ammontare delle imposte rimaste insolte in fase di liquidazione, così da limitare la sua obbligazione risarcitoria a questo minore importo.

Questa «apparente» lacuna normativa può e deve essere colmata sulla base di un'interpretazione sistematica della norma, il che consente di superare il suo dato letterale, sulla base del quale la prova contraria sembrerebbe limitata alla sola circostanza di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari, senza considerare la diversa ipotesi di beni assegnati ai soci con valore inferiore a quello del debito di imposta insoluto⁶³.

⁶² G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 51, secondo il quale «il limite della responsabilità impone o che vi sia la prova diretta dell'ammontare del credito prioritariamente soddisfatto o del valore dei beni assegnati (ma se si ha tale prova, la precedente presunzione diventa inutile) oppure che vi sia un meccanismo presuntivo ulteriore per pervenire a tale valore (che però manca)».

⁶³ Dal momento che, come già detto in precedenza, l'altra prova «di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati» non è una prova contraria, ma piuttosto la prova del fatto impeditivo del sorgere dell'obbligazione, consistendo nella dimostrazione

Se si dà rilievo alla parte della norma secondo cui *«la responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti»* e si considera che questa regola è finalizzata a disciplinare la «misura» della responsabilità del liquidatore, indipendentemente dal tipo di condotta non doverosa dallo stesso tenuta (aver soddisfatto crediti di ordine inferiore o aver assegnato beni sociali ai soci), si può concludere che essa opera anche nell'ipotesi di assegnazione di beni ai soci. In questo caso, il liquidatore deve dimostrare che il valore dei beni assegnati è tale che, anche se ne avesse disposto (del relativo controvalore liquidato) per procedere al pagamento dei crediti in attuazione del principio di gradualità, così come egli sarebbe stato tenuto a fare, ugualmente il debito di imposta sarebbe rimasto insoluto, sia pur parzialmente, per essere il loro valore inferiore ad esso.

Si ritiene, in conclusione, che il liquidatore può provare che il valore dei beni sociali assegnati ai soci è inferiore all'ammontare delle imposte dovute e non pagate, motivo per il quale la sua responsabilità deve essere commisurata all'importo delle imposte che avrebbero trovato realmente soddisfazione ove non fossero stati assegnati i beni ai soci.

Ciò non di meno, non si può sottacere che l'introduzione della presunzione legale a favore dell'Amministrazione finanziaria ha decisamente aggravato la responsabilità dei liquidatori sul piano probatorio.

Sempre in tema di onere della prova, va riferito che la responsabilità dei liquidatori prescinde, da sempre, anche nel testo previgente alla modifica normativa, dall'indagine sulla colpa o sul dolo dell'agente, perché questi elementi non sono presenti nella fattispecie costitutiva disciplinata dell'art. 36, così come si è avuto modo di riscontrare in precedenza quando gli stessi sono stati passati in rassegna.

Anticipando parte della soluzione che sarà data quando in prosieguo⁶⁴ si disquisirà sulla natura di siffatta responsabilità, è il caso di far cenno che, secondo la ricostruzione operata dalla giurisprudenza più recente⁶⁵, essa è riconducibile alla

dell'aver soddisfatto il credito di imposta. Per questa sua particolare natura essa non risulta usufruibile da parte del liquidatore per provare in senso contrario alla presunzione che la sua responsabilità, per quanto sussista, è limitata ad un valore inferiore rispetto a quello del debito di imposta.

⁶⁴ Si fa rinvio al capitolo II.

⁶⁵ Cass., SS.UU., del 4 maggio 1989 n. 2079; Id., SS.UU., del 3 giugno 1978, n. 2766; Id., SS.UU., del 10 giugno 1978, n. 2927; Id., del 6 luglio 1977, n. 2972; Id., del 19 maggio 1980, n. 3270,

categoria della responsabilità *ex lege* per fatto proprio secondo la disciplina degli artt. 1176 e 1218 c.c. Ciò comporta che l'agente che non esegue esattamente la prestazione dovuta ne risponde in proprio, se non prova che quell'inadempimento sia dipeso da una circostanza a lui non imputabile. Questa qualificazione, che consentirà di definire l'obbligazione a carico del liquidatore avente natura civilistica e di tipo risarcitorio, implica che per un tal tipo di responsabilità si prescinde del tutto dal requisito soggettivo del dolo e della colpa.

Ciò che viene in rilievo, mitigando una disciplina che altrimenti introdurrebbe una responsabilità di tipo oggettivo, è il richiamo al dovere della diligenza. È consentito andare «oltre» la verifica diretta ed immediata sulla correttezza «oggettiva» della condotta tenuta dal liquidatore per accertare se, nonostante la diligenza dallo stesso utilizzata, l'adempimento non gli sia stato possibile per fatto a lui non imputabile. In tal caso, egli non è obbligato al risarcimento del danno, in quanto non è responsabile dello stesso⁶⁶.

In ordine alla nozione di diligenza da considerare, una parte della dottrina⁶⁷, in modo condivisibile, ritiene che essa debba essere intesa in senso oggettivo, prescindendo cioè dalla qualità del soggetto che assuma la funzione. Si deve aver riguardo piuttosto al rapporto giuridico società-liquidatore nella sua astrattezza e si deve far riferimento «*non a un criterio di diligenza media, bensì allo sforzo che può essere ragionevolmente chiesto all'agente in ragione della qualità professionale che esso ricopre*»⁶⁸.

È in facoltà del liquidatore, dunque, provare che il debito di imposta rimasto insoluto è conseguenza di una impossibilità a lui non imputabile per aver egli utilizzato la diligenza che la funzione svolta gli imponeva⁶⁹.

Id., del 15 ottobre 2001, n. 12546; Id., del 13 luglio 2012, n. 11968; Id., dell'11 maggio 2012, n. 7327, tutte in *banca dati Big Suite*, Ipsoa.

⁶⁶ M. BIANCA, *Dell'inadempimento delle obbligazioni*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, Bologna, 1979, p. 96.

⁶⁷ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 66-67.

⁶⁸ F. FIMMANÒ-C. ESPOSITO-L. TRAVERSA, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano, 2005, pp. 292-293.

⁶⁹ Per T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 379, l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non riconoscerebbe rilievo alla colpa dell'agente, «*nel limite in cui i comportamenti menzionati dalla disposizione siano in grado di "oggettivare" la colpa dei liquidatori*». Infatti, «*proprio l'elemento della colpa, pur se implicito nei comportamenti citati, appare in grado di giustificare, a livello di ratio, la responsabilità di cui all'art. 36*».

Questo è quanto potrebbe accadere nell'ipotesi in cui una parte dell'attivo della liquidazione, idealmente accantonata per far fronte al pagamento dei debiti di imposta per il quale risulta sufficiente, viene meno per fatti imprevedibili anche usando la richiesta diligenza⁷⁰, e ciò accada successivamente al pagamento di crediti di ordine inferiore realizzati con altra parte dell'attivo. In questo caso, infatti, non può addebitarsi nulla alla condotta del liquidatore, il quale, pur avendo eseguito temporalmente per prima i pagamenti di crediti di ordine inferiore rispetto a quelli tributari, aveva avuto l'accorta diligenza di accertare l'esistenza di altra parte di attivo necessaria e sufficiente per soddisfare questi ultimi, per cui, venuta meno questa per fatti a lui non imputabili, è impossibilitato ad eseguire i programmati pagamenti dei crediti di imposta⁷¹.

3. *La responsabilità degli amministratori ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi*

L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 disciplina anche la responsabilità degli amministratori delle società, prevedendo due fattispecie:

- a) sotto il comma 2, per effetto del quale «*La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori*»;
- b) sotto il comma 4, secondo cui «*Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili*».

⁷⁰ Si pensi ad una somma di denaro depositata presso un istituto di credito non più riscuotibile a seguito del fallimento dell'istituto.

⁷¹ Un altro caso in cui non ricorre la responsabilità del liquidatore per impossibilità a lui non imputabile può essere dato dall'ipotesi di assenza di un attivo sufficiente a permettere il pagamento dei crediti tributari, sorti dopo il pagamento dei crediti di ordine inferiore, la cui esistenza non era dapprima prevedibile nemmeno usando l'ordinaria diligenza. Non rappresenta, invece, un caso di impossibilità non imputabile al liquidatore il fatto del terzo, come, ad esempio, l'amministratore che abbia occultato attività sociali attraverso artifici contabili. In tale evenienza, si realizza, infatti, una fattispecie diversa che consente l'operatività della responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 4, piuttosto che trattarsi di un fatto di terzi idoneo ad esonerare la responsabilità del liquidatore, che, come si vedrà a breve, può coesistere con questa.

Le responsabilità ivi descritte, sottendono o sono riconducibili in modo diretto a condotte afferenti un'attività di liquidazione, non propria dell'organo amministrativo e pertanto da esso svolta in modo non «fisiologico»; certo è che esse non sono conseguenza della violazione di obblighi propri dell'ufficio dell'amministratore di società.

Con ciò si vuol dire che l'amministratore viene in rilievo non tanto per la sua funzione di organo di gestione ma in quanto «liquidatore di fatto».

La fattispecie «tipo», che genera la responsabilità dell'amministratore, è sempre quella del liquidatore, disciplinata dal comma 1, da cui essa funzionalmente deriva. Questo collegamento funzionale sarà chiaro più in avanti.

Per il momento è sufficiente porre in evidenza come la responsabilità dell'amministratore operi in ipotesi di insolvenza di un debito di imposta, conseguente all'utilizzo indebito dell'attivo societario, ed al realizzarsi delle seguenti condizioni, alternative tra loro:

- a) sorte le cause per mettere in liquidazione la società, l'amministratore non vi provvede, sciogliendola direttamente, previa realizzazione di una (supposta e) preventiva «liquidazione di fatto» (comma 2);
- b1) la società viene messa formalmente in liquidazione e nei due periodi di imposta precedenti l'amministratore pone in essere operazioni di liquidazione, assimilabili ad una «liquidazione di fatto parziale» (comma 4, prima parte),
- b2) la società viene messa formalmente in liquidazione e nei due periodi di imposta precedenti l'amministratore occulta attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili (comma 4, seconda parte).

Le responsabilità dell'amministratore, nelle diverse ipotesi, sono riconducibili tutte e sempre ad un fenomeno di liquidazione della società, motivo per il quale risulta già comprensibile l'«apparentamento» alla responsabilità del liquidatore operato dal legislatore per effetto del richiamo contenuto nelle citate disposizioni al comma 1 (relativo appunto alla responsabilità del liquidatore) ed alla quale esse sono funzionalmente collegate.

Prima di passare alla trattazione delle singole responsabilità dell'amministratore, si può affermare, in linea di principio, che l'amministratore è responsabile ai sensi dell'art. 36, commi 2 e 4, perché ha svolto funzioni

(liquidatorie) che non appartengono al suo ufficio ed in conseguenza di ciò ha lasciato insoluti debiti di imposta, dei quali è chiamato a rispondere in proprio.

3.1. *La responsabilità degli amministratori ex art. 36, comma 2, D.P.R. n. 602/1973*

L'art. 36, comma 2, sancisce che: «*La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori*».

La norma è diretta ad evitare che l'amministratore, venendo meno al dovere di convocare l'assemblea per la nomina del liquidatore nell'atto stesso in cui rilevi una causa di scioglimento (art. 2487, comma 1, c.c.), compia una «liquidazione di fatto», seguita direttamente dallo scioglimento e dalla cancellazione della società, con sacrificio dei crediti tributari rimasti insoddisfatti⁷².

La *ratio* della norma è di carattere antielusivo, in quanto mira a colmare una lacuna che consentirebbe, con la mancata nomina del liquidatore, di aggirare agevolmente la responsabilità di questi⁷³.

Non dar luogo ad una liquidazione formale della società, procedendo ad una «liquidazione di fatto», impedirebbe l'operatività della responsabilità del liquidatore disciplinata dal comma 1.

Se non fosse stata introdotta la norma in commento, per aggirare la responsabilità del liquidatore sarebbe stato sufficiente evitare una liquidazione formale per farne eseguire una «di fatto» dall'amministratore.

La norma in esame sottende, quale suo presupposto logico, che l'amministratore abbia svolto una «liquidazione di fatto», anche se non la enuncia. Ciò in quanto è fisiologico ritenere che sia stata eseguita una liquidazione di fatto ad opera dell'amministratore tra il momento iniziale, in cui si è verificata la causa di

⁷² Si ricorda che la procedura di liquidazione cui fa riferimento l'art. 36 è la liquidazione volontaria. Pertanto, il comma 2 dell'art. 36 ha lo scopo di evitare che gli amministratori pongano in essere una «liquidazione di fatto», senza passare attraverso l'accertamento di una causa di scioglimento ed i conseguenti adempimenti di cui al terzo comma dell'art. 2484 c.c., pervenendo così allo scioglimento ed alla cancellazione della società dal registro delle imprese, lasciando in tal maniera insoddisfatti i crediti tributari.

⁷³ G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., pp. 224-225.

scioglimento della società, e quello finale, in cui ha provveduto direttamente al suo scioglimento⁷⁴.

Una conferma ulteriore della ricostruzione proposta la si ricava dalla seguente considerazione: affinché operi la responsabilità dell'amministratore regolamentata dal comma 2 non è sufficiente il solo omesso avvio della procedura di liquidazione formale della società, essendo necessario che risultino realizzati i presupposti di fatto che fanno scattare la responsabilità del liquidatore di cui al comma 1.

Da ciò scaturisce quel rapporto di derivazione funzionale della fattispecie del comma 2 rispetto a quella del comma 1, vale a dire della disciplina della responsabilità dell'amministratore rispetto a quella del liquidatore.

L'amministratore-liquidatore di fatto è responsabile, in luogo del liquidatore che sarebbe dovuto essere stato nominato, per il mancato pagamento delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti, se non prova di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione dei beni ai soci o associati ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

Il fatto sostanziale da cui ha origine la responsabilità dell'amministratore per effetto del comma 2 dell'art. 36 è lo stesso che avrebbe dato luogo, ai sensi del comma 1, alla responsabilità del liquidatore, se questi fosse stato nominato. Per la realizzazione della fattispecie costitutiva della responsabilità degli amministratori è necessario, però, che in aggiunta ad esso si verifichi l'ulteriore elemento della mancata messa in liquidazione della società conseguente al verificarsi di una causa di scioglimento che la impone⁷⁵.

La responsabilità degli amministratori, disciplinata dal comma 2 dell'art. 36, al pari di quella dei liquidatori, sorge esclusivamente quale conseguenza di una condotta non doverosa dell'agente.

Le due fattispecie si differenziano, nel senso che quella dell'amministratore-liquidatore di fatto include sempre quella del liquidatore e prevede un *quid pluris*.

⁷⁴ Salvo a voler ipotizzare il caso di scuola di società senza attivo e passivo da liquidare, tra l'altro nel caso che si prospetta da escludere in considerazione dell'esistenza di una passività certa, quale il debito di imposta insoluto.

⁷⁵ M. SERI, *Responsabilità del liquidatore nel pagamento delle imposte*, in *Le soc.*, 1989, p. 999 ss., il quale afferma che in mancanza di una delle cause di scioglimento della società previste dall'art. 2484 c.c. il patrimonio sociale rimane sottoposto al vincolo contrattuale, che lo destina all'esercizio dell'impresa.

La condotta dell'amministratore, che viene in rilievo ai fini del comma 2, può essere, allora, distinta in due fasi: una prima fase, di carattere propedeutico, per aver egli omesso di provvedere alla messa in liquidazione della società pur essendone obbligato, ed una seconda fase, consistente nella realizzazione di una liquidazione di fatto, ove l'amministratore replica la condotta del liquidatore di diritto, per aver pagato crediti di ordine inferiore a quelli tributari o aver assegnato beni ai soci senza aver prima soddisfatto i crediti tributari. Egli risponde delle imposte dovute dalla società per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti nei limiti dell'importo dei crediti tributari che avrebbero trovato soddisfazione in sede di graduazione dei crediti ove l'amministratore-liquidatore di fatto avesse tenuto condotte doverose.

In relazione all'onere della prova è da ritenere che anche per le responsabilità degli amministratori, tanto quella in esame del comma 2, quanto quella ancora da analizzare del comma 4, operi la presunzione legale introdotta nel comma 1 per effetto dell'art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014. Ciò in quanto, sia il comma 2 che il comma 4, fanno rimando alla disposizione del comma 1, così recependone il contenuto, non solo per quanto concerne l'identificazione degli elementi che costituiscono la loro fattispecie, che includono quelli relativi alla responsabilità del liquidatore, ma anche per quel che riguarda le regole inerenti il profilo probatorio.

I richiami operati dal comma 2⁷⁶ e dal comma 4⁷⁷ alla disciplina sulla responsabilità del liquidatore di cui al comma 1 vanno interpretati come di recepimento integrale di questa disciplina, di modo che quei precetti risultano completati, a livello di fattispecie, dagli elementi ivi presenti sul piano sostanziale e così pure anche in ordine alle regole riferite al riparto dell'onere della prova. Ricordando quanto già verificato in occasione dell'analisi della disciplina sulla responsabilità del liquidatore, si ha che, per effetto di quella presunzione legale, si ritiene, fino a prova contraria, che l'attivo sociale sia stato utilizzato per pagare crediti di ordine inferiore a quelli tributari e/o per assegnare beni ai soci, atteso che deve essere colui che ha agito (liquidatore ed ora per il caso che interessa

⁷⁶ Art. 36, comma 2, recita così «*La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori...*».

⁷⁷ Art. 36, comma 4, secondo cui «*Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese dagli amministratori...*».

l'amministratore) a provare il contrario. Conseguenzialmente, anche l'ammontare dell' *«importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti»*, a cui risulta commisurata la responsabilità dell'amministratore, per effetto del rimando operato al comma 1, risulta influenzato dalla presunzione legale di nuova introduzione. Per evitare una vanificazione dell'intento perseguito dal legislatore con la previsione di tale presunzione⁷⁸, va escluso, come già riferito, che questo onere di quantificazione permanga a carico dell'Amministrazione finanziaria. Si ha, allora, quale conseguenza dell'operatività di tale presunzione, che la responsabilità dell'amministratore, sia ex comma 2 che comma 4, come quella già esaminata del liquidatore, è pari all'intero debito di imposta rimasto insoluto, perché è rimesso esclusivamente alla prova contraria a cura di costoro dimostrare che la loro responsabilità non esiste e/o va commisurata ad un importo inferiore rispetto a quello (massimo) presunto dal Fisco.

Le differenze tra i due modelli di responsabilità, quella del liquidatore ai sensi del comma 1 e quella dell'amministratore ai sensi del comma 2, attengono:

- a) alla individuazione degli elementi della fattispecie costitutiva della responsabilità dell'amministratore, prevedendosi in questo caso, oltre agli elementi propri di quella relativa al liquidatore, anche la mancata messa in liquidazione della società al realizzarsi di una delle cause di scioglimento;
- b) al conseguente profilo probatorio, dovendo l'Amministrazione finanziaria dimostrare per la responsabilità dell'amministratore, oltre l'esistenza di un debito tributario in capo alla società e la presenza di attivo nella liquidazione, che si sia realizzata una delle cause di scioglimento che impongono all'amministratore di convocare l'assemblea dei soci per disporre la messa in liquidazione della società.

In conclusione, si può affermare che la responsabilità dell'amministratore regolata dal comma 2 è alternativa a quella del liquidatore disciplinata dal comma 1, perché essa in tanto opera in quanto non vi sia stata una liquidazione formale della società.

⁷⁸ La vanificazione sarebbe conseguenza del fatto che per provvedere a quella quantificazione l'Amministrazione finanziaria dovrebbe operare, come era in precedenza, procedendo ad una riclassificazione dei crediti e dunque alla ricostruzione di quella che sarebbe dovuta essere stata la regolare fase liquidatoria in un corretto agire.

Il collegamento tra le due fattispecie, in prima approssimazione definito di derivazione funzionale, può essere ora correttamente definito, sulla base dell'affermata alternatività che sussiste tra esse, di semplice tecnica di rimando per l'integrazione della relativa disciplina, e, precisamente, della responsabilità dell'amministratore rispetto a quella del liquidatore. Altrimenti detto, il legislatore dell'art. 36, nel configurare la fattispecie costituiva della responsabilità dell'amministratore regolata al comma 2, piuttosto che ripetere gli elementi comuni alla fattispecie della responsabilità del liquidatore, come anche avrebbe potuto fare, vi ha fatto semplicemente rimando⁷⁹.

A conclusione dell'esame di questo tipo di responsabilità, va osservato che l'amministratore della società considerato responsabile è quello in carica all'atto dello scioglimento della società.

Al riguardo opera una presunzione legale di tipo assoluto, per cui, in caso di successione di più amministratori, si presume che quello in carica al momento in cui la causa di scioglimento della società ha effetto ai sensi del comma 3 dell'art. 2484 c.c. sia responsabile della mancata messa in liquidazione formale della società e della conseguente «liquidazione di fatto».

Ciò comporta, da un lato, che l'Amministrazione finanziaria in relazione al suo *onus probandi* può limitarsi a provare soltanto il realizzarsi della causa di scioglimento della società, non essendo necessario che essa accerti con precisione anche il periodo temporale in cui questa si sia manifestata allo scopo di individuare l'amministratore all'epoca in carica, e, dall'altro, che la presunzione assoluta così introdotta potrebbe prestarsi all'attuazione di una elusione della disciplina in commento. L'amministratore, infatti, dopo aver omesso di porre in liquidazione la società ed aver realizzato la liquidazione di fatto, potrebbe dimettersi, costringendo l'assemblea alla nomina di altro amministratore, il quale, eventualmente nulla

⁷⁹ La norma in commento piuttosto che operare il rimando contenuto nella prima parte secondo cui «*La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori....*» sarebbe potuta essere stata formulata in modo completo, replicando in tal modo quella del primo comma e sostituendo alla figura dei liquidatori quella degli amministratori. Essa avrebbe potuto avere questo contenuto : «*Gli amministratori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente, che non abbiano provveduto alla nomina dei liquidatori e che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, da loro eseguita in via di fatto, le imposte dovute.....rispondono in proprio....*».

tenente, sarebbe l'unico responsabile verso il Fisco, perché egli soltanto provvede all'adempimento «costitutivo» della causa di scioglimento della società⁸⁰.

Si intende dire che l'amministratore in carica quando lo scioglimento della società ha effetto, individuato come l'unico responsabile ai sensi del comma 2 dell'art. 36, potrebbe non coincidere con colui che, essendosi verificata la causa di scioglimento, avrebbe dovuto già in precedenza mettere in liquidazione la società ed invece non lo fa fatto, dando luogo ad una liquidazione di fatto che ha determinato l'insolvenza del debito di imposta e che pertanto è l'effettivo responsabile.

Il legislatore meglio avrebbe fatto se avesse individuato il responsabile nell'amministratore in carica *«all'atto del verificarsi della causa di scioglimento della società»*, piuttosto che nell'amministratore in carica *«all'atto dello scioglimento della società»*. Si può ipotizzare - si ripete - che l'amministratore in carica *«all'atto dello scioglimento della società»* sia nulla tenente e che sia lui, e non l'amministratore che lo ha preceduto, a realizzare il requisito «formale», cui è condizionata la responsabilità regolamentata dal comma 2, dell'adempimento costitutivo dello scioglimento senza porre in liquidazione la società: in tale evenienza egli risulterebbe l'unico soggetto responsabile ai sensi dell'art. 36.

In definitiva, la norma, come concepita, consente uno «scollamento» tra il responsabile «di fatto» e quello «formale», facendo rischiare all'Amministrazione finanziaria di non riuscire a colpire colui, casomai unico soggetto solvibile, che ha determinato concretamente la causa dell'insolvenza del debito di imposta. Ciò potrebbe finire per vanificare l'intento antielusivo, che è alla base di tale disposizione, nel caso che il soggetto formalmente responsabile risulti non solvibile.

Nell'ipotesi dell'amministratore che «formalmente» realizza la fattispecie del comma 2, solo perché - si ripete - egli provvede all'adempimento costitutivo dello scioglimento, non potrebbe essere invocata nemmeno la diversa responsabilità disciplinata dal comma 4, ancora da esaminare, perché essa, lo si anticipa, presuppone la messa in liquidazione della società, quivi assente. Ne consegue che, a fronte dell'amministratore formalmente ed unico responsabile ai sensi del comma 2,

⁸⁰ Individuato ai sensi del comma 3 dell'art. 2484 c.c. per le ipotesi previste dai numeri 1), 2), 3), 4) e 5) del primo comma del medesimo articolo con l'iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese della dichiarazione dell'accertamento da parte dell'amministratore della causa di scioglimento, mentre nell'ipotesi prevista dal numero 6) del medesimo comma con l'iscrizione sempre presso l'ufficio del registro delle imprese della delibera societaria di messa in liquidazione volontaria.

in caso di sua insolvenza, il credito dell'Amministrazione finanziaria rimane privo di tutela effettiva, almeno ai sensi dell'art. 36⁸¹.

Considerando poi l'ipotesi diversa della nomina successiva di un amministratore solvibile, che succede a colui che ha omesso la liquidazione societaria e che ha operato la liquidazione di fatto, determinando la causa dell'insolvenza del debito di imposta, e ponendosi nell'ottica di una sua tutela, vi è da osservare quanto segue. Questi si trova al cospetto di una situazione già compiuta ad opera di terzi, della quale è chiamato a rispondere sempre che, constatata la (già avvenuta) realizzazione della causa di scioglimento della società, anch'egli, al pari dell'amministratore cui è succeduto, non proceda alla messa in liquidazione della società. La sua responsabilità trova la fonte in questo specifico inadempimento ad esso esclusivamente imputabile: non aver messo la società in liquidazione per quanto avesse avuto modo di accertare la realizzazione di una causa di scioglimento, per quanto già decorsa.

Detto in termini positivi, l'amministratore che succede ad altro amministratore, il quale sarebbe di fatto quello responsabile⁸² ma non lo è formalmente per non aver eseguito l'adempimento costitutivo dello scioglimento della società, può evitare la propria responsabilità ai sensi del comma 2 se provvede alla liquidazione formale della società⁸³. In tale ipotesi, opererà la responsabilità del liquidatore ai sensi del comma 1 e/o quella dell'amministratore, ai sensi del comma 4, che - lo si anticipa - si realizza quando l'amministratore, nei due anni precedenti alla messa in liquidazione, ha compiuto, come nel caso che qui si prospetta⁸⁴, operazioni di liquidazione.

⁸¹ L'Amministrazione finanziaria potrebbe comunque sempre esercitare verso l'amministratore che ha operato la liquidazione di fatto, distraendo le attività della società e lasciando insoluto il credito di imposta, un'azione di responsabilità civile ai sensi dell'art. 2394 c.c.

⁸² Perché ha posto in essere la liquidazione di fatto e non ha messo in liquidazione la società al verificarsi di una causa di scioglimento, con ciò determinando l'insolvenza del debito di imposta.

⁸³ È solo il combinato verificarsi delle due condizioni (causa di scioglimento della società e sua mancata messa in liquidazione) che dà luogo alla responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 2.

⁸⁴ Salvo a verificare la ricorrenza del requisito temporale dei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione.

3.2. *La responsabilità degli amministratori ex art. 36, comma 4, D.P.R. n. 602/1973*

L'art. 36, comma 4, D.P.R. n. 602/1973 sancisce che *«Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili»*.

La norma prevede un'ulteriore forma di responsabilità per gli amministratori rispetto a quella del secondo comma, estendendo, così, il raggio di tutela del credito tributario.

Circa le interrelazioni che si instaurano tra la responsabilità in esame e quella dell'amministratore disciplinata dal comma 2⁸⁵, sia consentito anticipare, rispetto alle conclusioni cui porterà l'indagine in corso, che quella qui considerata è una responsabilità tutt'al più «aggiuntiva», ma mai «alternativa» a quella del liquidatore regolamentata dal comma 1, come, invece, avviene nell'ipotesi della responsabilità dell'amministratore disciplinata dal comma 2. Ciò lo si ricava già dall'espressione letterale utilizzata dal legislatore, secondo cui *«Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori...»*, ma soprattutto emergerà in modo più chiaro quando, analizzata la fattispecie che genera questo tipo di responsabilità, si riscontrerà che essa è diversa nella struttura, per quanto gli effetti che produce siano identici.

L'introduzione della norma in commento ad opera del legislatore del D.P.R. n. 602/1973 ha posto fine a quelle critiche che si muovevano, sotto la previgente normativa⁸⁶, in dottrina⁸⁷, ove ci si chiedeva cosa succedeva nel caso in cui la società

⁸⁵ Andrà chiarito se le responsabilità degli amministratori ex art. 36, commi 2 e 4 D.P.R. n. 602/1973 rappresentino diverse manifestazioni di un'unica fattispecie o invece sono due fattispecie distinte.

⁸⁶ In precedenza sotto l'art. 265 T.U. n. 645/1958 era disciplinata solo la responsabilità degli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente nel caso di mancata nomina dei liquidatori. L'art. 265 T.U. n. 645/1958 recitava così: *«i liquidatori dei soggetti tassabili in base al bilancio, che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quello anteriore, rispondono in proprio del pagamento delle imposte stesse. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente, se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori»*.

⁸⁷ G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., pp. 225-226, il

veniva posta in liquidazione ma mancavano le attività, perché liquidate dagli amministratori e distribuite ai soci prima dello scioglimento, di modo che ai liquidatori non restava altro compito che quello di chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.

Il caso che viene in rilievo è quello dell'amministratore che opera una liquidazione di fatto, a cui fa seguire una liquidazione formale della società, in ciò differenziandosi dalla fattispecie di cui al comma 2.

Rappresentato in termini diversi, si può dire che si succedono due fasi: una prima fase, circoscritta temporalmente ai due anni precedenti la messa in liquidazione, in cui l'amministratore, agendo in luogo e come «liquidatore di fatto», pone in essere operazioni di liquidazione e/o occulta attività sociali con la finalità, non dichiarata ma sottesa dalla norma, di depauperare l'attivo; una seconda fase, di liquidazione formale della società, nella quale si conclama ufficialmente la situazione di insufficienza dell'attivo per soddisfare i creditori sociali, che trova la sua causa, esclusiva o concorrente, nella precedente fase, e che pur tuttavia potrebbe non essere idonea a far scattare la responsabilità del liquidatore, come si dirà di qui a breve.

La norma è diretta ad evitare una situazione in cui l'amministratore, omessa la rilevazione della causa di scioglimento, provvede ad una liquidazione di fatto del patrimonio sociale per poi aprire la liquidazione formale allo scopo di conseguirne la cancellazione dal registro delle imprese senza pagare i debiti tributari della società, eludendo così ogni forma di responsabilità.

quale si domandava, sotto la previgente normativa ove mancava la previsione di una simile responsabilità degli amministratori, «cosa accadesse nel caso in cui la società venisse posta in liquidazione da una regolare delibera assembleare ma mancassero le attività (perché liquidate dagli amministratori e distribuite ai soci prima dello scioglimento) di modo che ai liquidatori nominati dall'assemblea altro compito non resterebbe che quello di redigere un bilancio negativo di pura forma e di chiedere la cancellazione della società?». L'Autore risolveva il problema ritenendo che «l'art. 265, allorché fa riferimento ai liquidatori, intende per tali coloro che in effetti compiono le singole operazioni di liberazione del patrimonio dalla soggezione al vincolo sociale con susseguente pagamento dei debiti ed assegnazione del residuo ai soci, se tali operazioni sono compiute interamente dagli amministratori prima dell'apertura della liquidazione, liquidatori sono gli amministratori... Diversamente argomentando, la fase della liquidazione in senso meramente formale verrebbe utilizzata come comodo paravento per eludere la responsabilità che, in base all'art. 265, incombe su chi, nell'effettuare la liquidazione del patrimonio sociale, non si darà cura di estinguere i debiti fiscali in capo alla società. In sostanza le norme sulla liquidazione, che nell'intento del legislatore costituiscono una garanzia imposta anche a favore dei creditori sociali, verrebbero impiegate proprio allo scopo di danneggiare i creditori stessi». Vedi anche N. DOLFIN, *Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, cit., p. 267; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 70 ss.

Nei suoi riguardi, infatti, non opererebbe né la responsabilità prevista dal comma 1, perché egli formalmente non è il liquidatore della società, né quella del comma 2, perché qui l'amministratore è responsabile (anche) in conseguenza del fatto che la società, pur ricorrendone le cause, non è stata messa formalmente in liquidazione, mentre nel caso prospettato esiste una regolare liquidazione.

In altre parole, ciò che si vuole evitare è che la liquidazione in senso formale venga utilizzata come «*comodo paravento*»⁸⁸ per eludere la responsabilità del liquidatore, atteso che questi legittimamente può andarne esente, causa la mancanza di attivo nella liquidazione, evidentemente sottratto e distratto in precedenza per effetto della liquidazione di fatto e/o del suo occultamento, operati dall'amministratore.

In tale evenienza ed in assenza della disposizione in esame, il liquidatore formale della società non sarebbe risultato responsabile, perché nella liquidazione della società non vi è (sufficiente) attivo sociale, e nemmeno sarebbe potuto essere stato chiamato a risponderne l'amministratore che ha operato come liquidatore di fatto, perché la responsabilità del comma 1 è prevista solo nei confronti del liquidatore formalmente nominato.

È chiaro, dunque, che anche questa (diversa) disciplina sulla responsabilità dell'amministratore ha una *ratio* tipicamente antielusiva.

Il legislatore dell'art. 36, in realtà, nel prevedere la tutela del credito erariale per le ipotesi in cui questo rimanga insoluto a seguito della liquidazione della società si è preoccupato di disciplinare tutte le possibili modalità, anche non fisiologiche, attraverso cui essa può aver luogo.

La fattispecie al verificarsi della quale opera la responsabilità dell'amministratore ai sensi del quarto comma dell'art. 36 è sempre di tipo complesso ed a formazione successiva: i suoi requisiti, soggettivo, oggettivo e temporale sono appresso schematicamente individuati:

- a) l'amministratore (requisito soggettivo)
- b) deve aver compiuto negli ultimi due periodi di imposta (requisito temporale)

⁸⁸ Espressione utilizzata da G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., p. 226.

- c) precedenti alla messa in liquidazione (completamento del requisito temporale con l'individuazione del *dies a quo* ed al tempo stesso individuazione del requisito oggettivo rappresentato dalla operazione della messa in liquidazione della società, data per realizzata)
- d) operazioni di liquidazione (requisito oggettivo), oppure
- e) operazioni di occultamento di attività sociali anche mediante omissione nelle scritture contabili (requisito oggettivo)
- f) con la conseguenza che, a seguito delle condotte sub d) ed e) e per effetto della violazione dei precetti contenuti nel primo comma sulla disciplina della responsabilità del liquidatore (requisito oggettivo), a cui si fa rimando⁸⁹, è rimasto un debito di imposta insoluto (requisito oggettivo).

L'amministratore, dunque, deve porre in essere determinate condotte - quelle sub d), e) ed f) - alle quali devono far seguito altri accadimenti, non necessariamente a lui imputabili, quali quello sub c), consistente nella messa in liquidazione della società (che funge anche da termine di decorrenza del periodo temporale di riferimento⁹⁰ e che in linea di principio può essere realizzato anche da altro amministratore⁹¹) e lo svolgimento della liquidazione della società ad opera del liquidatore di diritto, al cui esito rimane insoluto un debito tributario.

Al pari di quanto già verificato per la responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 2, anche la fattispecie costitutiva del comma 4 si caratterizza per includere elementi propri della responsabilità del liquidatore, per effetto del rimando alla stessa operato, a cui si aggiungono ulteriori elementi espressamente descritti nel comma in esame, quelli sopra indicati sub d) ed e). E così anche la messa in liquidazione e la presenza di debiti di imposta insoluti al termine della liquidazione della società costituiscono elementi costitutivi della fattispecie, in mancanza dei quali, la stessa non si realizza e la responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 4 non viene ad esistenza.

⁸⁹ Il comma 4 dell'art. 36 in commento così esordisce «Le responsabilità previste dai commi precedenti [ndr: tra cui il comma 1] sono estese agli amministratori...».

⁹⁰ Il comma 4 dell'art. 36 recita: «nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione».

⁹¹ Ben potendo verificarsi che le operazioni di liquidazioni e/o l'occultamento di attività sociali siano state poste in essere da un amministratore poi dimessosi, mentre il successivo amministratore ha disposto la messa in liquidazione della società senza compiere alcune di quelle operazioni.

Risulta indifferente, invece, verificare se a seguito della liquidazione formale ricorra o meno la responsabilità del liquidatore ai sensi del comma 1, che, in linea di principio, può coesistere con quella dell'amministratore prevista dal quarto comma, riguardando altro soggetto ed altro momento. Può accadere così che, a seguito delle attività poste in essere dall'amministratore e considerate rilevanti ai fini della norma in esame, nella liquidazione della società non residui alcun attivo, oppure che il liquidatore utilizzi tutto l'attivo della liquidazione per pagare solo una parte dei crediti tributari, restando un'altra parte di essi insoluti perché lo stesso risulta insufficiente per soddisfarli integralmente: in entrambi i casi il liquidatore non è responsabile ai sensi del comma 1 per carenza di (sufficiente) attivo nella liquidazione e pur tuttavia opererà la responsabilità ex comma 4 dell'amministratore.

Diversamente, al verificarsi dei relativi presupposti, opera tanto la responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 4, quanto quella del liquidatore. Nonostante le operazioni poste in essere dall'amministratore che rilevano ai sensi della disposizione in commento perché ne determinano la sua responsabilità, può accadere, infatti, che nella liquidazione della società formalmente aperta residui comunque un attivo ed il liquidatore, contravvenendo ai propri doveri, lasci insoluti i debiti di imposta, che avrebbe potuto e dovuto soddisfare con quell'attivo, divenendo così anch'egli responsabile per un fatto proprio, autonomo e distinto rispetto alla condotta dell'amministratore, alla cui responsabilità la sua si aggiunge.

Il rapporto che si configura tra i due tipi di responsabilità, quella del liquidatore e quella dell'amministratore ai sensi del comma 4, è di assoluta indipendenza. Questa convinzione la si ricava dalla circostanza che il legislatore ha configurato la responsabilità dell'amministratore «modellandola» su quella del liquidatore, ma rendendola del tutto indipendente rispetto ad essa. Ciò lo si desume da quanto fin qui rappresentato, oltre che agevolmente sulla base dell'espressione letterale utilizzata, secondo cui «*Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori...*».

La citazione di questa parte della norma è utile per andare avanti nell'indagine ed individuare e circoscrivere il rimando operato con il primo periodo, per effetto del quale «*Le responsabilità previste dai commi precedenti*» sono estese agli amministratori.

Il richiamo così effettuato ha la finalità di individuare la disciplina applicabile in tema di responsabilità degli amministratori che hanno realizzato le condotte ivi previste. Ebbene, gli effetti cui va incontro l'amministratore responsabile sono quelli propri della fattispecie che genera la responsabilità del liquidatore di cui al comma 1, dovendosi escludere, nonostante l'utilizzo di un'espressione al plurale, qualsiasi possibile rimando alle ulteriori fattispecie dei commi 2 e 3, perché risultano differenti e perciò inconciliabili: (i) nel caso della responsabilità dell'amministratore ex comma 2, infatti, manca la fase della liquidazione formale, elemento invece presente nel comma 4 e costitutivo della relativa responsabilità; (ii) quanto alla responsabilità dei soci, si tratta, come si avrà modo di verificare più in avanti, di una responsabilità la cui natura è profondamente diversa da quella degli amministratori, perché questi rispondono per un fatto proprio, mentre i soci sono chiamati a rispondere per un fatto altrui ed in conseguenza di un indebito arricchimento.

Il legislatore, dunque, ha previsto che la responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 4 sia commisurata a quella del liquidatore, per cui egli risponde in proprio delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti, limitatamente all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti, in fase di liquidazione formale, ove non fossero state poste in essere le operazioni di liquidazione e/o di occultamento delle attività sociali.

Tra le responsabilità dei liquidatori e degli amministratori ex comma 2 e 4 non esistono differenze, perché tutti sono chiamati a rispondere dello stesso ammontare⁹², e se o meno in via solidale tra loro lo si dirà fra poco.

Le condotte assunte dall'amministratore che possono generare la sua responsabilità ai sensi del comma 4 consistono nella realizzazione di operazioni di liquidazione o di occultamento di attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili, eseguite nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione.

La limitazione temporale agli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione è applicabile ad entrambe le condotte, per quanto tale

⁹² È, invece, diversa - si ripete - la fattispecie costitutiva della loro responsabilità.

riferimento sembrerebbe posto letteralmente in relazione solo alla prima di esse, ovvero al compimento di operazioni di liquidazione⁹³.

L'agire dell'amministratore assume rilevanza se ed in quanto all'esito della liquidazione rimanga insoddisfatto un credito tributario relativo al periodo della liquidazione o a quelli precedenti.

Occorre chiarire cosa si intenda per «operazioni di liquidazione» e per «occultamento di attività sociali».

Per operazioni di liquidazione⁹⁴ si intendono, comunemente, le operazioni di liberazione del patrimonio sociale dalla soggezione al vincolo sociale con susseguente pagamento dei debiti ed assegnazione del residuo ai soci. Le operazioni di liquidazione⁹⁵ sono atti e negozi diretti al realizzo in denaro, degli elementi patrimoniali dell'attività d'impresa, come, ad esempio, la vendita di beni a terzi o la cessione di crediti, oppure sul lato del passivo il pagamento di debiti dell'azienda, il cui fine è quello di creare un attivo depurato di passività, e di restituire ai soci, sempre che vi sia un residuo, il capitale investito⁹⁶.

Nella qualificazione di un'operazione come liquidatoria occorre fare riferimento al criterio della normalità, secondo il quale non possono ritenersi operazioni di liquidazione quelle attività che fanno parte dell'ordinaria gestione dell'impresa⁹⁷. Affinché ricorra la responsabilità degli amministratori in esame, non

⁹³ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 79-82.

⁹⁴ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 72-74; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 75-79.

⁹⁵ La liquidazione consiste nella fase terminale dell'esecuzione del contratto di società, che si sostanzia nella «estinzione delle passività, ripartizione dell'eventuale residuo ai soci»; in tal senso F. GALGANO, *Il nuovo diritto societario*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. GALGANO, Padova, 2003, p. 403 ed anche G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. 2, *Diritto delle società*, Torino, 2000, p. 493. «L'attività di liquidazione consta essenzialmente di due momenti: la realizzazione dell'attivo ed il pagamento dei debiti; la ripartizione del residuo ai soci. Questa seconda fase è compito essenziale dei liquidatori ...»; in tal senso vedi F. DI SABATO, *Diritto delle società*, Milano, 2011, p. 591.

⁹⁶ Non possono essere considerate operazioni di liquidazione le operazioni di ristrutturazione del debito compiute in base all'art. 182-bis della legge fall., le cessioni intermedie che ricorrono nelle operazioni di ristrutturazione del gruppo di società o di rami di azienda rappresentati da partecipazioni societarie, quando sono dirette al raggiungimento di finalità diverse dal realizzo del controvalore e dal suo conseguente trasferimento ai soci. Sulla cessione d'azienda o ramo d'azienda vedi M.P. NASTRI, *Profili fiscali della cessione d'azienda alla luce dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Gazz. for.*, 2008, p. 119 ss.; ID., *La cessione di azienda: questioni aperte, (studio n. 81/2009/T) della Commissione studi tributari del Consiglio nazionale del notariato*, in *Studi e materiali*, 3, 2010.

⁹⁷ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 77-78.

è sufficiente allora che la società abbia ceduto tutto o parte del proprio patrimonio sociale, ma è necessario che a ciò abbia fatto seguito il pagamento delle passività con i proventi ricavati e che il residuo netto attivo sia stato distribuito ai soci.

In definitiva, per operazioni di liquidazione, ai sensi del quarto comma dell'art. 36, si intendono tutte quelle attività caratterizzate dalla finalità di convertire in danaro il patrimonio sociale, allo scopo di regolare i rapporti pendenti e destinare il netto a favore dei soci, in conto restituzione del capitale da loro investito. Non possono, invece, qualificarsi operazioni di liquidazione le attività che rientrano nella normale gestione dell'impresa.

L'ulteriore condotta che dà luogo alla responsabilità degli amministratori è l'occultamento di attività sociali, che può avvenire o meno mediante l'omissione nelle scritture contabili⁹⁸. Nel primo caso, l'occultamento di attività sociali mediante l'omissione nelle scritture contabili consiste nell'utilizzo di artifici contabili, quali le sottovalutazioni dell'attivo o le esposizioni di passività inesistenti, tali da conferire al patrimonio sociale una consistenza inferiore al reale. Nel secondo caso, l'occultamento delle attività sociali si concretizza in una sottrazione materiale di beni alla società; per ambedue le modalità, esso è ritenuto lesivo delle ragioni creditorie erariali ogni volta che abbia impedito o limitato la riscossione coattiva dei debiti tributari, indipendentemente dalla destinazione di tali beni.

Entrambi i tipi di occultamento assumono rilevanza non in quanto fine a sé stessi, ma a condizione che segua la liquidazione della società, al cui esito rimanga insoddisfatto un credito tributario relativo al periodo della liquidazione o a quelli precedenti. Con il che si svela la natura, per la quale questa condotta (l'occultamento di attività sociali) assume rilevanza ai fini della responsabilità sancita dal comma 4, che risulta, poi, comune all'altra condotta considerata dalla disciplina in esame (le operazioni di liquidazione). Essa è rappresentata dalla idoneità che questi comportamenti hanno nel violare il principio di destinazione del patrimonio sociale, il quale, durante la vita sociale, deve essere utilizzato dall'amministratore esclusivamente per il perseguimento dell'oggetto sociale, mentre in occasione della liquidazione (formale o sostanziale) della società deve essere destinato a soddisfare

⁹⁸ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 79-84; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 75-77.

prioritariamente tutte le obbligazioni assunte, nel rispetto dell'ordine dettato dalle ragioni di privilegio da cui dovessero essere assistite, tra cui quelle tributarie. Solo ove residui una parte del patrimonio sociale essa può essere devoluta ai soci.

Così identificate le condotte dell'amministratore, va ribadito che rilevano solo quelle poste in essere negli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione. Ciò in quanto la *ratio* della norma attribuisce alla «vicinanza temporale» tra la loro realizzazione e la fase della liquidazione formale un *quid pluris* rispetto ad eventuali altre operazioni della medesima natura (di liquidazione, di occultamento di attività) ipoteticamente realizzabili, tale per cui solo per esse si può fondatamente presumere che abbiano determinato o concorso a determinare l'insolvenza dei crediti tributari dei quali l'amministratore è chiamato a rispondere.

Per quanto concerne l'onere della prova, l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare la realizzazione delle condotte imputabili all'amministratore⁹⁹, la messa in liquidazione della società e l'esistenza degli elementi propri della responsabilità del liquidatore, alla cui fattispecie il comma 4 fa rimando; e così andrà provato il credito di imposta per il quale essa agisce e l'esistenza di attività sociali. In ordine all'ammontare a cui risulta commisurata la responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 4, determinato nello stesso importo e con le stesse modalità del comma 1 a seguito del richiamo operato, valgano le medesime osservazioni sviluppate in precedenza¹⁰⁰, quando si è trattato della responsabilità dell'amministratore ex comma 2. Allora, si è detto che anche per queste tipologie di responsabilità opera la presunzione legale introdotta nel comma 1, per effetto della quale si ritiene che l'amministratore sia responsabile per l'intero credito di imposta rimasto insoluto, fatta salva la prova contraria che la sua responsabilità non esiste e/o va commisurata ad un importo inferiore rispetto a quello (massimo) presunto dal Fisco.

Procedendo oltre nell'analisi, si passa ad esaminare, sempre in tema di riparto dell'onere della prova, se l'amministratore abbia la possibilità di liberarsi dalla responsabilità, dimostrando che l'inadempimento è dipeso da impossibilità a lui non imputabile.

⁹⁹ Aver posto in essere operazioni di liquidazione e/o aver occultato attività sociali negli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione.

¹⁰⁰ Vedi paragrafo 2.3.

Le considerazioni che si sviluppano valgono per entrambi i tipi di responsabilità dell'amministratore, sia quella qui in commento regolamentata dal comma 4 che quella precedentemente esaminata di cui al comma 2, ed, invero, sono comuni a quelle già svolte per il caso della responsabilità del liquidatore.

La responsabilità dell'amministratore ex art. 36, commi 2 e 4 - si anticipa quanto emergerà dalla verifica sulla loro natura giuridica - è configurabile quale responsabilità per fatto proprio, in quanto tale regolamentata dagli artt. 1176 e 1218 c.c. L'amministratore che non esegue correttamente la prestazione a lui imposta dalla legge¹⁰¹ ne risponde in proprio, se non prova che quell'inadempimento sia dipeso da una circostanza a lui non imputabile. Questo tipo di qualificazione comporta che per la verifica della esistenza dei requisiti della responsabilità si prescinde del tutto dal requisito soggettivo del dolo e della colpa, perché ciò che rileva è solo il richiamo al dovere della diligenza.

La possibilità che l'inadempimento sia stato determinato da un fatto non imputabile all'agente, riscontrata positivamente nel caso della responsabilità del liquidatore, è ipotizzabile anche per i casi di responsabilità dell'amministratore.

Per quanto concerne, infine, i rapporti tra le discipline della responsabilità degli amministratori contenute nei commi 2 e 4, si può ritenere in via conclusiva che esse presentano delle differenze strutturali, come ampiamente descritto, ma producono identici effetti giuridici.

Alla realizzazione delle diverse fattispecie costitutive delle citate responsabilità consegue sempre un'obbligazione risarcitoria per fatto proprio con identico contenuto, pari all'ammontare del credito di imposta che avrebbe trovato capienza se fossero state tenute le condotte prescritte dalla legge.

In ordine alla relazione che si instaura tra le varie forme di responsabilità degli amministratori, oltre che tra queste e quelle del liquidatore e dei soci, si fa rimando alla fine del successivo paragrafo sulla responsabilità dei soci, quando, esaurita la trattazione delle singole discipline, si disquisirà sui possibili rapporti intercorrenti tra esse, ed in particolare se tra i vari soggetti considerati dall'art. 36 esista o meno un rapporto di solidarietà verso il Fisco.

¹⁰¹ Quale il dare luogo ad una formale liquidazione quando si realizza una causa di scioglimento della società o l'astenersi dal realizzare durante la vita ordinaria della società operazioni di liquidazione e/o operazioni di occultamento di attività sociali.

4. *La responsabilità dei soci ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973*

L'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 completa il quadro delle tutele apprestate ai crediti tributari, prevedendo un'ulteriore categoria di responsabili: i soci e gli associati¹⁰².

Esso sancisce che «*i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'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. Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria*»¹⁰³.

La responsabilità dei soci trova il suo fondamento nel nesso eziologico tra il mancato pagamento del debito di imposta, di cui è causa il comportamento *contra legem* dei liquidatori e degli amministratori, ed il ricevimento di danaro o beni sociali durante i due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione o durante la stessa¹⁰⁴.

La *ratio* della norma è quella di approntare una garanzia patrimoniale delle ragioni creditorie del Fisco, colpendo gli arricchimenti ingiustificati dei soci che devono essere restituiti. I soci sono responsabili in quanto hanno indebitamente ricevuto, dagli amministratori o dai liquidatori, danaro o beni, che non avrebbero avuto se fossero state pagate le imposte dovute dalla società. Essi, pertanto, sono obbligati ad indennizzare il terzo (nel caso, l'Amministrazione finanziaria) che risulta danneggiato in conseguenza di quella dazione, che ha comportato l'insolvenza del credito di imposta.

¹⁰² D'ora innanzi si farà riferimento solo ai soci anche se la trattazione deve ritenersi rivolta anche all'ulteriore categoria degli associati.

¹⁰³ La disciplina sulla responsabilità del socio costituisce una novità rispetto al previgente art. 265 T.U. n. 645/1958, che prevedeva solo quella del liquidatore e dell'amministratore/liquidatore di fatto.

¹⁰⁴ E. BELLÌ CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 935 ss.

La responsabilità dei soci è una responsabilità per fatto del terzo, qualificabile in termini di indebito arricchimento ai sensi dell'art. 2041 c.c.¹⁰⁵.

4.1. *I presupposti di fatto della responsabilità dei soci*

I presupposti di fatto al verificarsi dei quali opera la responsabilità dei soci sono tre. I primi due sono previsti espressamente dalla norma in commento, mentre il terzo, per effetto di un rinvio normativo, è disciplinato dalle norme del codice civile in tema di responsabilità dei soci in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese (art. 2495, comma 2, c.c.).

Si passa all'esame dei primi due presupposti.

Per la configurazione della responsabilità dei soci, ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, è necessario (ma non sufficiente) che vi sia: a) l'assegnazione ai soci negli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione di denaro o altri beni sociali da parte degli amministratori, o b) l'assegnazione di beni sociali durante la liquidazione da parte dei liquidatori. I soci, al verificarsi di tali fatti, sono chiamati a rispondere «*del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma*» e vale a dire di quei debiti di imposta della società che i liquidatori non hanno pagato, pur essendo presente dell'attivo nella liquidazione, a causa del suo utilizzo illecito, tant'è che ne divengono responsabili in proprio.

In aggiunta ai presupposti di fatto innanzi descritti, per il completamento della fattispecie, deve verificarsi: (i) l'esistenza del debito tributario in capo alla società; (ii) la presenza di attività patrimoniali; (iii) l'utilizzo di esse in violazione del principio di gradualità e/o del principio per cui il patrimonio sociale non può essere distribuito ai soci se non dopo aver soddisfatto tutti i creditori.

La responsabilità dei soci è autonoma rispetto a quella dei liquidatori e degli amministratori, perché si fonda su un diverso presupposto giuridico; pur tuttavia è legata ad esse da un vincolo di pregiudizialità-dipendenza. Per la sua configurabilità, infatti, è necessario che ricorrano i presupposti della responsabilità dei liquidatori e/o

¹⁰⁵ La natura giuridica della responsabilità dei soci sarà oggetto di esame nel capitolo II.

degli amministratori¹⁰⁶. Intanto si ha responsabilità del socio, in quanto vi è quella del liquidatore: ciò è quanto si deduce dal tenore letterale della norma, secondo cui i soci, al ricorrere dei presupposti innanzi esaminati, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai liquidatori.

Occorre domandarsi se la responsabilità dei soci è circoscritta alle sole ipotesi di liquidazione di diritto o anche a quelle operate in via di fatto e soprattutto se essa si realizzi soltanto nel caso di esistenza della responsabilità del liquidatore, come sembrerebbe far propendere il dato letterale¹⁰⁷ oppure, come è da ritenersi preferibile, sulla base di un'interpretazione sistematica della norma, anche quando si manifesta la responsabilità degli amministratori-liquidatori di fatto ai sensi dei commi 2 e 4 dell'art. 36.

In proposito, parte della dottrina¹⁰⁸ ritiene che *«la responsabilità dei soci, diversamente da quello che accade per gli altri soggetti, risulta circoscritta all'ipotesi di liquidazione di diritto e non anche di fatto, come risulta dalla lettera della norma, e segnatamente dalla locuzione “messa in liquidazione”, in contrapposizione alle “operazioni di liquidazione” compiute dagli amministratori (cfr. rispettivamente, commi 3 e 4 dell'art. 36)»*. Ne deriva, seguendo questa teoria, che la responsabilità dei soci non dovrebbe ricorrere in ipotesi di realizzazione di liquidazioni non formali, anche se a seguito di esse hanno percepito denaro o beni sociali, configurandosi in questi casi solo la responsabilità degli amministratori.

Chi scrive ritiene, invece, che la responsabilità del socio ricorra anche nell'ipotesi di liquidazioni di fatto con assegnazione di beni e denaro a suo favore, considerato che il legislatore dell'art. 36 per finalità antielusive assimila

¹⁰⁶ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 940.

¹⁰⁷ Secondo cui essi *«sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma»* e dunque dei liquidatori.

¹⁰⁸ In tal senso, E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., pp. 934-935. Negli stessi termini anche G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori delle società di capitali*, cit., pp. 84-85, il quale afferma che *«il terzo comma dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 comprende nella fattispecie generatrice di responsabilità per i soci e gli associati l'avvio di una liquidazione volontaria secondo il disposto dell'art. 2487 ss. c.c. La disposizione si riferisce a condotte tenute “nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione” e alle assegnazioni ricevute “durante il tempo della liquidazione”. Ne consegue che le assegnazioni di beni e di denaro compiute nel corso di una “liquidazione di fatto” a opera degli amministratori possono generare responsabilità per questi soggetti, a condizione che, beninteso, integrino vere e proprie “operazioni di liquidazione” nell'accezione a suo tempo delineata con riferimento al quarto comma dell'art. 36 citato, ma non per i soci, che pertanto ne dovrebbero andare esenti»*.

l'amministratore che svolge funzioni di liquidatore di fatto al liquidatore formale (art. 36, commi 2 e 4, D.P.R. n. 602/1973)¹⁰⁹.

Se così è, non si comprende, allora, perché non debba ritenersi operante la responsabilità del socio anche nel caso di assegnazione di beni e denaro eseguita nell'ambito di una liquidazione di fatto, dal momento che le fattispecie di cui ai commi 1, 2 e 4 dell'art. 36 sono identiche sul piano sostanziale. In tutti i casi si dà luogo ad una liquidazione del patrimonio della società con la permanenza al suo termine di debiti di imposta che rimangono insoluti a causa di condotte non doverose tenute ora dal liquidatore di diritto ed in altri casi dall'amministratore quale liquidatore di fatto; l'unica differenza, sul piano formale, si sostanzia nella circostanza che nell'ipotesi del comma 1 vi è una liquidazione «regolare» della società, adottata cioè a seguito di delibera assembleare, mentre: (i) in quella del comma 2, una liquidazione di fatto è sottintesa, dal momento che, pur verificandosi una causa di scioglimento, l'amministratore esegue direttamente lo scioglimento, provvedendo, però, nei fatti a realizzare una vera liquidazione; (ii) in quella del comma 4, vi è un esplicito riferimento alle «operazioni di liquidazione» compiute dall'amministratore prima che venga deliberata formalmente la liquidazione della società.

D'altronde, che si tratti del medesimo tipo di responsabilità lo si ricava agevolmente dalla lettura dei citati commi 2 e 4, dove in entrambi i casi viene operato il rimando alla disciplina del comma 1. Al comma 2, infatti, si legge che *«La disposizione contenuta nel precedente comma [nдр: il comma 1, quello che tratta della responsabilità del liquidatore in ipotesi di liquidazione formale] si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori»*, mentre il comma 4 statuisce che *«Le responsabilità previste dai commi precedenti [così anche qui facendosi rimando al comma 1] sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di*

¹⁰⁹ Art. 36, comma 2, D.P.R. n. 602/1973 secondo cui *«La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori»* e comma 4, secondo cui *«Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissione nelle scritture contabili»*.

liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili».

Se la *ratio* ispiratrice della previsione dei commi 2 e 4 dell'art. 36 sulla responsabilità dell'amministratore/liquidatore di fatto è identica a quella della responsabilità del liquidatore di cui al comma 1, si deve procedere ad un'interpretazione sistematica del precetto contenuto nel comma 3, superando così la locuzione «*messa in liquidazione*», per concludere che la responsabilità del socio ricorre anche nell'ipotesi di liquidazione di fatto, posta in essere dagli amministratori (a seguito delle condotte descritte nei citati commi 2 e 4), se ha ricevuto denaro e beni durante la stessa.

Vi è da considerare, poi, che se si ammette che la responsabilità dei soci è circoscritta alla sola liquidazione di diritto e non anche a quella di fatto, verrebbero mortificate le finalità antielusive che il legislatore dell'art. 36 ha inteso perseguire, configurando ed equiparando sul piano sostanziale degli effetti le diverse forme, fisiologiche e patologiche, attraverso cui può aver luogo la liquidazione di una società. Ed è a causa delle modalità di esecuzione non doverose della liquidazione della società che si verifica l'insolvenza del debito di imposta, talché – con una enfasi finalizzata al primato dell'interpretazione finalistica della norma – si potrebbe affermare che poco conta chi abbia eseguito quella liquidazione, se il liquidatore di diritto o l'amministratore che abbia ricoperto le funzioni di liquidatore di fatto, ed altrettanto poco rileva se vi sia stata o meno una liquidazione formale: l'unico dato significativo, ai fini della concreta attuazione della finalità normativa, è che la liquidazione è stata eseguita in modo illegittimo, a danno del creditore Amministrazione finanziaria, il cui credito è oggetto della tutela apprestata dalla norma in commento.

Accogliendo l'interpretazione letterale della norma, secondo cui la responsabilità del socio non opererebbe in occasione di una liquidazione di fatto della società, e dunque nelle ipotesi di cui ai commi 2 e 4 dell'art. 36, verrebbe sacrificata (almeno parzialmente) la finalità della tutela del credito erariale, in quanto, pur operando la responsabilità dell'amministratore, il credito tributario non risulterebbe garantito dalla (ulteriore) responsabilità del socio, come, invece, avviene nell'ipotesi della liquidazione di diritto della società.

In conclusione, si deve ritenere che la responsabilità del socio operi sia nei casi di liquidazione di diritto che in quelle compiute in via di fatto, e, dunque, sia con riferimento alla responsabilità del liquidatore disciplinata dal comma 1, cui letteralmente il comma 3 fa rimando, che alle responsabilità degli amministratori, in quanto liquidatori di fatto, regolate dai commi 2 e 4, a seguito di una interpretazione di tipo finalistico.

I soci, dunque, sono responsabili se hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni sociali dagli amministratori o quando hanno avuto in assegnazione durante il tempo della liquidazione beni sociali dai liquidatori o dagli amministratori che svolgono funzioni di liquidatore di fatto.

Rimane da chiarire, se il riferimento all'assegnazione del denaro, che, secondo la lettera della norma, sarebbe fonte di responsabilità solo per gli amministratori valga anche per i liquidatori¹¹⁰.

È logico ritenere che la responsabilità dei soci sussiste anche nel caso di assegnazione di denaro da parte non solo degli amministratori, ma anche dei liquidatori, in quanto il danaro è uno dei beni sociali. In proposito, si registra un intervento recente dell'Amministrazione finanziaria¹¹¹, la quale ha confermato tale orientamento, rilevando che *«Tenuto conto della finalità della norma tesa ad ampliare la garanzia per i crediti erariali, oltre che del tenore letterale della norma, si ritiene che tra i “beni sociali” avuti in assegnazione dai liquidatori durante il tempo della liquidazione siano da ricomprendere necessariamente anche le eventuali distribuzioni di denaro, che la stessa disposizione fa rientrare tra i “beni sociali”»*. In definitiva, la responsabilità del socio si verifica tanto se riceva beni che denaro, da parte degli amministratori o dei liquidatori, rispettivamente nei due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione o durante la stessa.

Con riguardo alla causa giuridica della dazione, la norma nulla dispone. È da ritenere che la corresponsione di danaro e/o di beni sociali assuma rilevanza, ai fini

¹¹⁰ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori delle società di capitali*, cit., p. 89.

¹¹¹ Circ. del 19 febbraio 2015, n. 6/E, punto 13.3 *«Responsabilità soci: liquidazione e distribuzione di denaro ai soci»*, in *banca dati Big Suite*, Ipsa.

della configurazione della responsabilità in esame, qualunque sia il titolo in forza del quale la stessa viene realizzata¹¹².

Per il legislatore non vi sarebbe stato motivo di differenziare il ricevimento di beni o denaro a seconda del titolo giustificativo, atteso che «*il patrimonio sociale è destinato al soddisfacimento dei debiti sorti nello svolgimento di quell'attività ed ai soci può essere riconosciuto solo il risultato netto dell'attività stessa*»¹¹³. Ne consegue che, se al termine della liquidazione residuano debiti sociali, tutte le assegnazioni operate dal liquidatore risultano illegittime¹¹⁴, perché eseguite in violazione del succitato precetto ed alcun titolo giustificativo della dazione potrebbe apportarvi deroga.

Data la genericità della formula, la responsabilità dei soci sussiste anche nel caso di distribuzione di dividendi o di rimborsi di capitale¹¹⁵, in quanto anche tali operazioni possono essere compiute allo scopo di sottrarre alla società disponibilità finanziarie per il pagamento delle imposte dovute.

Il socio è tenuto a restituire quanto indebitamente ricevuto, qualunque ne sia il titolo; egli, per questo motivo, è obbligato a pagare le imposte dovute dalla società, rimaste insolte a causa delle condotte non doverose tenute dai liquidatori e/o dagli amministratori ed in conseguenza delle assegnazioni eseguite da costoro in suo favore. La sua obbligazione risarcitoria è limitata al valore di quanto a lui assegnato. In questo modo, egli non perde nulla di quanto avrebbe ricevuto se fossero state pagate debitamente le imposte, ma perde solo quanto ha percepito in seguito all'indebito arricchimento¹¹⁶.

¹¹² G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori delle società di capitali*, cit., pp. 78-79; E. BELLICONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., pp. 938-939; A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 926.

¹¹³ G. NICCOLINI, *L'accantonamento delle somme necessaria a pagare i creditori nella liquidazione delle società*, in *Giur. comm.*, 2001, I, p. 677.

¹¹⁴ Nei limiti di quanto sarebbe stato necessario per soddisfare i crediti rimasti insoluti.

¹¹⁵ E. BELLICONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 939, il quale ritiene che «*La norma tributaria al riguardo non distingue, facendo riferimento genericamente al "denaro o altri beni sociali", talché dovrebbe rilevare la percezione di valori indipendentemente dalla relativa qualificazione giuridica, e quindi a prescindere dalla natura di utile o di restituzione del conferimento e/o di altre somme aventi natura di capitale*».

¹¹⁶ A. BODRITO, *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 926.

L'art. 36, comma 3, dopo aver descritto i presupposti della responsabilità dei soci, fa salve le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile con la seguente clausola: «salvo le maggiori responsabilità stabilite dal Codice Civile». Il legislatore, in tal modo, ha inteso fare rinvio all'art. 2495, comma 2, c.c. per effetto del quale «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», con il che la responsabilità del socio viene estesa anche all'ipotesi, non considerata dall'art. 36, in cui egli abbia percepito somme di denaro a seguito del bilancio finale di liquidazione.

La salvezza ed il contestuale rinvio alle norme del codice civile hanno introdotto così nella fattispecie costitutiva della responsabilità tributaria dei soci un ulteriore presupposto, in aggiunta a quelli precedentemente esaminati, che consente all'Amministrazione finanziaria, al ricorrere di esso, di invocare la responsabilità del socio con la particolare procedura dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

Dalla lettura congiunta di queste due norme, allora, si ricava una responsabilità dei soci accertabile al verificarsi di tre presupposti: a) assegnazione di denaro e/o beni sociali nei due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione; b) assegnazione di denaro e/o beni nel corso della liquidazione; c) la riscossione di somme di denaro in base al bilancio finale di liquidazione della società¹¹⁷.

Il socio, dunque, per effetto della clausola di salvezza delle disposizioni codicistiche, è responsabile secondo le modalità dell'art. 36 del pagamento delle imposte dovute e non versate dal liquidatore e/o amministratore-liquidatore di fatto anche nel caso in cui egli abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione¹¹⁸.

¹¹⁷ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori delle società di capitali*, cit., pp. 83-84 e 93-94, il quale pronunciandosi sotto la previgente previsione normativa - ante art. 28, comma 7, D.Lgs. n. 175/2014, per il quale la responsabilità è stata estesa anche ai tributi diversi dall'IRES - escludeva che le maggiori responsabilità [ndr: quelle conseguenti al richiamo operato alle disposizioni codicistiche in commento] potevano comprendere i debiti della società cancellata per imposte diverse dall'IRES (e perciò IRAP e IVA). Per l'Autore «una responsabilità per debiti sociali relativi ad altri tributi (IVA e IRAP) non riguarderebbe "maggiori" bensì "altre" responsabilità che nessun argomento né logico né sistematico autorizza ad ammettere».

¹¹⁸ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 939, secondo il quale «se si vuole

Dopo la modifica normativa introdotta dall'art. 28, comma 7, D.Lgs. n. 175/2014 la responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è estesa anche ai tributi diversi dall'IRES, per cui l'Amministrazione finanziaria oggi può agire per il loro recupero nei confronti dei soggetti responsabili direttamente con la procedura dell'art. 36. In precedenza, invece, essendo limitato l'ambito di operatività di tale disposizione alla sola imposta sul reddito delle società, per i tributi diversi dall'IRES, il Fisco era costretto ad agire sulla base dell'azione di responsabilità civile ai sensi dell'art. 2495 c.c. e sempre che i soci avessero ricevuto riparti in occasione del bilancio finale di liquidazione¹¹⁹.

La clausola di salvezza induce anche ad un'ulteriore considerazione: le azioni di responsabilità esperibili ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 in danno dei soggetti ivi indicati non limitano, né pregiudicano, le diverse (e maggiori) responsabilità stabilite da altre disposizioni del codice civile. Così, ad esempio, la responsabilità configurabile ai sensi dell'art. 2476, comma 7, c.c. nell'ipotesi che il socio di s.r.l. abbia «*intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi*» può essere esercitata dal creditore, Amministrazione finanziaria, indipendentemente da quella esperita ai sensi dell'art. 36¹²⁰.

dare un senso alla norma, che al comma 3, fa salve “le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile”, richiamandosi quindi verosimilmente anche al concetto di “somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione” (cfr. art. 2495, comma 2, c.c.), dovrebbe ricomprendersi nella medesima locuzione anche gli acconti ricevuti ai sensi dell'art. 2491 c.c., oltre che i versamenti eventualmente ancora dovuti».

¹¹⁹ Prima della modifica normativa, in dottrina si sosteneva che nel caso di riscossione da parte dei soci di somme in base al bilancio finale di liquidazione all'Amministrazione finanziaria erano offerti due regimi concorrenti: una responsabilità civile riconducibile alla disciplina dell'azione di arricchimento (art. 2041 c.c.), che consentiva il recupero delle somme indebitamente percepite dai soci senza limitazioni sul tipo di tributi; e una responsabilità di diritto tributario (art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973), ma solo per il mancato pagamento dell'IRES: in tal senso, G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori delle società di capitali*, cit., pp. 93-94. In senso contrario, T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per debiti fiscali della società*, cit., p. 369, il quale, riconosciuta l'operatività dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 per i soli debiti IRES, afferma che «*per tutti gli altri debiti tributari della società (Irap, imposta di registro, Iva ecc.)*, si dovrà allora fare ricorso alla regola, di carattere, generale, prevista dalla disciplina codicistica», senza precisare se l'Amministrazione sia abilitata ad agire nelle forme dell'art. 36 o meno. Valutando poi «*gli effetti fiscali dell'art. 2495 c.c.*» l'Autore accoglie la tesi che la successione del socio nella posizione della società non comporta un fenomeno di sostituzione, ma di «*nuova attribuzione*» dell'espressione della capacità contributiva assunta a presupposto dell'imposizione nei confronti della società, il che, nell'ottica assunta nel testo, sembra conformare l'autonomia della fattispecie giuridica facente capo al socio.

¹²⁰ Per i liquidatori si fa riferimento, ad esempio, alle azioni esperibili in loro danno ai sensi degli artt. 2394 e 2395 c.c. quando sono venuti meno ai loro doveri di ufficio, oppure alla disciplina

4.2. *L'oggetto della responsabilità dei soci*

Quanto al contenuto della responsabilità dei soci, dopo la modifica apportata dall'art. 28, comma 7, D.Lgs. n. 175/2014, si è già detto, essa riguarda tutte le imposte e non più solo l'IRES¹²¹.

I soci rispondono delle imposte dovute dalla società per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti che non risultano pagate dai liquidatori e/o dagli amministratori per effetto delle condotte non doverose loro ascrivibili ai sensi, rispettivamente, dei commi 1 e 2 e 4 dell'art. 36. Essi sono responsabili delle imposte dovute dalla società per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori e non solo per i due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione.

Occorre chiarire, per non cadere in una facile confusione, che il comma terzo dell'art. 36 indica due diverse frazioni temporali¹²². Un periodo temporale è quello che coincide con i due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione e con il tempo della liquidazione, il quale determina il sorgere del presupposto d'imposta della responsabilità dei soci, come visto poc'anzi. Diverso e maggiore, invece, è l'arco temporale che segna il contenuto della responsabilità dei soci, il quale coincide con il periodo della liquidazione e con quelli precedenti, questi ultimi senza alcuna limitazione temporale¹²³.

Quanto all'individuazione del concetto di «imposte dovute», non occorre qui soffermarci, potendo far rimando all'analisi compiuta in occasione della trattazione della responsabilità del liquidatore¹²⁴.

Per quanto concerne la misura della responsabilità dei soci, l'art. 36, comma 3, come modificato dall'art. 28, comma 5, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014, prevede che

dettata dal comma 3 dell'art. 2491 c.c., secondo cui i liquidatori sono responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali a seguito dell'assegnazione ai soci di acconti sul riparto finale con la conseguente insoddisfazione delle ragioni creditorie di costoro.

¹²¹ L'art. 28, comma 7, D.Lgs. n. 175/2014 ha previsto che «*all'art. 19, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, le parole "36" sono soppresse*».

¹²² E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., pp. 936-937.

¹²³ In senso contrario, A. BUSCEMA, *La responsabilità dei soci o associati: le differenze rispetto a quelle di amministratori e liquidatori*, in *Il fisco*, 48, 2008, p. 8617 ss., il quale afferma che la responsabilità dei soci ex art. 36, comma 3, andrebbe limitata alle imposte dovute soltanto per i due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione e non anche a tutti quelli precedenti. Ciò in quanto la loro obbligazione è collegata alle assegnazioni avvenute nei due periodi d'imposta precedenti oltre che durante il periodo della liquidazione nonché nei limiti di quanto ricevuto.

¹²⁴ Si fa rinvio al par 2.2. di questo capitolo.

essi rispondono nei limiti del valore dei beni ricevuti in assegnazione considerando 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».

A seguito della novità legislativa, dunque, è stata introdotta una presunzione legale di tipo relativo in ordine al valore del denaro e dei beni sociali assegnati ai soci, che si presume «proporzionalmente» equivalente alle quote sociali.

Per effetto di tale presunzione il denaro ed i beni sociali assegnati ai soci hanno per legge un valore (minimo) uguale a quello della quota di partecipazione del capitale sociale detenuta da ciascun socio¹²⁵.

La presunzione, introdotta per alleggerire l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria con il conseguente e corrispondente aggravio sul socio, sembrerebbe doversi fermare a questo livello. Si intende dire che essa ha l'esclusiva finalità di «quantificare» la quota assegnata al socio, rimanendo l'Amministrazione finanziaria sempre onerata a provare che il liquidatore e/o l'amministratore abbiano assegnato denaro e/o beni sociali ad un determinato socio. Questa interpretazione sembrerebbe contrastata dall'utilizzo dell'avverbio «proporzionalmente» che lascia sottendere un fenomeno di ripartizione fra più soggetti di un *unicum*. Per questa via, si potrebbe allora ritenere che il legislatore abbia inteso stabilire su base presuntiva legale la ripartizione a favore di tutti i soci dei beni o denaro assegnati, in modo «proporzionale» alle quote sociali possedute da ciascuno di essi: per portare un esempio, si avrebbe che, una volta che il Fisco abbia provato che vi sia stata un'assegnazione di un bene sociale, senza necessità di identificarne il destinatario, tutti i soci risulterebbero, per effetto della presunzione legale, assegnatari dei beni, il cui valore sarebbe «equivalente» e corrispondente «proporzionalmente» alla quota di capitale sociale detenuta da ciascuno di essi.

Una siffatta interpretazione trova un suo precedente nel diritto vivente, nel fenomeno della distribuzione dei così detti maggiori utili accertati fuori bilancio a favore dei soci di società a ristretta compagine sociale.

¹²⁵ Il riferimento deve intendersi, in mancanza di ulteriori indicazioni, alla quota di capitale sociale sottoscritta, risultando indifferente se i relativi versamenti siano stati eseguiti o meno, e dunque se la quota sia stata versata per intero.

È pur vero che, sul piano letterale, l'utilizzo dell'avverbio «proporzionalmente» risulta superfluo per spiegare una presunzione operativa limitata alla sola fase della quantificazione del bene sociale assegnato, risultando a tal fine sufficiente ed esaustivo l'aggettivo «equivalente», perché esso rapporta il valore del bene assegnato all'importo della quota sociale detenuta. Queste considerazioni spingono verso una diversa soluzione ermeneutica, che lascerebbe presagire un'operatività della presunzione oltre il limite individuato.

Questa, però, non risulta possibile, perché la parte restante del precetto, anche sul piano letterale, non lascia intendere ciò: sul piano grammaticale il soggetto della proposizione è «il valore», con la successiva specificazione «del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione» ed è soltanto in relazione ad esso che opera la presunzione, per cui il valore «si presume ~~proporzionalmente~~ equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato», talché la soppressione dell'avverbio, graficamente operata con la sua barratura, risulta indifferente.

Di contra, non costituisce oggetto della statuizione per la costituzione della fattispecie legalmente presunta il diverso fenomeno ed il diverso momento della «distribuzione» dei beni sociali a favore dei soci.

Sul punto deve concludersi, riconoscendo che l'avverbio «proporzionalmente» costituisce un'espressione utilizzata in modo inopportuno e superfluo dal legislatore dell'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014¹²⁶, a cui non può e non deve essere attribuito alcun specifico significato, dovendo pertanto essere considerata una superfetazione.

La conclusione da trarre è quella che la presunzione legale in commento afferisce esclusivamente il procedimento di determinazione quantitativa del valore dei beni sociali assegnati al socio.

Prima della modifica normativa, l'Amministrazione finanziaria doveva determinare il valore del denaro e dei beni sociali assegnati ai soci, utilizzando per

¹²⁶ G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 55, secondo il quale a fronte dell'attuale formulazione della norma ci si trova dinanzi all'alternativa «O la norma vuole risolvere un problema di distribuzione del residuo attivo fra più soci ..., ed allora non è una norma sul "valore" (che deve essere determinato diversamente e non su base presuntiva), bensì sulla ripartizione dei beni. Oppure la norma vuole davvero risolvere un problema di valutazione ma allora è incomprensibile il criterio adottato, non essendo dato comprendere come un valore (che si esprime in misura assoluta) possa essere equivalente a una proporzione (che si esprime in percentuale)».

questi ultimi il criterio del «valore normale» con riferimento al momento in cui avveniva l'assegnazione¹²⁷. Oggi, invece, è sufficiente che l'Amministrazione finanziaria provi che vi siano state delle assegnazioni di denaro o di beni ai soci senza necessità di quantificarne il valore, che viene fissato per legge nell'importo (minimo) corrispondente alla quota di capitale sociale detenuta dal socio beneficiario e salvo quanto si dirà in ordine alla possibile diversa prova che anche il Fisco può fornire per dimostrare che il valore è superiore a quello minimo presunto.

La prova contraria, infatti, non essendo stabilito a carico di chi è disposta, deve ritenersi esercitabile dalla parte che vi ha interesse. E così, l'Amministrazione finanziaria, se vuole agire per un importo maggiore rispetto a quello presunto, deve provare, quantificandolo, quanto è stato assegnato al socio beneficiario dell'assegnazione. Dal canto suo, il socio può dimostrare di non aver ricevuto nulla o di aver ricevuto beni per un importo minore al valore presunto.

4.3. *Il rapporto tra i soci e l'Amministrazione finanziaria*

Per quanto riguarda i rapporti tra i soci e l'Amministrazione finanziaria, occorre chiarire se tra i soci sussiste o meno un rapporto di solidarietà verso il Fisco, per cui esso può rivolgersi verso ciascuno di essi per l'intero o, in mancanza di solidarietà, *pro quota*.

Sul punto la dottrina¹²⁸ ritiene che tra i soci vi sia un rapporto di solidarietà, di guisa che l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi indifferentemente nei confronti degli uni o degli altri per l'intero, ai sensi dell'art. 1294 c.c., per effetto del quale ogni qual volta vi è una pluralità di debitori per una stessa obbligazione e la lettera della legge o il titolo non dispongono diversamente questi sono tenuti in

¹²⁷ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 938: «in assenza di ulteriori specificazioni, trattandosi di assegnazione in natura, dovrebbe farsi riferimento al criterio del c.d. "valore normale", e, sul piano temporale al momento in cui è avvenuta la medesima assegnazione»; mentre «una valorizzazione dei beni sociali ricevuti al momento in cui l'amministrazione finanziaria escute il socio ritenuto responsabile ... è inaccettabile, prima di tutto sul piano della ragionevolezza, e, poi, anche sotto il profilo della retroattività, poiché, così opinando, il socio dopo diversi anni, verrebbe escusso oltre il limite legale, cioè anche per la rivalutazione e/o gli incrementi subiti dal cespite assegnato e dunque oltre la provvista ricevuta».

¹²⁸ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 941.

solido. Resta fermo il diritto del socio di rivalersi nei confronti degli altri soci responsabili *pro quota*.

In senso contrario, si ritiene che non vi sia un rapporto di solidarietà tra i soci e l'Amministrazione finanziaria, in quanto ciascun socio è titolare di una distinta ed autonoma obbligazione rispetto a quelle degli altri soci. Ciò risulterà ancora più chiaro quando si andrà ad esaminare la natura giuridica di questo tipo di responsabilità, pervenendo alla conclusione secondo cui essa va qualificata nei termini di un indebito arricchimento ex art. 2041 c.c.

Con la modifica di recente apportata, come si è visto, è stato stabilito che quanto assegnato ai soci, tanto dagli amministratori che dai liquidatori, sia prima che durante la liquidazione, si presume equivalente per ciascun socio alla quota di partecipazione al capitale sociale da esso detenuta, salva la prova contraria. L'Amministrazione finanziaria, nonostante tale presunzione, è tenuta comunque a provare quali dei soci abbiano effettivamente ricevuto beni sociali in assegnazione, talché potrebbero essere solo alcuni di essi. Ciascuno dei soci assegnatari risulta titolare di una distinta ed autonoma obbligazione di indennizzo, ai sensi dell'art. 2041 c.c., a favore del terzo danneggiato Fisco, nella misura corrispondente al valore della quota sociale detenuta da ognuno di essi e fatta salva la prova contraria in ordine al diverso valore dell'assegnazione.

Le obbligazioni dei soci, così determinate e quantificate, sono distinte l'una dall'altra, avendo ciascuna un autonomo e distinto presupposto, per quanto tutte fondate sul medesimo titolo (indebito arricchimento).

Deve escludersi, pertanto, l'esistenza di una sola obbligazione con una pluralità di debitori, fenomeno che giustificerebbe un rapporto di solidarietà tra i condebitori, perché qui vengono in rilievo tante obbligazioni per quanti sono i soci assegnatari dei beni sociali.

Sulla base di queste premesse va negato che il rapporto tra i soci e l'Amministrazione finanziaria sia di solidarietà, atteso che il creditore Fisco è titolare di tanti e distinti diritti di credito per quanti sono i soci beneficiari di assegnazioni di beni sociali e ciascuno di essi risponde limitatamente a quanto da lui indebitamente ricevuto, presunto pari al valore della quota sociale detenuta, salvo la prova contraria.

4.4. *Il rapporto tra la responsabilità dei soci e quella dei liquidatori e degli amministratori*

Giunti al termine dell'indagine sulla disciplina dell'art. 36 ed esaminate le varie forme di responsabilità del liquidatore, dell'amministratore e del socio, si passa a verificare in quale rapporto queste siano tra loro.

In particolare, va chiarito se l'Amministrazione finanziaria possa rivolgersi indistintamente nei confronti degli uni e degli altri, oppure possa rivolgersi dapprima ai liquidatori ed agli amministratori e solo successivamente ai soci.

Dalla lettura della norma, secondo una parte della dottrina¹²⁹, si ricava che tra i liquidatori, gli amministratori ed i soci non vi è un rapporto di solidarietà nei confronti del Fisco, in quanto ciascuno di essi è responsabile sulla base di un presupposto diverso. Parimenti, non ricorre qualsiasi ipotesi di preventiva escussione a favore dell'uno piuttosto che di altro responsabile; in particolare non è previsto alcun *beneficium excussionis* a favore dei soci.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria può esercitare alternativamente o congiuntamente le azioni di responsabilità nei confronti dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, fermo restando che gli eventuali risultati positivi raggiunti non sono cumulabili, in quanto non è possibile riscuotere due volte le imposte dovute dalla società, prima dagli uni e poi dagli altri.

Quanto ai rapporti interni tra i vari soggetti responsabili, esclusa la sussistenza di una solidarietà che giustifichi la corrispondente azione di regresso da parte di chi paga l'intero, l'unica rivalsa immaginabile è quella da parte dell'amministratore e/o liquidatore verso il socio. Il liquidatore e/o l'amministratore, che paga le imposte dovute a seguito dell'azione di responsabilità promossa in suo danno dall'Amministrazione finanziaria, può rivalersi nei confronti dei soci per aver assolto un debito non proprio ma della società e per aver egli erroneamente assegnato ai partecipanti un attivo senza valutare la sufficienza delle somme disponibili per il

¹²⁹ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., pp. 939-940, il quale afferma che «tra i soci e i liquidatori/amministratori non vi è alcun vincolo di solidarietà dal lato passivo, cioè nei rapporti con l'erario, né alcun *beneficium excussionis* da parte dei soci medesimi, considerato che diversi sono i presupposti giustificativi ovvero il fondamento causale di ciascuna responsabilità, nell'un caso la successione nel debito sociale, nell'altro caso l'obbligazione *ex lege*».

pagamento dei creditori¹³⁰. L'azione così esercitata trova il suo fondamento nell'art. 2033 c.c., perché, risultando indebita l'assegnazione eseguita a favore del socio, quanto da lui ricevuto deve essere restituito.

Di diverso avviso è un'altra parte della dottrina¹³¹, secondo cui, per quanto non previsto dalla legge, vi sarebbe un *beneficium excussionis* in favore dei soci, in quanto «rispondendo gli amministratori e i liquidatori per un titolo (fatto proprio), e i soci per un altro (arricchimento), la responsabilità di questi ultimi manifesta un carattere autonomo e, al pari dell'azione regolata dall'art. 2041 c.c., residuale, a cui sembra giusto (sebbene la legge non ne faccia cenno) fare corrispondere, se non l'inammissibilità di un cumulo di azioni, che alla stregua dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non è predicabile, quanto meno la necessità di una preventiva escussione non solo del patrimonio della società, ma anche degli amministratori e liquidatori ritenuti responsabili, prima che i soci possano essere a loro volta chiamati a rispondere per l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 nei limiti del valore dei beni ricevuti (e sino a concorrenza del credito ancora insoddisfatto)».

Secondo questo orientamento dottrinario il *beneficium excussionis*, seppur non prescritto dalla legge, risulta ammissibile anche al fine di differenziare il trattamento dei soci che non hanno partecipato all'attività che ha pregiudicato il credito erariale¹³² da coloro che, invece, vi hanno concorso¹³³.

Nel primo caso, infatti, il socio godrebbe di un «trattamento di favore», in quanto in occasione dell'esecuzione in suo danno, a questi spetterebbe il beneficio della preventiva escussione non solo del patrimonio della società, ma anche di quello degli amministratori e/o dei liquidatori, ritenuti responsabili per fatto proprio di quel mancato pagamento; mentre, nel secondo caso, essi non potrebbero avvalersi del beneficio della preventiva escussione con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi indistintamente nei confronti degli uni o degli altri¹³⁴.

¹³⁰ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 940.

¹³¹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori delle società di capitali*, cit., pp. 81-82.

¹³² In tal caso, l'assegnazione al socio può considerarsi «fatto proprio dell'amministratore o del liquidatore».

¹³³ In tal caso, invece, «l'assegnazione del bene è l'effetto della volontà, manifestata nelle forme richieste, degli stessi soci che beneficiano in toto o anche solo in parte».

¹³⁴ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori delle società di capitali*, cit., p. 83, il quale ritiene che nel caso in cui i soci abbiano concorso all'attività che ha pregiudicato il credito

A chi scrive sembra che una simile costruzione nasconda un certo artificio.

La ricerca di una disciplina di maggior favore, per il tramite della previsione del *beneficium excussionis* per il socio che non ha preso parte, nemmeno indirettamente, alla realizzazione del fatto che determina l'assegnazione a suo favore, rispetto a colui che invece vi ha concorso, partecipando alla formazione della relativa volontà sociale, sembra scontrarsi con i seguenti rilievi che portano ad escluderla, in ciò risultando confortati anche dal parere di altra dottrina¹³⁵:

- a) l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 non prevede alcun *beneficium excussionis*;
- b) pur avendo un contenuto identico, commisurato al debito di imposta della società posta in liquidazione rimasto insoluto, le obbligazioni dei soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36, amministratore, liquidatore e socio, sono distinte ed autonome tra loro, perché i presupposti sono diversi. Ne consegue che le corrispondenti azioni possono essere esercitate l'una indipendentemente dall'altra e/o anche in modo cumulativo, a mera discrezione del creditore e senza alcun ordine predeterminato sulla loro esperibilità. L'unico limite è dato dal fatto che, in caso di esercizio congiunto delle diverse azioni di responsabilità, gli eventuali risultati positivi non sono cumulabili, perché altrimenti darebbero luogo ad un ingiusto arricchimento del creditore danneggiato, Amministrazione finanziaria, che finirebbe per conseguire un indennizzo superiore al danno subito;
- c) sul piano sistematico, è da rilevare, come poi emergerà in occasione dell'indagine sulla natura delle responsabilità dei diversi soggetti ai sensi dell'art. 36, che questa disciplina ha carattere speciale e si aggiunge, rafforzandola, alla tutela ordinaria accordata dal codice civile a favore di tutti i creditori sociali, tra cui l'Amministrazione finanziaria, per promuovere l'azione di responsabilità verso quei medesimi soggetti. E se nella disciplina ordinaria il beneficio della preventiva escussione non è previsto¹³⁶, risulterebbe certamente contrario alla logica di un

erariale, tutti i responsabili rispondono in solido e pariteticamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria nei limiti del danno arrecato. Né, secondo l'Autore (vedi nota 129) «*costituirebbero un'obiezione le differenze di disciplina, secondo le quali i liquidatori e amministratori rispondono nei limiti dell'importo del credito d'imposta che avrebbe trovato capienza in sede di graduazione (art. 36, comma 1, DPR n. 602/1973), e i soci e associati nei limiti del valore dei beni ricevuti (art. 36, comma 3, DPR n. 602/1973), perché riguardano unicamente i criteri di liquidazione del danno risarcibile.*

¹³⁵ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., pp. 939-940.

¹³⁶ Così come confermato da Cass., del 03 aprile 2003, n. 5113, in *banca dati Big Suite*, Ipsos, la quale precisato che le due azioni previste dal legislatore del codice civile all'art. 2495 c.c.

intervento normativo di carattere speciale, finalizzato a rinforzare la tutela di un credito «particolare», quale quello tributario, che esso lo consentisse.

In definitiva, appare condivisibile la teoria che ritiene che non vi sia alcun *beneficium excussionis* in favore dei soci, di guisa che l'Amministrazione finanziaria può esercitare alternativamente o congiuntamente le azioni di responsabilità nei confronti dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, fermo restando che gli eventuali risultati positivi raggiunti non sono cumulabili.

5. *La responsabilità tributaria dei soci, degli amministratori e dei liquidatori: profili comparati con l'ordinamento giuridico spagnolo. Cenni introduttivi*

Dopo aver esaminato la disciplina dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, per le finalità comparative della presente ricerca va analizzata la responsabilità tributaria dei soci, degli amministratori e dei liquidatori nell'ordinamento giuridico spagnolo, allo scopo di operare un confronto tra le due esperienze e trarne spunti di riflessione.

Innanzitutto, si rileva che la disciplina della responsabilità tributaria dei soci, degli amministratori e dei liquidatori è collocata in diverse norme e precisamente negli artt. 40 (responsabilità dei soci successori delle persone giuridiche e degli enti senza personalità) e 43, comma 1, lett. a), b) e c) (responsabilità degli amministratori e dei liquidatori) della Ley General Tributaria del 17 dicembre 2003, n. 58 (d'ora in poi LGT).

I profili comparativi sui quali ci si soffermerà sono quelli relativi alla successione dei soci alle società sciolte, liquidate ed estinte, alla responsabilità sussidiaria degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato le loro attività, alla responsabilità sussidiaria dei liquidatori delle società ed infine al coordinamento di questi diversi istituti.

L'art. 40 LGT disciplina la successione delle persone giuridiche e degli enti senza personalità¹³⁷.

(una contro i liquidatori ed un'altra contro i soci) vanno considerate nella prospettiva della protezione degli interessi del creditore, che, pertanto, a tale scopo ha a disposizione due mezzi di tutela, entrambi esperibili autonomamente.

¹³⁷ I. MERINO JARA, *Derecho tributario, Parte general*, Madrid, 2014, p. 324 ss.; J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2014, p. 281 ss.

La successione nel debito tributario determina una variazione del soggetto passivo della relazione giuridico-tributaria, che rimane inalterata nella parte restante dei suoi elementi. Si realizza, dunque, una modificazione soggettiva dell'obbligazione tributaria.

L'art. 40, comma 1, LGT¹³⁸ prevede che i soci succedono nelle obbligazioni tributarie pendenti delle società sciolte e liquidate in forma diversa, a seconda se si tratti di società in cui è limitata la responsabilità dei soci (c.d. società di capitali) o di società in cui non è limitata (c.d. società di persone).

Nel primo caso, i soci succedono nei debiti tributari pendenti delle società estinte, in via solidale tra loro, nei limiti della quota di liquidazione corrisposta e del valore di quanto da loro percepito negli ultimi due anni anteriori alla data di scioglimento.

Nel secondo caso, invece, i soci succedono nei debiti tributari pendenti delle società estinte solidalmente tra loro e con tutto il loro patrimonio.

Qualora il debito tributario non risulti ancora liquidato al momento dell'estinzione della società, comunque le obbligazioni tributarie già sorte si trasmettono ai soci, potendo proseguire le attività di accertamento nei confronti di ciascuno di essi.

La responsabilità dei soci è estesa anche alle sanzioni che derivano dalle violazioni commesse dalle società, sempre in funzione dei limiti della loro responsabilità.

La responsabilità degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato le loro attività e quella dei liquidatori delle società sono disciplinate dall'art. 43, comma 1, lett. b) e c), LGT¹³⁹; entrambe le fattispecie vengono configurate quali responsabilità sussidiarie ex art. 41 LGT, trattandosi di soggetti terzi chiamati a rispondere e perciò a garantire, unitamente ai debitori principali, il credito fiscale.

¹³⁸ R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, 2009, pp. 167-173; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson-Aranzadi, 2008, pp. 326-332.

¹³⁹ I. MERINO JARA, *Derecho tributario, Parte general*, cit., pp. 330-331; J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., pp. 276-277.

Per quanto riguarda la responsabilità degli amministratori, l'art. 43, comma 1, lett. b), LGT¹⁴⁰ prevede che sia gli amministratori di diritto che quelli di fatto delle persone giuridiche, che hanno cessato la loro attività, sono responsabili per i debiti tributari pendenti al momento della cessazione, sempre che non abbiano fatto tutto ciò che fosse necessario per provvedere al loro pagamento o abbiano adottato accordi o misure, che ne hanno determinato il mancato pagamento.

Affinché si possa invocare la suddetta responsabilità è necessario, dunque, che la persona giuridica abbia cessato la propria attività, senza che vi sia stato, però, lo scioglimento della società e che vi siano delle obbligazioni tributarie pendenti rimaste inadempite a causa della negligenza dell'amministratore di diritto o di fatto, in carica al momento della cessazione dell'attività.

Con riguardo, invece, alla responsabilità dei liquidatori delle società, l'art. 43, comma 1, lett. c), LGT¹⁴¹ prevede che essi sono responsabili delle obbligazioni tributarie sorte anteriormente o posteriormente alla liquidazione: nel primo caso essi ne rispondono se non compiono le operazioni necessarie per il loro integrale adempimento, mentre nel secondo caso essi sono responsabili in quanto amministratori di fatto, perché svolgono funzioni di gestione. In quest'ultimo caso, la responsabilità dei liquidatori è equiparata a quella degli amministratori delle persone giuridiche che hanno commesso violazioni tributarie, ex art. 43, comma 1, lett. a), LGT, per cui essi rispondono dei debiti tributari per omissione dei loro doveri, per *culpa in vigilando* o per aver adottato accordi che le rendano possibili e la loro responsabilità è estesa anche alle sanzioni.

¹⁴⁰ R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., p. 195; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, cit., pp. 365-375; J. MARTÍN FERNÁNDEZ-J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ-R.M. GÁLÁN SÁNCHEZ, *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, Thomson-Aranzadi, 2010, pp. 1052-1056.

¹⁴¹ R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pp. 195-196; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, cit., pp. 375-376; J. MARTÍN FERNÁNDEZ-J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ-R.M. GALÁN SÁNCHEZ, *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, cit., p. 1056.

5.1. *La responsabilità dei soci ex art. 40 LGT*

Come già anticipato, nell'ordinamento giuridico spagnolo, a differenza di quello italiano, i soci sono individuati dalla legge quali successori delle società estinte a seguito di liquidazione (art. 40, comma 1, LGT).

L'art. 40, LGT, rubricato «*Successori delle persone giuridiche e degli enti senza personalità*» al comma 1 recita così: «*1. Le obbligazioni tributarie pendenti delle società e delle entità con personalità giuridica sciolte e liquidate per le quali la legge limita la responsabilità patrimoniale dei soci, partecipi o contitolari si trasmetteranno a questi, che rimarranno obbligati solidalmente fino al limite del valore della quota di liquidazione che gli è stata corrisposta nonché delle percezioni patrimoniali ricevute dagli stessi nei due anni anteriori alla data di scioglimento che diminuiscono il patrimonio sociale che dovrebbe rispondere di tali obbligazioni, senza pregiudizio di quanto previsto nell'articolo 42.2 a)*¹⁴² *di questa legge. Le obbligazioni tributarie pendenti delle società e delle entità con personalità giuridica sciolte e liquidate per le quali la legge non limita la responsabilità patrimoniale dei soci, partecipi o contitolari si trasmetteranno integralmente a questi, che rimarranno obbligati solidalmente al loro pagamento*»¹⁴³.

I successori, ai sensi dell'art. 35, comma 2, lett. j), LGT, sono obbligati tributari.

L'art. 40, comma 1, LGT distingue due forme di successione dei soci, diverse a seconda se la loro responsabilità è limitata o meno.

Nel caso in cui la responsabilità dei soci è limitata (c.d. società di capitali) essi rispondono delle obbligazioni tributarie pendenti delle società estinte,

¹⁴² L'art. 42, comma 2, lett. a), LGT prevede che sono responsabili solidali del debito tributario «*coloro che siano causa o collaborino nell'occultamento o nella trasmissione dei beni o dei diritti di credito con la finalità di impedire l'attività dell'Amministrazione finanziaria*».

¹⁴³ I. MERINO JARA, *Derecho tributario, Parte general*, cit., pp. 325-326; J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., pp. 282-284; R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pp. 167-173; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General tributaria, Volumen I*, cit., pp. 326-332.

solidalmente tra loro e nei limiti del valore della quota di liquidazione corrisposta e di quanto percepito nei due anni precedenti alla data di scioglimento¹⁴⁴.

In ordine a quest'ultima previsione, ovvero «*nei limiti delle percezioni patrimoniali ricevute dai soci nei due anni anteriori alla data di scioglimento*» vi è da riferire che essa è stata aggiunta, di recente, dalla l. del 29 ottobre 2012, n. 7, con il fine di evitare pratiche elusive, volte a compiere una «liquidazione di fatto» precedente alla liquidazione vera e propria «di diritto», con la conseguenza di diminuire il patrimonio sociale, in modo da ridurre le quote di liquidazione e consequenzialmente la responsabilità dei soci per i debiti tributari pendenti della società estinta¹⁴⁵. Lo scopo è quello di evitare che la fase della liquidazione «di fatto» possa essere utilizzata come comodo «paravento» per eludere la responsabilità che incombe sui soci successori della società estinta ex art. 40 LGT¹⁴⁶.

L'Amministrazione finanziaria può rivolgersi per il pagamento delle obbligazioni tributarie pendenti della società estinta nei confronti di ciascun socio, essendo questi obbligati solidalmente tra loro. Qualora, però, l'importo della quota di liquidazione in aggiunta a quanto ricevuto nei due anni anteriori risulta inferiore all'ammontare dei debiti tributari pendenti, la responsabilità è limitata al valore di detta somma, rappresentando questa un'eccezione al principio proprio della solidarietà, in virtù del quale ciascuno dei condebitori è obbligato per l'intero debito.

Nel caso, invece, in cui la responsabilità dei soci è illimitata (c.d. società di persone), i soci rispondono delle obbligazioni tributarie pendenti delle società estinte in via solidale tra loro, senza alcun limite e pertanto con tutto il loro patrimonio.

In entrambi i casi, il socio che risponde dei debiti tributari pendenti dispone dell'azione di rivalsa nei confronti dei restanti soci.

L'art. 40, comma 2, LGT, prevede, inoltre, che «*Il fatto che il debito tributario non sia liquidato al momento dell'estinzione della personalità giuridica*

¹⁴⁴ L'onere della prova incombe in capo al socio, il quale deve provare il valore della sua quota di liquidazione, nei limiti del quale risponde dei debiti tributari: in tal senso vedi Tribunale Supremo del 19 marzo 2011.

¹⁴⁵ J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., p. 282.

¹⁴⁶ Analogamente a quanto riferito in ordine alla prova del valore della quota di liquidazione, si presume che anche in questo caso l'onere della prova spetti al socio, il quale deve provare il valore delle percezioni patrimoniali ricevute nei due anni precedenti alla data di scioglimento.

della società o entità non impedirà la trasmissione delle obbligazioni tributarie sorte ai successori, potendosi proseguire le attività di accertamento con ciascuno di essi».

Ciò sta a significare che la fase procedimentale di attuazione del tributo può proseguire in capo ad un soggetto diverso da quello che vi aveva dato luogo. Nel caso in cui il debito tributario non sia liquidato al momento dell'estinzione della società, questa situazione non impedisce la trasmissione delle obbligazioni tributarie sorte nei confronti dei successori, potendo proseguire l'attività di accertamento nei confronti di ciascuno di essi. Ciò in tanto è possibile, in quanto le obbligazioni tributarie sono già sorte con la realizzazione del fatto imponibile e la mancanza della liquidazione non costituisce fatto impeditivo per la loro trasmissione ai soci¹⁴⁷.

In altre parole, l'espressione «debito pendente» non implica che lo stesso risulti liquidato per essere trasmissibile, essendo sufficiente, affinché possano proseguire le attività di accertamento con ciascuno dei soci, che esso sia «sorto» prima che si realizzi l'estinzione della personalità giuridica.

L'art. 177, comma 2, LGT prevede, infatti che, *«sciolta e liquidata una società o entità, il procedimento di riscossione continuerà con i suoi soci, partecipi o contitolari, una volta constatata l'estinzione della personalità giuridica».*

I soci successori sono chiamati a rispondere anche delle sanzioni, sia pur nell'ambito degli stessi limiti in cui essi rispondono delle imposte insolute. Lo statuisce l'art. 40, comma 5, a norma del quale *«Le sanzioni che possono scaturire dalle violazioni commesse dalle società ed entità alle quali si riferisce questo articolo saranno esigibili dai successori delle stesse, nei termini stabiliti nei commi precedenti e, nel caso, fino al limite del valore stabilito conforme a quanto disposto nel comma 1 di questo articolo»*¹⁴⁸.

I soci rispondono, dunque, anche delle sanzioni collegate alle violazioni compiute dalla società, sia pur nei limiti della loro responsabilità, costituiti dalla

¹⁴⁷ J.A. ROZAS VALDÉS, *Sucesores y responsables en el proyecto de Ley General Tributaria*, in *Gaceta fiscal*, 226, 2003, p. 27; R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., p. 168; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General tributaria, Volumen I*, cit., p. 327.

¹⁴⁸ Per alcuni profili critici vedi E. SIMÓN ACOSTA, «*La potestad sancionadora*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pp. 831-832.

quota di liquidazione corrisposta e da quanto ricevuto negli ultimi due anni precedenti allo scioglimento¹⁴⁹.

5.2. *La responsabilità tributaria sussidiaria degli amministratori e dei liquidatori ex art. 43, comma 1, lett. b) e c), LGT. Profili generali della responsabilità tributaria*

Le responsabilità degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività e dei liquidatori delle società sono disciplinate dall'art. 43, comma 1, lett. b) e c), LGT; essi sono qualificati responsabili tributari sussidiari.

Prima di passare ad esaminare i caratteri della responsabilità degli amministratori e dei liquidatori ex art. 43, comma 1, lett. b) e c), è opportuno fornire qualche cenno sulla responsabilità tributaria.

La responsabilità tributaria è disciplinata dall'art. 41 LGT, il quale al comma 1 e 2 così recita «*1. La legge potrà configurare come responsabili solidali o sussidiari del debito tributario, unitamente ai debitori principali, altre persone o entità. A questi effetti, si considerano debitori principali gli obbligati tributari del comma 2 dell'articolo 35 di questa legge. 2. Salvo precetto legale espresso in contrario, la responsabilità sarà sempre sussidiaria*»¹⁵⁰.

Il responsabile tributario, dunque, è un soggetto che assume tale carattere in una posizione «aggiunta» ai debitori principali.

I caratteri della figura del responsabile tributario sono i seguenti¹⁵¹:

¹⁴⁹ R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pp. 167-173, secondo il quale tale previsione normativa trova la sua spiegazione nella circostanza che il principio della non trasmissibilità delle sanzioni è una norma di protezione del successore che viene a cadere quando egli stesso ha controllato e protetto i suoi interessi in un procedimento di negoziazione previsto e riconosciuto dalla legge.

¹⁵⁰ J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., pp. 273-274; I. MERINO JARA, *Derecho tributario, Parte general*, cit., pp. 326-328; R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pp. 173-179; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General tributaria, Volumen I*, cit., pp. 332-343; S. MAURICIO SUBIRANA, *El responsable tributario: concepto y clases*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, cit., p. 931 ss.; A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Thomson-Aranzadi, 2007; A. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, *La nueva Ley General Tributaria*, in *Revista de derecho, Universidad de Piura (Perù)*, 5, 2004, pp. 260-262; J.A. ROZAS VALDÉS, *Sucesores y responsables en el proyecto de Ley General Tributaria*, cit., pp. 28-30.

¹⁵¹ I. MERINO JARA, *Derecho tributario, Parte general*, cit., p. 326.

- a) rappresenta una maggiore garanzia per l'Amministrazione finanziaria, che in tal modo ha più persone a cui rivolgersi per chiedere il pagamento dei tributi;
- b) non realizza il presupposto d'imposta, ma la sua responsabilità viene motivata per altre ragioni o presupposti di fatto;
- c) si pone «in aggiunta» ai debitori principali e non si sostituisce ad essi, come accade, invece, per i sostituti d'imposta del contribuente;
- d) non essendo soggetto passivo d'imposta non risponde delle obbligazioni accessorie al tributo.

Vi sono due forme di responsabilità: la responsabilità solidale e quella sussidiaria.

La responsabilità è sempre sussidiaria se non è stabilito diversamente, rappresentando quella solidale un'eccezione a questa regola che deve essere prevista dalla legge (art. 41, comma 2).

L'art. 41, comma 3, sancisce che *«Salvo quanto disposto nel comma 2 dell'articolo 42 di questa legge, la responsabilità riguarderà la totalità del debito tributario richiesto nel periodo volontario. Quando sia trascorso il periodo volontario di pagamento concesso al responsabile senza realizzare il pagamento, inizierà il periodo esecutivo e si esigeranno gli interessi corrispondenti»*¹⁵².

Sia che si tratti di responsabile solidale che sussidiario, gli deve essere concesso un periodo di tempo affinché soddisfi volontariamente il debito tributario; trascorso lo stesso senza che effettui il pagamento, inizierà il periodo esecutivo e verranno richiesti gli interessi di mora corrispondenti.

L'art. 41, comma 4, primo periodo, LGT prevede che *«La responsabilità non riguarderà le sanzioni, salvo le eccezioni stabilite in questa o in altra legge»*¹⁵³.

La responsabilità riguarda unicamente la totalità dei debiti tributari richiesti ai soggetti passivi, non includendosi né le obbligazioni di carattere accessorio, né le sanzioni, salvo eccezioni previste dalla legge¹⁵⁴.

¹⁵² J.A. ROZAS VALDÉS, *Sucesores y responsables en el proyecto de Ley General Tributaria*, cit., p. 29.

¹⁵³ Così, per esempio, è stabilita espressamente la responsabilità per le sanzioni per coloro che partecipano attivamente alla realizzazione di violazioni tributarie (art. 42, comma 1 lett a), LGT) e per gli amministratori delle persone giuridiche che hanno commesso violazioni tributarie (43, comma 1, lett. a), LGT).

L'art. 41, comma 5, LGT stabilisce che «*Salvo che una norma con rango di legge disponga diversamente, l'azione amministrativa per esigere il pagamento del debito tributario ai responsabili necessiterà di un atto amministrativo nel quale, previo ascolto dell'interessato, si accerti la responsabilità e si determini la sua portata ed estensione, in conformità con quanto previsto negli articoli 174 a 176 di questa legge... L'esercizio dell'azione amministrativa nei confronti dei responsabili sussidiari necessiterà la previa dichiarazione di insolvenza del debitore principale e dei responsabili solidali*».

Per poter richiedere il pagamento del debito tributario al responsabile tributario è necessaria la notificazione di un atto amministrativo nel quale si accerti la sua responsabilità, la sua portata ed il periodo per effettuare il pagamento.

Nel caso di responsabilità sussidiaria è richiesto, inoltre, che si effettui la dichiarazione di insolvenza del debitore principale e dei responsabili solidali.

L'art. 176 LGT sancisce, infatti, che «*Una volta dichiarati insolventi il debitore principale e, nel caso, i responsabili solidali, l'Amministrazione finanziaria emanerà l'atto di accertamento della responsabilità, che verrà notificato al responsabile sussidiario*».

L'art. 41, comma 6, prevede infine che «*I responsabili hanno diritto di rimborso nei confronti del debitore principale nei termini previsti dalla legislazione civile*». L'esercizio dell'azione di regresso, è facile immaginare, offre poche possibilità di esito positivo, in quanto è agevolmente prefigurabile la difficoltà del risarcimento da parte del responsabile sussidiario, data la preventiva insolvenza del debitore principale e dei responsabili solidali¹⁵⁵.

5.3. *La responsabilità degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività ex art. 43, comma 1, lett. b), LGT*

Fatte queste considerazioni di carattere generale sull'istituto della responsabilità tributaria, occorre analizzare la responsabilità tributaria sussidiaria degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività.

¹⁵⁴ Per una critica all'estensione della responsabilità tributaria alle sanzioni vedi E. SIMÓN ACOSTA, «*La potestad sancionadora*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pp. 836-839.

¹⁵⁵ J.A. ROZAS VALDÉS, *Sucesores y responsables en el proyecto de Ley General Tributaria*, cit., pp. 29-30.

L'art. 43, comma 1, lett. b), LGT¹⁵⁶ prevede che sono responsabili sussidiari del debito tributario «*Gli amministratori di fatto o di diritto di quelle persone giuridiche che abbiano cessato le loro attività, per le obbligazioni tributarie sorte che si incontrano pendenti al momento della cessazione, sempre che non abbiano fatto il necessario per il loro pagamento o abbiano adottato accordi o preso misure causanti il mancato pagamento*»¹⁵⁷.

Dalla lettura della norma deriva che gli amministratori di fatto o di diritto delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività sono responsabili per i debiti tributari pendenti al momento della cessazione, nel caso in cui non abbiano fatto tutto il necessario per il loro pagamento o abbiano adottato accordi o preso misure che abbiano generato il mancato pagamento¹⁵⁸.

I presupposti della responsabilità prevista dall'art. 43, comma 1, lett. b), LGT sono tre: a) la cessazione dell'attività della persona giuridica; b) la condizione di amministratore di fatto o di diritto al momento della cessazione; c) l'esistenza di obbligazioni tributarie pendenti a carico della persona giuridica al momento della cessazione, rimaste inadempite a causa della negligenza dell'amministratore.

Prima di analizzare ciascuno di questi presupposti, occorre chiarire la *ratio* della previsione di questa responsabilità.

Essa va rinvenuta nella tutela degli interessi fiscali a fronte di un comportamento negligente dell'amministratore, considerato che la mancanza di

¹⁵⁶ L'art. 43, comma 1, lett. b) è molto simile alla sua versione previgente. L'art. 40, comma 1, LGT del 1963 recitava così: «*Saranno responsabili sussidiariamente, in ogni caso, delle obbligazioni tributarie pendenti delle persone giuridiche che abbiano cessato le loro attività, gli amministratori delle stesse*». Due sono le importanti novità che si riscontrano nell'art. 43, comma 1, LGT e sono le seguenti: in primo luogo, il riferimento agli amministratori di fatto oltre a quelli di diritto ed in secondo luogo l'eliminazione dell'espressione «*in ogni caso*» la quale è stata sostituita dal riferimento a determinate condotte causanti l'inadempimento delle obbligazioni tributarie e vale a dire a) non aver compiuto tutto il necessario per il pagamento dei debiti tributari e b) aver adottato accordi o preso misure che hanno generato il mancato pagamento dei debiti tributari.

¹⁵⁷ J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, p. 129 ss.; A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, cit., pp. 259 ss.

¹⁵⁸ Sull'argomento vedi anche R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., p. 195; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General tributaria, Volumen I*, cit., pp. 373-375; J. MARTÍN FERNÁNDEZ-J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ-R.M.GÁLÁN SÁNCHEZ, *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, cit., pp. 1052-1056; J.A. ROZAS VALDÉS, *Sucesores y responsables en el proyecto de Ley General Tributaria*, cit., pp. 33-35; ID., *La responsabilidad fiscal de los administradores*, in www.recerca.net, pp. 13-14.

apertura del procedimento di liquidazione impedisce la realizzazione delle altre forme di responsabilità poste a garanzia del credito tributario, come la successione dei soci (art. 40, comma 1, LGT)¹⁵⁹ e la responsabilità sussidiaria dei liquidatori (art. 43, comma 1, lett. c), LGT)¹⁶⁰, ponendo così a rischio il perseguimento degli interessi fiscali¹⁶¹.

L'art. 43, comma 1, lett. b) si riferisce agli amministratori di quelle persone giuridiche che anche «*essendo scomparse di fatto non sono state oggetto di scioglimento formale, vale a dire, le – così dette – società inattive*»¹⁶².

La cessazione dell'attività consiste in una situazione di fatto caratterizzata dalla paralisi materiale dell'attività commerciale societaria senza dar luogo, conformemente al diritto, all'estinzione della persona giuridica, la quale conserva formalmente la sua valenza¹⁶³.

La cessazione dell'attività deve essere «*completa, definitiva ed irreversibile*»¹⁶⁴, non essendo sufficiente una mera sospensione o cessazione parziale¹⁶⁵.

L'individuazione della cessazione di ogni forma di attività - il cui onere probatorio incombe sull'Amministrazione finanziaria - è una questione complessa,

¹⁵⁹ La successione dei soci delle società estinte è stata esaminata nel par. 5.1.

¹⁶⁰ La responsabilità sussidiaria dei liquidatori delle società verrà esaminata nel prossimo paragrafo.

¹⁶¹ J. MARTÍN FERNÁNDEZ-J.RODRÍGUEZ MÁRQUEZ-R.M. GÁLAN SÁNCHEZ, *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, cit., p. 1053.

¹⁶² J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., p. 129; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Mariscal Pons, Madrid, 1994, p. 125; G. ORÓN MORATAL, «*Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿ otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?*», in *Fiscal Mes a Mes*, 23, 1997, p. 25; C. LETE ACHIRICA, *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Ed. Civitas, Madrid, 2000, p. 155 ss.

¹⁶³ J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., p. 131; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, cit., p. 125; J.A. FERNÁNDEZ AMOR, *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005, p. 110; C. CHECA GONZÁLES, «*Alcance de la noción de cese para decretar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades*», in *Jurisprudencia tributaria*, 5, 2007, p. 23 ss.; E. BARRACHINA JUAN, «*La responsabilidad subsidiaria del administrador formal*», in *Gaceta fiscal*, 260, 2007, p. 32 ss.

¹⁶⁴ Sentenza del Tribunale Supremo del 7 febbraio 2005 secondo cui la cessazione di attività «*ha un contenuto di fatto, non giuridico, essendo privo pertanto di contenuto formale, essendo necessario unicamente che la cessazione di attività sia completa e presumibilmente irreversibile...*».

¹⁶⁵ Si ha cessazione di attività anche se viene mantenuta un'attività residuale per eludere il presupposto della responsabilità; in tal senso, sentenza del Tribunale Supremo del 10 febbraio 2011.

motivo per il quale occorre fare riferimento ad una serie di indicatori esterni sintomatici dell'assenza di produzione o di attività¹⁶⁶.

Una volta dimostrata la cessazione delle attività, è necessario verificare che la persona giuridica «*non sia soggetta ad una procedura concorsuale o non abbia proceduto ad estinguersi giudizialmente, vale a dire che non siano state portate a termine le operazioni di scioglimento della stessa previste nella normativa commerciale*»¹⁶⁷.

La responsabilità ex art. 43, comma 1, lett. b), dunque, presuppone non solo la cessazione dell'attività della persona giuridica, ma anche la mancanza di scioglimento o l'assenza della dichiarazione di fallimento della stessa.

L'art. 43, comma 1, lett. b) prevede che sono responsabili non solo gli amministratori di diritto ma anche quelli di fatto¹⁶⁸, in carica al momento della cessazione dell'attività¹⁶⁹.

Occorre precisare cosa debba intendersi per amministratore di fatto.

Si tratta di un soggetto che non è amministratore di diritto, ma che realizza un'attività positiva di direzione, amministrazione o gestione esercitata con indipendenza ed in forma continuata¹⁷⁰.

¹⁶⁶ Tra questi indicatori esterni sintomatici della cessazione delle attività della persona giuridica vi sono: l'impossibilità di compiere nei confronti della persona giuridica notifiche di atti impositivi, la chiusura del domicilio fiscale e di tutti i luoghi o locali dove si realizza l'attività d'impresa, l'inesistenza del personale di lavoro, l'assenza di documentazione contabile, la mancanza di presentazione di dichiarazioni relative all'imposta sul valore aggiunto e all'imposta sulle società o la semplice presentazione di dichiarazioni negative, la cancellazione di conti correnti bancari, l'assenza di operazioni con terzi ed altri ancora ecc. ecc. Sul punto, vedi J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., pp. 136-137.

¹⁶⁷ J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., p. 138.

¹⁶⁸ Nella sua versione precedente la responsabilità era limitata solo agli amministratori di diritto.

¹⁶⁹ Il Tribunale economico amministrativo centrale (TEAC) ha precisato che sono responsabili gli amministratori che si trovano in tale condizione al momento della cessazione delle attività sociali, anche se successivamente cessino dal loro incarico (Ris. del 10 ottobre del 1996). Non è responsabile l'amministratore che al momento della cessazione delle attività sociali sia cessato dal suo incarico anche se ciò non risulta iscritto nel registro delle imprese (Ris. del 24 ottobre del 1996). In senso conforme si è espresso il Tribunale Supremo con le sentenze del 14 giugno 2007 e del 18 ottobre 2010. In senso contrario, vedi Tribunale Supremo, sentenza del 2 dicembre 2010, con la quale ha sancito che la cessazione dall'incarico di amministratore non è opponibile all'Amministrazione finanziaria se non è stata iscritta nel registro delle imprese. In dottrina per alcuni spunti riflessivi e critici vedi E. SIMÓN ACOSTA, *Responsabilidad tributaria de administradores tra su cese en el cargo*, in *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 887, 2014, p. 3.

¹⁷⁰ Questa condizione può trovarsi in diverse situazioni, come ad esempio: a) amministratori con incarico scaduto; b) amministratori che occupano formalmente l'incarico ma la cui nomina

Il problema principale che si pone risiede nella prova di queste situazioni di fatto, per la quale ci si può avvalere dell'utilizzo di elementi indiziari¹⁷¹.

La responsabilità degli amministratori riguarda le obbligazioni tributarie sorte che risultano pendenti al momento della cessazione; essa non è estesa alle sanzioni, conformemente a quanto previsto dall'art. 41, comma 4, LGT¹⁷².

Per obbligazioni tributarie pendenti si intendono sia quelle già liquidate che quelle sorte ma non ancora liquidate. La responsabilità degli amministratori non opera per i debiti di imposta rimasti insoluti per mancanza di mezzi finanziari, costituendo ciò una causa di forza maggiore, così come è esclusa per quei debiti tributari del tutto sconosciuti o imprevedibili¹⁷³.

Ai fini della configurabilità della responsabilità degli amministratori ex art. 43, comma 1, lett. b), inoltre, è necessario che essi abbiano posto in essere le condotte ivi previste, e vale a dire: a) non aver fatto tutto il necessario per provvedere al pagamento delle obbligazioni tributarie pendenti a carico della persona giuridica; b) aver adottato accordi o preso misure che ne hanno causato il mancato pagamento¹⁷⁴.

presenta un vizio di nullità; c) i soggetti che, di fatto, controllano la gestione e l'amministrazione dell'entità senza essere stati nominati formalmente ma che appaiono nelle relazioni esterne della società come amministratori; d) quelli che, senza dare questa apparenza esterna, controllano di fatto la gestione e l'amministrazione della società, esercitando un'influenza decisiva sugli amministratori. Sul punto, vedi J. MARTÍN FERNÁNDEZ-J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ-R.M. GÁLAN SÁNCHEZ, *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, cit., p. 1048.

¹⁷¹ Si può considerare che ci si trovi dinanzi ad un amministratore di fatto quando concorrono congiuntamente alcune delle seguenti circostanze: a) essere socio maggioritario dell'entità o essere un familiare vicino ai soci; b) percepire una remunerazione importante; c) avere un rapporto personale e continuativo con clienti ed una relazione immediata con i lavoratori della società. Sul punto, vedi J. MARTÍN FERNÁNDEZ-J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ-R.M. GÁLAN SÁNCHEZ, *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, cit., p. 1049.

¹⁷² A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «Obligados tributarios», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General tributaria, Volumen I*, cit., p. 374.

¹⁷³ J. MARTÍN FERNÁNDEZ-J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ-R.M. GÁLAN SÁNCHEZ, *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, cit., p. 1055.

¹⁷⁴ Già si è rilevato che nella versione precedente della norma la responsabilità degli amministratori si configurava «in ogni caso». Si trattava di una responsabilità oggettiva.

Si tratta di condotte illecite che determinano il mancato pagamento delle obbligazioni tributarie della persona giuridica¹⁷⁵, per cui vi deve essere un nesso di causalità tra questi comportamenti e l'inadempimento dell'obbligazione tributaria¹⁷⁶.

Una seconda caratteristica delle condotte non doverose è data dalla loro natura colpevole. Per quanto riguarda il grado di colpevolezza richiesto, la responsabilità degli amministratori può derivare tanto da un comportamento negligente che doloso¹⁷⁷.

Infine, si rileva che queste condotte sono generiche e non specifiche: esse sono formulate in termini molto ampi (non aver fatto il necessario per il pagamento dei debiti tributari e aver adottato accordi o misure che abbiano causato il mancato pagamento)¹⁷⁸.

L'onere della prova incombe sull'Amministrazione finanziaria, la quale deve provare la sussistenza di una di queste condotte ai fini della configurazione della responsabilità¹⁷⁹.

In definitiva, la configurabilità della responsabilità degli amministratori ex art. 43, comma 1, lett. b) richiede la realizzazione da parte degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività di una delle condotte innanzi delineate, a cui deve aggiungersi l'inadempimento dell'obbligazione di procedere

¹⁷⁵ J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., p. 152; M. MARTÍNEZ LAGO, *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 267 e 300; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, «*La responsabilidad tributaria por actos ilícitos*», in la obra colectiva *Estudios jurídicos en memoria de D. Cesar Albiñana García-Quintana, vol. I*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 693.

¹⁷⁶ J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., p. 152; R. FALCÓN Y TELLA, «*La Ley 19/2005, de la Sociedad Anónima Europea, y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución*», in *QF*, 20, 2005, p. 7.

¹⁷⁷ J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., pp. 152-153, secondo il quale guardando ai tratti identificativi delle società inattive è il comportamento doloso dell'amministratore a raffigurare la condotta tipica prevista dall'art. 43, comma 1, lett. b). In tal senso vedi anche S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *La responsabilidad tributaria por actos ilícitos*, cit., p. 693; R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., p. 195.

¹⁷⁸ J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., p. 153.

¹⁷⁹ J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., p. 153; J. MARTÍN-FERNÁNDEZ, «*La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad*», in *Revista Técnica Tributaria*, 57, 2002, p. 117.

allo scioglimento della persona giuridica o nel caso alla richiesta di dichiarazione di fallimento¹⁸⁰.

5.4. *La responsabilità dei liquidatori ex art. 43, comma 1, lett. c), LGT*

L'art. 43, comma 1, lett. c), LGT prevede che sono responsabili sussidiari del debito tributario «*gli amministratori concorsuali e i liquidatori delle società ed entità in generale che non abbiano compiuto le operazioni necessarie per l'adempimento integrale delle obbligazioni tributarie sorte anteriormente a queste situazioni ed imputabili ai rispettivi obbligati tributari. Delle obbligazioni tributarie e sanzioni posteriori a queste situazioni risponderanno come amministratori quando hanno attribuite funzioni di gestione*»¹⁸¹.

Come noto, la liquidazione di una società costituisce un processo di estinzione della persona giuridica. Comprende tre fasi: lo scioglimento, la liquidazione ed infine l'estinzione, dopo aver distribuito ai soci il patrimonio sociale rimanente.

Sotto il profilo soggettivo la norma si rivolge ai liquidatori delle società e delle entità in generale, come le associazioni e le fondazioni e non anche alle entità senza personalità giuridica di cui all'art. 35, comma 4, LGT¹⁸².

Il momento che segna il sorgere della responsabilità dei liquidatori è l'accettazione del loro incarico¹⁸³.

¹⁸⁰ J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, cit., p. 155 ss.

¹⁸¹ R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., p. 195; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General tributaria, Volumen I*, cit., pp. 375-376; J. MARTÍN FERNÁNDEZ-J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ-R.M. GÁLÁN SÁNCHEZ, *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M.A. COLLADO YURRITA, J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, cit., p. 1056; A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, cit., p. 284 ss.; C. BUENO MALUENDA, *La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso [artículo 43,1 c LGT]*, in la obra *La responsabilidad de los administradores de Sociedades de capital*, La Ley, 2011, p. 513 ss.

¹⁸² A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, cit., p. 288; C. BUENO MALUENDA, *La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso [artículo 43,1 c LGT]*, in la obra *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, cit., p. 526. Di diverso avviso è A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General tributaria, Volumen I*, cit., p. 376.

Sotto il profilo oggettivo la responsabilità dei liquidatori riguarda tutti i debiti tributari e nel caso in cui essi rispondono come amministratori di fatto la responsabilità è estesa anche alle sanzioni.

L'art. 43, comma 1, lett. c) individua due presupposti per la responsabilità dei liquidatori, diversi a seconda se le obbligazioni tributarie siano sorte anteriormente o posteriormente alla liquidazione. Nel caso esse siano sorte posteriormente alla liquidazione, la norma prevede che essi rispondono come amministratori, in quanto svolgono funzioni di gestione.

Il problema è chiarire il momento rispetto al quale le obbligazioni tributarie si considerano sorte.

La norma sul punto non è chiara, per cui è necessario verificare a quale momento concreto essa si riferisce.

Questo può essere correttamente individuato nella designazione del liquidatore¹⁸⁴.

Nel caso in cui le obbligazioni tributarie sono sorte anteriormente al predetto momento, i liquidatori ne rispondono se non hanno compiuto le operazioni necessarie dirette al pagamento integrale delle stesse¹⁸⁵. La responsabilità non è estesa alle sanzioni¹⁸⁶.

Si rileva che, a differenza di quanto previsto nella normativa previgente – art. 40, comma 2, LGT del 1963 – nella quale era stabilito espressamente che la responsabilità rinveniva la sua origine in una condotta negligente, nell'attuale testo normativo è scomparso qualsiasi riferimento alla «negligenza o mala fede», essendo sufficiente, ai fini della configurabilità della responsabilità dei liquidatori, la

¹⁸³ C. BUENO MALUENDA, *La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso [artículo 43,1 c LGT]*, en la obra *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, cit., p. 520.

¹⁸⁴ C. BUENO MALUENDA, *La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso [artículo 43,1 c LGT]*, en la obra *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, cit., p. 518.

¹⁸⁵ Come, ad esempio, quando il liquidatore: a) realizza il pagamento di debiti sociali diversi da quelli tributari non rispettando così il loro il diritto di prevalenza; b) non prova di aver realizzato tutte le attività necessarie alla soddisfazione del credito tributario; c) non include il debito tributario nel bilancio di liquidazione; d) ha distribuito capitale sociale ai soci prima di pagare i crediti tributari.

¹⁸⁶ A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, cit., p. 290, secondo il quale questa limitazione non appare giustificata in quanto se il debito relativo alle sanzioni appare nei libri contabili della società il liquidatore dovrebbe fare il possibile per soddisfarlo e la sua responsabilità non risponderebbe tanto alla volontà di sanzionare il liquidatore quanto alla sua negligenza nel pagamento di un debito sociale.

manca di diligenza nella realizzazione delle operazioni necessarie al pagamento dei debiti tributari¹⁸⁷.

Il liquidatore è responsabile quando non utilizza l'ordinaria diligenza richiesta; condotta che si identifica nel mancato rispetto del diritto di prelazione dei crediti tributari o nella mancata realizzazione delle operazioni necessarie al soddisfacimento degli stessi.

Nel caso, invece, in cui le obbligazioni tributarie e le sanzioni sono sorte posteriormente a dette situazioni (liquidazione), i liquidatori ne rispondono come amministratori, perché svolgono funzioni di gestione.

Per la realizzazione della fattispecie, dunque, occorre non solo che le obbligazioni tributarie e le relative sanzioni siano sorte posteriormente, ma anche che i liquidatori svolgano le funzioni di gestione.

La responsabilità dei liquidatori, in questo caso, è equiparata a quella degli amministratori delle persone giuridiche che abbiano commesso violazioni tributarie, ex art. 43, comma 1, lett. a), LGT, per cui essi rispondono dei debiti tributari per omissione dei loro doveri, per *culpa in vigilando* o per aver adottato accordi che le rendano possibili¹⁸⁸ e la loro responsabilità è estesa anche alle sanzioni.

5.5. *Il coordinamento tra la responsabilità dei soci successori delle società estinte e la responsabilità tributaria sussidiaria dei liquidatori*

Giunti a questo punto, ci si deve domandare come si coordini la responsabilità dei soci successori delle società estinte ex art. 40, comma 1, LGT con la responsabilità tributaria sussidiaria dei liquidatori delle stesse di cui all'art. 43, comma 1, lett. c), LGT.

¹⁸⁷ Sulla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori vedi A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, cit., pp. 288-290; C. BUENO MALUENDA, *La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso [artículo 43,1 c LGT]*, en la obra *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, cit., pp. 520-521.

¹⁸⁸ Art. 43, comma 1, lett. a), LGT recita così sono responsabili sussidiari del debito tributario «senza pregiudizio di quanto disposto alla lettera a) del comma 1 dell'art. 42 di questa legge, gli amministratori di fatto o di diritto delle persone giuridiche che, avendo commesso violazioni tributarie, non abbiano realizzato gli atti necessari che siano di loro incombenza per l'adempimento delle obbligazioni e dei doveri tributari, che abbiano consentito l'inadempimento da parte di coloro che da essi dipendono o che abbiano adottato accordi che rendano possibili le violazioni. La loro responsabilità si estenderà anche alle sanzioni».

I soci in quanto successori sono obbligati tributari, giusto quanto disposto dall'art. 35, comma 2, lett. j), LGT.

L'art. 177, comma 2, LGT prevede, infatti, che «*Sciolta e liquidata una società o entità, il procedimento di riscossione continuerà con i soci, partecipi o contitolari, una volta constatata l'estinzione della personalità giuridica*».

I liquidatori, invece, sono responsabili sussidiari, ovvero soggetti terzi che vanno a porsi accanto ai debitori principali. La loro responsabilità non è diretta, ma deriva dall'inadempimento dei successori, ovvero dopo che risulti esercitata senza successo l'azione contro questi.

Si devono, pertanto, seguire le regole proprie della responsabilità tributaria sussidiaria: occorre rivolgersi, in primo luogo, al debitore principale e solo dopo, in caso di sua insolvenza, si potrà agire nei confronti dei responsabili sussidiari.

L'art. 41, comma 5, LGT afferma che «... *L'esercizio dell'azione amministrativa nei confronti dei responsabili sussidiari necessiterà la previa dichiarazione di insolvenza del debitore principale e dei responsabili solidali*».

Ciò è chiarito anche dall'art. 176 LGT, il quale stabilisce che «*Una volta dichiarati insolventi il debitore principale e, nel caso, i responsabili solidali, l'Amministrazione finanziaria emanerà l'atto di accertamento della responsabilità, che verrà notificato al responsabile sussidiario*».

Alla luce delle su richiamate norme va ritenuto che, una volta estinta la società, l'Amministrazione finanziaria, in pendenza di debiti tributari, deve, in primo luogo, rivolgersi ai soci, quali successori della società estinta e, dunque, debitori principali, e solo successivamente, in caso di loro inadempimento, può agire nei confronti dei liquidatori, quali responsabili sussidiari dei debiti tributari¹⁸⁹.

Si rileva, in proposito, una diversa ricostruzione, da parte di autorevole dottrina¹⁹⁰, del coordinamento tra la responsabilità dei soci successori delle società estinte e la responsabilità sussidiaria dei liquidatori delle stesse.

Secondo la tesi sostenuta da questa parte della dottrina, la successione dei soci nelle obbligazioni tributarie pendenti delle società sciolte e liquidate non è una

¹⁸⁹ A. MARTÍN JIMÉNEZ, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, cit., pp. 296-297; A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General tributaria, Volumen I*, cit., pp. 328-329.

¹⁹⁰ R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pp. 169-170.

successione vera e propria, motivo per il quale essa afferma che, una volta estinta la società, l'Amministrazione finanziaria deve rivolgersi prima ai liquidatori e solo successivamente ai soci.

Ad avviso di questa dottrina, tra la responsabilità della società e quella dei soci si interpone quella dei liquidatori. Vi sono, dunque, due gradi di responsabilità successivi: quella dei liquidatori e successivamente quella dei soci¹⁹¹.

5.6. *Osservazioni conclusive*

Dopo aver illustrato sommariamente, senza alcuna pretesa di esaustività, la disciplina generale della successione dei soci delle società estinte, della responsabilità sussidiaria degli amministratori delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività e della responsabilità dei liquidatori delle società, occorre evidenziare quali sono le differenze tra i regimi di tutela dei crediti tributari nel caso di estinzione delle società di capitali previsti dai due ordinamenti giuridici.

L'ordinamento giuridico spagnolo appresta un sistema di tutela dei crediti tributari nel caso di estinzione delle società di capitali differente da quello italiano e per certi versi maggiormente garantistico.

Nel caso di estinzione delle società di capitali è previsto che i soci succedono nei debiti tributari pendenti (liquidati e non) della società estinta, i quali ne rispondono, solidalmente tra loro, nei limiti delle quota di liquidazione corrisposta, nonché di quanto percepito nei due anni anteriori alla data di scioglimento.

I soci rispondono dei debiti tributari delle società estinte in qualità di successori, e non, come previsto nel nostro ordinamento giuridico, quali responsabili per aver ricevuto indebitamente denaro o beni dagli amministratori o dai liquidatori, rispettivamente nei due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione o durante la stessa.

¹⁹¹ R. CALVO ORTEGA, «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit., pp. 169-170, ritiene che la responsabilità dei soci è una situazione patrimoniale passiva che deriva dalla rettifica di un accertamento fatto indebitamente.

Nel sistema spagnolo, una volta estinta la società, l'Amministrazione finanziaria può proseguire l'azione originariamente intrapresa verso la società direttamente nei confronti dei soci, quali successori e dunque obbligati principali.

Solo una volta constatata la loro insolvenza, l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi nei confronti dei liquidatori responsabili, per non aver compiuto tutte le operazioni necessarie per il pagamento dei debiti tributari maturati antecedentemente alla messa in liquidazione o, nel caso di debiti tributari sorti durante la stessa e qualora svolgano funzione di amministrazione, per omissione dei loro doveri, per *culpa in vigilando* o per aver adottato accordi che danno luogo a violazioni tributarie.

La loro responsabilità è configurata quale responsabilità tributaria sussidiaria per il cui accertamento è necessaria la preventiva dichiarazione di insolvenza dei debitori principali (nel caso di specie i soci quali successori); in ciò si rinviene la differenza con quanto previsto nell'ordinamento italiano.

Nel sistema italiano, infatti, i liquidatori sono considerati responsabili, ma non in via sussidiaria rispetto ai soci, anch'essi ritenuti dalla legge responsabili e non successori. Il legislatore non ha previsto alcun *beneficium excussionis* a favore dei liquidatori rispetto ai soci e viceversa, di guisa che l'Amministrazione finanziaria, i cui crediti siano rimasti insoddisfatti a seguito della liquidazione, può rivolgersi indistintamente nei confronti degli uni o degli altri, sempre che ricorrano le condizioni di responsabilità di entrambi.

L'ordinamento giuridico spagnolo, infine, contempla, a tutela dei crediti tributari che potrebbero essere messi a rischio da una cattiva gestione degli amministratori, una terza categoria di responsabili: gli amministratori di fatto o di diritto delle persone giuridiche che hanno cessato la loro attività senza procedere all'estinzione.

Il legislatore spagnolo, al fine di evitare pratiche elusive dirette al mantenimento in vita di società inattive allo scopo di impedire la nascita di altre responsabilità poste a garanzia dei crediti tributari, quali la successione dei soci e la responsabilità dei liquidatori, ha previsto che gli amministratori di fatto o di diritto in carica all'atto della cessazione dell'attività sociale rispondono dei debiti tributari

pendenti al momento della cessazione, sempre che non abbiano fatto il necessario o abbiano adottato accordi o misure determinanti il mancato pagamento.

In conclusione, dall'analisi comparata deriva che l'ordinamento giuridico spagnolo prevede un sistema di tutela dei crediti tributari nel caso di estinzione delle società di capitali maggiormente garantistico rispetto a quello italiano.

Capitolo II

La natura giuridica

SOMMARIO: 1. La natura giuridica della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci: introduzione alla problematica – 2. La tesi della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità fiscale riconducibile al modello della solidarietà dipendente – 3. La tesi della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio – 4. La responsabilità civile dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità per violazione dei c.d. obblighi di protezione – 5. Conclusioni sulla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori – 6. La natura giuridica della responsabilità dei soci.

1. *La natura giuridica della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci: introduzione alla problematica*

L'individuazione della natura giuridica della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori ha costituito una questione dibattuta già sotto la previgente normativa¹⁹².

La discussione prende avvio dalla constatazione che il fatto generatore della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori non è il presupposto d'imposta, dal quale nascerebbe un'obbligazione avente natura tributaria, ma un comportamento

¹⁹² Con riferimento alla previgente normativa (art. 45 R.D. n. 1608/1931; art. 52 l. n. 1/1956; art. 265 T.U. n. 645/1958) la questione della natura giuridica della responsabilità dei liquidatori risultava condizionata dall'esigenza di rintracciare «nel silenzio della normativa allora vigente, l'iter procedimentale attraverso il quale la stessa si sarebbe dovuta accertare, prima di iniziare l'esecuzione nei confronti del liquidatore». La tesi della natura fiscale era sostenuta da A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, p. 88, nota 7: essa traeva la sua origine dalla constatazione che la valutazione in merito alla sua sussistenza spettasse all'Amministrazione finanziaria. La tesi civilistica era, invece, sostenuta da V.M. ROMANELLI, *L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, p. 207: essa risultava condizionata dall'esigenza di non sottrarre la valutazione della sussistenza della responsabilità all'autorità giudiziaria ordinaria. Sempre con riferimento alla previgente normativa nel senso della natura di responsabilità civile per danno v. anche E. SCANDALE, *La riscossione delle imposte dirette*, Napoli, 1970, p. 295 ss.; G. GRECO, *Responsabilità dei liquidatori e amministratori di società per il mancato pagamento delle imposte*, in *Boll. trib.*, 1960, p. 1806 ss.; G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., p. 255 ss.; R. ARICÒ, *Responsabilità del liquidatore di società*, in *Boll. trib.*, 1971, p. 1541 ss.; A. PARLATO, *Accertamento tributario e cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1965, II, p. 139; ID., *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, pp. 133-135.

contra legem che si dispiega attraverso una «fattispecie complessa a formazione successiva»¹⁹³.

In dottrina, ci si è domandati se questo comportamento *contra legem* generi una responsabilità tributaria oppure una responsabilità civile.

Sono state elaborate due teorie: la tesi della responsabilità fiscale riconducibile alla c.d. solidarietà dipendente¹⁹⁴ e la tesi della responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio secondo gli artt. 1176 e 1218 c.c.¹⁹⁵.

Negli ultimi tempi, è stata sviluppata una nuova teoria¹⁹⁶, secondo cui la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori sarebbe una responsabilità civile derivante dalla violazione di un obbligo di protezione accessorio al rapporto obbligatorio tra la società ed il liquidatore e amministratore, il cui inadempimento genera una responsabilità verso l'Amministrazione finanziaria, secondo gli artt. 1176 e 1218 c.c.

Stabilire se la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori abbia una natura tributaria o civilistica è rilevante, perché la sua qualificazione, come si verificherà in avanti, ha riflessi sul piano dell'analisi procedimentale e processuale della normativa in esame.

La natura della responsabilità dei soci, certamente diversa rispetto a quella dei liquidatori e degli amministratori, dovrà essere anch'essa individuata sulla base dell'esame di diverse teorie.

In proposito, le tesi principali sono quella secondo cui il rapporto tra i soci e il creditore Amministrazione finanziaria va ricondotto in termini successivi, alla luce

¹⁹³ Aver soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari o aver assegnato beni ai soci prima di aver soddisfatto i crediti tributari in ipotesi di responsabilità dei liquidatori e degli amministratori ex art. 36, comma 1 e 2, D.P.R. n. 602/1973 o aver compiuto operazioni di liquidazione o di occultamento di attività sociali nel caso di responsabilità degli amministratori ex art. 36, comma 4.

¹⁹⁴ M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv. sc. comm.*, XIV, Torino, 1997, p. 453; A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, vol. II, pp. 467-468; ID., *La solidarietà tributaria*, Torino, 1968, p. 396-397; A.E. GRANELLI, *Responsabilità tributaria dei soggetti preposti a cariche sociali*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 8.

¹⁹⁵ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 46-48; F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 430 ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 95. Sotto la previgente normativa vedi A. PARLATO, *Accertamento tributario e cancellazione della società dal registro delle imprese*, cit., p. 139 ss.; ID., *Il responsabile d'imposta*, cit., pp. 133-135.

¹⁹⁶ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 24 ss.

delle sentenze della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, del 12 marzo 2013, n. 6070, 6071 e 6072¹⁹⁷, e l'altra che la qualifica in termini di responsabilità da indebito arricchimento ex art. 2041 c.c.¹⁹⁸.

2. *La tesi della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità fiscale riconducibile al modello della solidarietà dipendente*

Sulla natura giuridica delle responsabilità dei liquidatori e degli amministratori ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 il dibattito dottrinale ha dato luogo alla formazione di due tesi principali.

Quanto alla prima teoria, secondo la dottrina che l'ha elaborata¹⁹⁹, la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli precedenti è una responsabilità tributaria che va ricondotta al modello della solidarietà dipendente. Ciò in quanto l'illecita destinazione delle attività di liquidazione, da cui trae origine l'obbligazione risarcitoria dei liquidatori, coglie il titolo giustificativo, ma non toglie che la fonte normativa sia la disposizione fiscale e che l'oggetto di tale responsabilità sia il debito d'imposta.

Questa tesi, dunque, nell'attribuire natura tributaria all'obbligazione che grava sui liquidatori e sugli amministratori, dà rilevanza al suo contenuto, il debito di imposta, ed alla fonte normativa che la disciplina, una norma di carattere tributario.

¹⁹⁷ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 941 ss.; T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 363 ss.

¹⁹⁸ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 77 ss.; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 45, nota 10; N. DOLFIN, *Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, cit., p. 266; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 98.

¹⁹⁹ M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv. sc. comm.*, XIV, cit., p. 453; A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, cit., pp. 467-468; ID., *La solidarietà tributaria*, cit., pp. 396-397; A.E. GRANELLI, *Responsabilità tributaria dei soggetti preposti a cariche sociali*, cit., p. 8. Vedi anche S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, p. 163, il quale nell'ambito del suo studio sulla soggettività tributaria, nel classificare le diverse ipotesi di responsabilità d'imposta, include la responsabilità dei liquidatori nella categoria degli obblighi del responsabile d'imposta connessi ad uno specifico comportamento del terzo, che verrebbero a esistere in conseguenza del venir in essere *contra legem* del comportamento stesso.

In particolare, essa la riconduce al fenomeno della solidarietà dipendente per la funzione di garanzia che assolve verso l'obbligazione tributaria della società.

È necessario, allora, fare cenno a questo istituto giuridico per ricordarne le caratteristiche e riscontrarne poi la presenza, o meno, nell'obbligazione disciplinata dall'art. 36.

Come noto, si ha solidarietà tributaria quando più soggetti sono tenuti in solido ad adempiere l'obbligazione tributaria²⁰⁰: essa può essere paritaria o dipendente²⁰¹.

Si ha solidarietà paritaria quando il presupposto del tributo è posto in essere da più soggetti; mentre nel caso della solidarietà dipendente vi è un obbligato principale, che ha posto in essere il presupposto d'imposta, ed un obbligato dipendente (il c.d. responsabile d'imposta)²⁰², che non ha partecipato alla realizzazione del presupposto, ma che ugualmente è obbligato in solido, poiché ha posto in essere una fattispecie collaterale allo stesso²⁰³.

Il responsabile d'imposta, secondo la definizione contenuta nell'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973 «è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi»²⁰⁴.

²⁰⁰ Art. 1292 c.c. secondo cui «l'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri».

²⁰¹ E. POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, vol., XLII, Milano, 1990, p. 1226; A. AMATUCCI, *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, 1998; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 244.

²⁰² F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., p. 122: il responsabile d'imposta viene comunemente definito come quel debitore che non realizza il presupposto d'imposta ma una fattispecie collaterale ed è obbligato, in via dipendente, in solido con il soggetto che ha posto in essere il presupposto (obbligato principale). Sui caratteri generali del responsabile d'imposta vedi anche F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., p. 156 ss.

²⁰³ Sulla responsabilità d'imposta vedi: S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., p. 160 ss.; ID., *Riflessioni in tema di soggettività tributaria: il pensiero di Amatucci e la problematicità di questioni ancora attuali*, in Aa. Vv. *Dal diritto finanziario al diritto tributario, Studi in onore del Prof. Andrea Amatucci*, Bogotà-Napoli, 2011, p. 293 ss.; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 142 ss.; A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, cit., p. 453 ss.; ID., *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 386 ss.; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, cit., *passim*; ID., *Il responsabile d'imposta ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, vol. II, p. 393 ss.; C. BAFILE, *Responsabile d'imposta*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, VI, 1986, p. 630 ss.; E. POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, vol., XLII, cit., p. 1227 ss.; D. COPPA, *Responsabile d'imposta*, in *Dig. comm.*, vol. XII, Torino, 1996, p. 379 ss.; M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv. sc. comm.*, XIV, cit., p. 445 ss.

²⁰⁴ Il congegno normativo che ricorre nella specie del responsabile d'imposta è descritto da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pp. 143-145, il quale chiarisce che non vi è differenza di struttura tra obbligazione del debitore principale e obbligazione del responsabile, ma differenza di

In dottrina²⁰⁵ il responsabile d'imposta viene comunemente definito come quel soggetto estraneo rispetto al presupposto d'imposta, il quale ha l'obbligo di pagare il tributo all'erario accanto ed in alternativa al contribuente, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, salvo il diritto di rivalsa nei confronti del medesimo²⁰⁶. L'istituto del responsabile d'imposta svolge, dunque, una funzione di garanzia del credito d'imposta²⁰⁷.

Tra l'obbligazione principale e l'obbligazione del responsabile vi è un rapporto di pregiudizialità-dipendenza²⁰⁸. Ciò vale a dire che l'obbligazione del responsabile d'imposta in tanto sussiste in quanto vi è l'obbligazione principale: il responsabile è un coobbligato in via dipendente²⁰⁹.

Questa relazione non rileva, però, nei rapporti esterni con l'Amministrazione finanziaria, nei cui confronti il responsabile d'imposta è un coobbligato solidale. Nei rapporti interni, invece, il responsabile d'imposta che paga il tributo ha diritto di regresso²¹⁰ per l'intero nei confronti dell'obbligato principale e non *pro quota* come nella solidarietà paritaria.

fattispecie: «L'imposta è, dalla legge, anzitutto posta a carico d'una determinata persona, che coincide di regola col partecipe diretto alla situazione-base dell'imposta. Con distinta norma, poi, è stabilita l'obbligazione d'un altro soggetto, insieme e in aggiunta al primo obbligato». Vedi anche A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, cit., p. 79 ss.; D. COPPA, *Responsabile d'imposta*, in *Dig. comm.*, vol. XII, cit., p. 379.

²⁰⁵ S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., p. 160.

²⁰⁶ S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., p. 161, il quale afferma che «con riferimento alla natura dell'obbligazione del responsabile d'imposta, può considerarsi acquisita la sua esclusione dai soggetti passivi in senso stretto, qualifica che compete solo al contribuente principale, alla cui obbligazione quella del responsabile risulta collegata da un nesso di pregiudizialità-dipendenza».

²⁰⁷ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 145.

²⁰⁸ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 143; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, cit., *passim*; E. POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, vol., XLII, cit., p. 1228; BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p. 127; D. COPPA, *Responsabile d'imposta*, in *Dig. comm.*, vol. XII, cit., p. 379 ss.

²⁰⁹ La legge induce a distinguere tra una solidarietà contestuale, in cui le due fattispecie sono contemporanee (come, ad esempio, la responsabilità del notaio per l'imposta di registro sugli atti redatti o autenticati di cui all'art. 57, D.P.R. n. 131/1986) e una successiva, in cui la fattispecie che genera la coobbligazione sopravviene alla prima dopo che questa è già venuta in essere (come, ad esempio, il cessionario d'azienda, per la responsabilità di cui all'art. 14, D.Lgs. n. 472/1997). Sui profili fiscali della cessione di azienda vedi M.P. NASTRI, *Profili fiscali della cessione d'azienda alla luce dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., p. 119 ss.; ID., *La cessione di azienda: questioni aperte, (studio n. 81/2009/T) della Commissione studi tributari del Consiglio nazionale del notariato*, in *Studi e materiali*, cit.

²¹⁰ S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., pp. 162-165, il quale ritiene che l'esigenza che sia garantita una «neutralità fiscale» del responsabile non può considerarsi soddisfatta dalla mera attribuzione del diritto di rivalsa. Sottolinea l'Autore che nella solidarietà dipendente, a differenza della sostituzione a titolo d'imposta, la neutralità fiscale del responsabile non è garantita da un preesistente rapporto di debito-credito, per cui «è necessaria una

Nel contesto che si è sommariamente richiamato, secondo la dottrina *supra* richiamata la responsabilità disciplinata dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 sarebbe un'ipotesi di solidarietà dipendente «dai tratti peculiari»²¹¹.

La tesi avversa, secondo la quale la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori avrebbe natura civilistica e fonte nell'illecita destinazione delle attività della liquidazione in lesione dei diritti dell'erario²¹², sarebbe, infatti, idonea «a cogliere il titolo giustificativo della responsabilità dei liquidatori (l'illecita destinazione della attività della liquidazione), ma non tolgono che fonte della stessa sia la ricordata disposizione fiscale e che, correlativamente, tale responsabilità si configuri nei termini di una coobbligazione solidale (dipendente) il cui unico oggetto è rappresentato dal debito d'imposta, del quale direttamente rispondono (sia pure nei limiti e alle condizioni viste) i liquidatori».

Un'ulteriore conferma della natura tributaria dell'obbligazione dei responsabili ex art. 36, in termini di solidarietà dipendente, scaturirebbe, ad avviso di tale dottrina, dalla «disciplina di tale responsabilità, che può essere fatta valere con

verifica dei diversi profili che sottendono all'imputazione degli specifici obblighi di responsabilità d'imposta, al fine di verificare separatamente i limiti posti a garanzia di una legittima imputazione soggettiva di tale obbligo». In ordine a tali idee, l'Autore opera una classificazione delle diverse ipotesi di responsabilità raggruppandole in relazione ai diversi profili giustificativi dell'obbligo stesso. Ad una prima categoria l'obbligo del responsabile può dipendere dallo svolgimento di determinati incarichi o uffici (es. i notai che hanno redatto e autenticato l'atto in materia di imposta di registro); in tal caso «le modalità con cui sono svolti gli incarichi consentono al responsabile di "assicurarsi preventivamente le somme con le quali far fronte all'obbligazione", evitando il rischio di una successiva (eventuale) insolvenza del contribuente in relazione all'attività del diritto di rivalsa». L'obbligo del responsabile può, inoltre, derivare dall'esistenza di un rapporto negoziale tra contribuente e responsabile, il cui oggetto è correlato al presupposto d'imposta (es. il rappresentante ai fini IVA del soggetto non residente e senza stabile organizzazione in Italia ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, che è responsabile delle obbligazioni nascenti dalle operazioni imponibili poste in essere da quest'ultimo). Infine, l'obbligo del responsabile può dipendere da uno specifico comportamento del terzo (es. i liquidatori che ai sensi dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non rispettano la prelazione a favore dei crediti tributari, soddisfacendo crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnando beni ai soci senza aver prima soddisfatto i crediti tributari); in tal senso, «l'obbligo tributario del responsabile può nascere in conseguenza del venire in essere contra legem del comportamento stesso». In tal caso, «la garanzia di costituzionalità dell'imputazione soggettiva di tali obblighi quindi, è riconducibile proprio alla "volontarietà" del comportamento del terzo, dalla cui specifica manifestazione volitiva discende l'attribuzione dell'obbligazione tributaria di responsabile d'imposta».

²¹¹ M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv. sc. comm.*, XIV, cit., p. 453.

²¹² F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 428; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 41 ss.

le modalità e le forme proprie della responsabilità d'imposta, ivi compresa la giurisdizione delle Commissioni Tributarie»²¹³.

In altre parole, secondo questa teoria, la responsabilità disciplinata dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 ha natura tributaria in quanto trova la sua fonte in una disposizione fiscale e si configurerebbe nei termini di una coobbligazione solidale dipendente, il cui unico oggetto è rappresentato dal debito d'imposta, che si troverebbe in un rapporto di pregiudizialità-dipendenza con l'obbligazione tributaria garantita.

Altra parte della dottrina²¹⁴, nel ricondurre ugualmente la responsabilità dei liquidatori tra le ipotesi della responsabilità d'imposta, la giustifica sulla base dello specifico comportamento del terzo ed in particolare dal suo venire in essere *contra legem*, lasciando così sottendere che la responsabilità regolata dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 vada configurata nei termini della c.d. solidarietà dipendente.

Questa teoria ritiene che «*l'imputazione soggettiva dell'obbligo tributario di responsabile può nascere in conseguenza del venire in essere contra legem del comportamento stesso*». Il «*liquidatore dei soggetti Irpeg che non rispetta la prelazione a favore dei crediti tributari, soddisfacendo crediti di ordine inferiore e lasciando insoddisfatte le pretese erariali*» è responsabile dell'imposta dovuta dal soggetto passivo IRES per aver tenuto un comportamento *contra legem* in relazione a fatti e situazioni riconducibili esclusivamente al soggetto passivo d'imposta.

Questa tesi ha il pregio di porre in evidenza come la responsabilità del liquidatore (parimenti quella dell'amministratore) sia la conseguenza diretta di un comportamento *contra legem* dell'agente, per la cui qualificazione, in termini di responsabilità civile o tributaria, sarà determinante verificare il rapporto esistente tra l'obbligazione posta a suo carico e conseguente all'ufficio (di liquidatore e/o amministratore) da lui ricoperto e l'obbligazione tributaria gravante sul soggetto passivo di imposta, che rimane inadempita e della quale lo stesso è chiamato a rispondere.

Su questo rapporto che si instaura tra siffatte obbligazioni, certamente diverse tra loro, si rinvia alla trattazione che sarà sviluppata in prosieguo.

²¹³ *Contra* F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 428.

²¹⁴ S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., p. 163 e nota 37.

Per il momento si osserva, richiamando in proposito alcune considerazioni compiute da una parte della dottrina²¹⁵, che la natura tributaria della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori non può essere affermata sulla base della sola constatazione che essa trae la sua origine da una norma tributaria.

La norma fiscale di cui all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 rappresenta soltanto la fonte dell'obbligazione²¹⁶ dei liquidatori e degli amministratori verso l'Amministrazione finanziaria; essa non è idonea a qualificare la natura giuridica della responsabilità, che, fermandosi a questo livello di indagine, ben potrebbe essere considerata sia tributaria che civilistica, non essendo determinante la natura della norma che la disciplina.

Allo scopo di procedere alla corretta individuazione della natura della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, è necessario valutare il comportamento che dà luogo ad essa e sulla cui base si può dedurre la natura giuridica.

Questa analisi impone, dapprima, di prendere in considerazione le regole del codice civile dettate in tema di liquidazione delle società di capitali contenute negli artt. 2484 e ss. c.c., per consentire un confronto con la disposizione normativa dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 e pervenire, così, alla conclusione secondo cui quest'ultima è una specificazione in campo tributario dei doveri del liquidatore dettati dalle norme del codice civile.

I liquidatori, nel compiere le attività di liquidazione della società, devono attenersi al principio informatore di tutta l'attività di impresa secondo cui «*il patrimonio sociale è destinato al soddisfacimento dei debiti sorti nello svolgimento di quell'attività ed ai soci può essere riconosciuto solo il risultato netto dell'attività stessa*», il quale impone loro di dare «*concreta ed immediata attuazione alla prelazione che essi [ndr: debiti] vantano sul patrimonio sociale*»²¹⁷.

²¹⁵ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 17-19.

²¹⁶ Come è noto l'art. 1173 c.c. sancisce che «*Le obbligazioni derivano da contratto, da fatto illecito, o da ogni altro atto o fatto idoneo a produrle in conformità dell'ordinamento giuridico*». In quest'ultima categoria vi rientrano le c.d. obbligazioni legali ovvero le obbligazioni che trovano la loro fonte nella legge.

²¹⁷ G. NICCOLINI, *L'accantonamento delle somme necessarie a pagare i creditori nella liquidazione delle società*, cit., pp. 677-678.

I compiti dei liquidatori sono disciplinati dagli artt. 2489 c.c.²¹⁸, 2491²¹⁹, 2495²²⁰ e 2633²²¹ c.c., dalla cui lettura deriva che essi non possono ripartire i beni sociali tra i soci prima del pagamento dei creditori sociali o dell'accantonamento delle somme necessarie a soddisfarli, ovvero non possono distribuire ai soci la quota di liquidazione, salvo ammessi casi di acconti sul risultato della liquidazione, prima di aver provveduto alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali.

È evidente, giunti a questo punto, come l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 si ponga in collegamento con la disciplina codicistica.

La norma fiscale in esame prevede, infatti, che i liquidatori sono tenuti a «dare prevalenza ai crediti tributari», pena la loro responsabilità.

Essi sono responsabili non per il mero inadempimento dell'obbligo di pagamento delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli precedenti, ma in quanto abbiano soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari o abbiano assegnato beni sociali ai soci senza aver prima soddisfatto i crediti tributari.

Vi sono norme parallele in diritto tributario ed in diritto civile, che fanno discendere da determinati comportamenti del liquidatore una peculiare responsabilità verso i creditori sociali lesi.

²¹⁸ Art. 2489 c.c. recita «*Salvo diversa disposizione statutaria, ovvero adottata in sede di nomina, i liquidatori hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società. I liquidatori debbono adempiere i loro doveri con la professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico e la loro responsabilità per i danni derivanti dall'inosservanza di tali doveri è disciplinata secondo le norme in tema di responsabilità degli amministratori.*».

²¹⁹ Art. 2491 c.c. recita «*Se i fondi disponibili risultano insufficienti per il pagamento dei debiti sociali, i liquidatori possono chiedere proporzionalmente ai soci i versamenti ancora dovuti. I liquidatori non possono ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali; i liquidatori possono condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie. I liquidatori sono personalmente e solidalmente responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali con la violazione delle disposizioni del comma precedente.*».

²²⁰ Art. 2495 c.c. recita «*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.*».

²²¹ Art. 2633 c.c. recita «*I liquidatori che, ripartendo i beni sociali tra i soci prima del pagamento dei creditori sociali o dell'accantonamento delle somme necessario a soddisfarli, cagionano danno ai creditori, sono puniti, a querela della persona offesa, con la reclusione da sei mesi a tre anni. Il risarcimento del danno ai creditori prima del giudizio estingue il reato.*».

L'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 si presenta, allora, come una specificazione in campo tributario (sotto il profilo soggettivo ed oggettivo²²²) dei doveri del liquidatori previsti dalle norme civili innanzi citate.

Questa ricostruzione ha riflessi diretti sulla qualificazione della natura giuridica delle responsabilità oggetto della presente indagine, per le quali deve essere negata la natura tributaria e riconosciuta quella civilistica.

I liquidatori e gli amministratori sono chiamati a rispondere del pagamento delle imposte per fatto proprio, consistente nell'aver destinato ad altri fini, invece che al pagamento delle imposte, le attività della liquidazione. La loro è una responsabilità, come verrà chiarito di qui a poco, *ex lege* per fatto proprio.

Per il momento si può concludere richiamando autorevole dottrina²²³ secondo cui la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori non è configurabile nei termini di una solidarietà dipendente per due ordini di ragioni: (i) i liquidatori e gli amministratori non sono responsabili del pagamento delle imposte per fatti o situazioni riferibili ad altri soggetti, ma sono responsabili per fatto personale, consistente nell'aver destinato le attività della liquidazione a fini diversi dal pagamento dei debiti tributari; (ii) i liquidatori e gli amministratori sono obbligati al pagamento delle imposte dovute non insieme alla società, ma in proprio²²⁴.

3. *La tesi della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità civile ex lege per fatto proprio*

Esaminata la tesi che considera la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori di natura tributaria, configurandola come ipotesi di solidarietà dipendente, si passa ad analizzare l'opposta teoria, oggi maggioritaria, secondo cui essa va qualificata quale responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio, conseguente alla violazione degli artt. 1176 e 1218 c.c.

²²² Sotto il profilo soggettivo il creditore pregiudicato è il Fisco mentre sotto il profilo oggettivo il credito sociale è rappresentato dal credito di imposta.

²²³ A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, cit., pp. 133-135; ID., *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, cit., p. 417.

²²⁴ Nel senso che la responsabilità dei liquidatori non è configurabile nei termini di una responsabilità d'imposta vedi anche G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base a bilancio*, cit., p. 225 ss.

Già sotto la previgente normativa²²⁵, la dottrina si era interrogata se la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori potesse essere qualificata come responsabilità civile per danno, ed una parte di essa vi dava risposta positiva²²⁶.

A favore della teoria civilistica deporrebbe, secondo tale tesi, il rilievo che la *«responsabilità del liquidatore e dell'amministratore, derivante dall'inosservanza dell'obbligo di pagare le imposte dovute dalla società con le attività della liquidazione, è collegata non ad un presupposto d'imposta (ad un fatto espressivo di capacità contributiva), bensì a un comportamento illecito, ed è volta a sanzionare tale illecito, ponendo a carico dei liquidatori un obbligo risarcitorio»*²²⁷.

L'obbligazione facente capo ai liquidatori *«nasce dunque da un illecito: è la sanzione di un illecito, ed ha funzione risarcitoria. Non è dunque una obbligazione tributaria in senso tecnico sebbene le sue vicende (costituzione, estinzione ecc.) seguano forme tributarie»*²²⁸.

²²⁵ Già, infatti, sotto l'art. 45 del R.D. n. 1108/1931 la dottrina riteneva che la responsabilità dei liquidatori avesse natura civilistica, in quanto il testo normativo prevedeva che i liquidatori dovessero *«essere responsabili in proprio delle imposte dovute dalla società nel solo caso che vi fossero attività e nei limiti delle attività stesse»*, non potendo la *«pretesa di risarcimento del danno»* facente capo all'Amministrazione finanziaria nei confronti del liquidatore *«estendersi all'intero ammontare delle imposte dovute qualunque fosse il risultato della liquidazione»*. In tal senso v. E. SCANDALE, *La riscossione delle imposte dirette*, cit., p. 295 ss.; G. GRECO, *Responsabilità dei liquidatori e amministratori di società per il mancato pagamento delle imposte*, cit., p. 1806 ss. e p. 1809. In giurisprudenza vedi Consiglio di Stato del 14 ottobre 1956, n. 348, il quale affermò per la prima volta che *«il liquidatore di una società non è un mero sostituto del titolare dell'imposta, nel senso che egli è tenuto a pagare in proprio le imposte accertate a carico della società quando da questa non siano per qualsiasi motivo corrisposte. Neppure è un responsabile in solido.... Trattasi invece di un soggetto responsabile per fatto doloso o colposo come risulta anche dai precedenti dell'art. 45 del R.D. n. 1608»*. Nello stesso senso si è espressa una parte della dottrina G. FALSITA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit. p. 255 ss.; R. ARICÒ, *responsabilità del liquidatore di società*, cit., p. 1541 ss.; A. PARLATO, *Accertamento tributario e cancellazione della società dal registro delle imprese*, cit., p. 139 ss.; ID., *Il responsabile d'imposta*, cit., pp. 133-135.

²²⁶ Con riferimento all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 vedi A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 40 ss., la quale ritiene che la natura civilistica della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori la si ricaverebbe stesso dalla formulazione letterale dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, il quale nel prevedere che la responsabilità dei liquidatori *«è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti»*, lascia dedurre che essa incontra il proprio limite nel danno concretamente arrecato alle casse erariali. In tal senso anche F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 428 ss.; A. PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, cit., p. 417; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 93 ss.; N. DOLFIN, *Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, cit., pp. 271-272.

²²⁷ M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 95.

²²⁸ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 430.

Questo tipo di responsabilità, più propriamente, si inquadrebbene nella figura della responsabilità contrattuale²²⁹ o da inadempimento delle obbligazioni²³⁰.

Ad una tale qualificazione la dottrina è pervenuta sulla base dell'elemento della specificità della prestazione richiesta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973. Appare chiaro, infatti, che *«la norma in esame costituisce fonte di un obbligo specifico e specificamente posto a carico dei liquidatori e degli amministratori nei confronti dell'erario. A questa conclusione è possibile pervenire non solo in considerazione del dettato letterale della norma che espressamente fa richiamo alla figura dell'inadempimento ma altresì in virtù del raffronto tra la disposizione in essa contenuta con quella di cui all'art. 2456 [nuovo art. 2495 c.c.], secondo comma, del codice civile la quale viene indubitabilmente ricondotta alle ipotesi di responsabilità extracontrattuale»*. Inoltre, *«la maggior determinatezza del comportamento richiesto dall'art. 36 rispetto a quello imposto dalla analoga disposizione del codice civile è frutto anche della specifica imposizione ai soggetti incaricati della liquidazione dell'obbligo di osservare nei confronti dell'erario l'ordine di graduazione dei debiti»*²³¹.

La natura contrattuale delle responsabilità sancite in capo ai liquidatori ed agli amministratori deriva dall'obbligo imposto ai medesimi di osservare l'ordine di graduazione dei debiti, e vale a dire dare la precedenza nei pagamenti ai debiti erariali in ragione della loro natura privilegiata.

Il dovere di provvedere al pagamento delle imposte dovute dalla società forma oggetto di una responsabilità *ex lege* per fatto proprio del liquidatore o dell'amministratore, secondo le norme degli artt. 1176 e 1218 c.c., *«derivante da dati*

²²⁹ Art. 1218 c.c. recita *«Il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno, se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile»*.

²³⁰ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 46-48; F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., p. 430 ss.; A. PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, cit., p. 417; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 95. In senso contrario, ovvero a favore di una qualificazione in termini di responsabilità extracontrattuale, G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base a bilancio*, cit., pp. 259-260; R. ARICÒ, *Responsabilità dei liquidatori di società*, cit., p. 1541; N. DOLFIN, *Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, cit., pp. 271-272.

²³¹ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 47.

oggettivi (ossia: la sussistenza di attività nel patrimonio della società in liquidazione e la distrazione di tali attività a fini diversi dal pagamento delle imposte)»²³².

In definitiva, secondo questa teoria, a cui si intende aderire, la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, disciplinata rispettivamente dai commi 1, 2 e 4 dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, è una responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio dell'agente, che deriva dall'inadempimento dell'obbligazione legale posta dalla norma citata, tracciata sulle regole dettate dagli artt. 1176 e 1218 c.c.

A ben vedere, anche nelle ipotesi del comma 4 la responsabilità dell'amministratore va qualificata come responsabilità civile per fatto proprio, nonostante gli obblighi ivi imposti siano considerati generici da una parte della dottrina²³³, che sulla base di tale considerazione ha sviluppato altro tipo di soluzione, di seguito esaminata. Trattasi, invece, sempre di una responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio, in quanto, anche in questo caso, gli amministratori incorrono nella violazione di specifici obblighi posti a loro carico dalla norma.

Gli amministratori, al pari dei liquidatori, sono tenuti all'obbligo di pagare le imposte dovute dalla società; essi, pertanto, sono responsabili se pongono in essere operazioni di liquidazione o di occultamento delle attività sociali, causando con tali condotte l'insolvenza dei debiti tributari.

L'obbligo primario e specifico che su di loro incombe è quello di pagare le imposte dovute dalla società e di non compiere attività (di fatto liquidatorie) che possano determinarne l'insolvenza. Gli amministratori sono obbligati al rispetto del

²³² M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 97, la quale sostiene che la responsabilità regolata dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è una fattispecie tributaria autonoma, che non necessita di integrazioni da parte delle regole di diritto civile, perché priva di lacune disciplinari. L'autonomia della fattispecie regolata dall'art. 36 citato si ricaverebbe dalla circostanza che il riferimento all'inadempimento dei liquidatori e degli amministratori ai propri doveri, consistente nell'inadempimento dell'obbligo di pagare le imposte dovute, rappresenterebbe «*la ratio della norma, non il suo contenuto, che è compiutamente posto dalla norma tributaria, senza lacune che rendono necessario operazioni integrative, e senza richiami, né impliciti né espliciti, al codice civile*». In tal senso anche T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 359 ss.

²³³ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 24 ss. e pp. 46-47, il quale, qui si anticipa quanto sarà sviluppato in prosieguo trattando della relativa teoria, ritiene che la responsabilità degli amministratori ai sensi del comma 4 sarebbe da considerarsi di tipo extracontrattuale proprio a causa della genericità dei doveri imposti dalla norma. Prendendo spunto da questa osservazione ed allo scopo di ricercare un'unica possibile qualificazione per tutti i tipi di responsabilità dei liquidatori e degli amministratori disciplinate dall'art. 36, questo Autore rinviene la natura delle suddette responsabilità in un obbligo di protezione accessorio al rapporto obbligatorio tra la società ed il liquidatore, il cui inadempimento genera una responsabilità verso l'Amministrazione finanziaria, secondo gli artt. 1176 e 1218 c.c.

principio di gradualità nel pagamento dei crediti e/o del divieto di non assegnare il patrimonio sociale ai soci prima di aver soddisfatto tutti i crediti, ogni qual volta essi si ritrovano a ricoprire di fatto il ruolo del liquidatore a seguito della realizzazione di particolari condotte non doverose (descritte nei commi 2 e 4 dell'art. 36), che comportano la violazione di ulteriori obblighi di natura strumentale rispetto a quello primario, innanzi descritto.

La responsabilità degli amministratori, quivi considerata, va configurata, al pari di quella dei liquidatori e degli amministratori ex comma 2, come responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio sulle regole dettate dagli artt. 1176 e 1218 c.c., a seguito della violazione di specifici obblighi loro imposti dalla norma dell'art. 36. Gli obblighi che rilevano sono tanto quelli strumentali, espressamente tracciati dal comma 4²³⁴, quanto quello primario, ivi non enunciato, ma richiamato con il rinvio operato alla fattispecie del comma 1.

Nell'ipotesi regolamentata dal comma 4 dell'art. 36, gli amministratori sono responsabili in quanto non adempiono il loro dovere di utilizzare il patrimonio sociale per il pagamento delle imposte dovute dalla società²³⁵ ed in contemporanea per aver realizzato operazioni di liquidazione oppure di occultamento di attività sociali anche mediante omissione delle scritture contabili negli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione della società. Il precetto del comma 4, oltre a prevedere questi obblighi, considerati generici secondo una parte della dottrina²³⁶, integra la fattispecie che configura facendo rimando²³⁷ alla disciplina sulla responsabilità del liquidatore di cui al comma 1.

²³⁴ Consistenti nell'aver posto in essere operazioni di liquidazione e/o di occultamento di attività sociali nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione.

²³⁵ Art. 2394 c.c. recita «*Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale. L'azione può essere proposta quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti. La rinuncia all'azione da parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali ...*». L'art. 2395 c.c. prevede che «*Le disposizioni dei precedenti articoli non pregiudicano il diritto al risarcimento del danno spettante al singolo socio o al terzo che sono stati direttamente danneggiati da atti colposi o dolosi degli amministratori. L'azione può essere esercitata entro cinque anni dal compimento dell'atto che ha pregiudicato il socio o il terzo*».

²³⁶ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 24 ss. e pp. 46-47.

²³⁷ Il comma 4 esordisce così «*Le responsabilità previste dai commi precedenti...*» e si è visto in occasione dell'esame della relativa disciplina che questo rimando deve intendersi come riferito solo al comma 1, relativo alla fattispecie della responsabilità del liquidatore.

La violazione dei doveri specifici, propri del liquidatore e che per effetto del citato rinvio diventano obblighi posti a carico dell'amministratore-liquidatore di fatto, generano, così come visto accadere per il liquidatore, una responsabilità civile per fatto proprio cui corrisponde un'obbligazione di natura risarcitoria.

Anche gli amministratori che realizzano le operazioni previste dal comma 4 incorrono, dunque, in condotte non doverose, che nei loro effetti sono identiche a quelle di cui al primo comma sulla responsabilità del liquidatore. Da esse scaturisce un danno, rappresentato dall'insolvenza del debito di imposta facente capo alla società da loro amministrata, al cui risarcimento sono obbligati.

Si intende dire che se l'amministratore non viola il principio di gradualità nel pagamento dei crediti, nonostante il credito tributario rimanga insoddisfatto²³⁸ e nonostante egli abbia posto in essere operazioni di liquidazione e/o occultamento di attività sociali, non è considerato responsabile ai sensi del comma 4, per quanto abbia tenuto quelle condotte non doverose ivi descritte. Ciò sta a significare che la condotta rilevante, capace di generare la responsabilità a suo carico ai sensi del comma 4, è solo una ed è quella in cui incorre il liquidatore, se nominato, e vale a dire il procedere alla liquidazione dell'attivo sociale pagando i creditori in violazione del principio di gradualità e/o assegnando il patrimonio sociale ai soci, così da determinare l'insolvenza del debito di imposta.

Le altre condotte, parimenti non doverose, quali quella di porre in essere operazioni di liquidazione e/o di occultamento di attività sociali, da sole non determinano la responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 4; esse sono strumentali rispetto a quella, unica sopra individuata, senza la quale non sorgerebbe la responsabilità.

Se si conviene con tale ricostruzione, è agevole comprendere che anche la responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 4 trova la sua ragione esclusiva nella violazione del medesimo obbligo che genera la responsabilità del liquidatore: lasciare insoluto un credito tributario per aver pagato con le attività sociali altri crediti in violazione del principio di gradualità e/o per aver assegnato beni sociali ai soci.

²³⁸ Come potrebbe verificarsi nel caso egli abbia soddisfatto crediti di ordine superiore esaurendo tutto l'attivo.

Questo obbligo, sul piano formale, dovrebbe essere proprio ed esclusivo del liquidatore, ma esso viene esteso dal legislatore fiscale dell'art. 36²³⁹ anche agli amministratori, in conseguenza del compimento di condotte non doverose da questi poste in essere, per effetto delle quali essi agiscono in luogo e come liquidatori di fatto e che rispetto alla violazione di quell'obbligo hanno una natura strumentale.

La tesi esposta sulla qualificazione della natura della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori è accolta anche dalla giurisprudenza di legittimità maggioritaria.

La Cassazione a Sezioni Unite con sentenza del 04 maggio 1989, n. 2079, ritiene che la responsabilità regolata dall'art. 36 non configura un'ipotesi di coobbligazione solidale, ma un debito per fatto proprio del liquidatore. Precisamente essa afferma che *«il rapporto giuridico in forza del quale il liquidatore ed amministratore è tenuto a rispondere in proprio delle imposte evase, non è fondato sul dolo o sulla colpa, ma ha la sua fonte in una obbligazione ex lege, di cui il liquidatore è responsabile secondo le norme comuni degli artt. 1176 e 1218 c.c. in relazione agli 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»*²⁴⁰.

Tale principio è stato confermato anche in occasioni più recenti, ove la Suprema Corte ha ribadito che *«la responsabilità del liquidatore o dell'amministratore-liquidatore di fatto, prevista dall'art. 36, d.p.r. n. 602/73 trova la sua fonte in 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»* e che essa *«è riconducibile alle norme degli artt. 1176 e 1218 c.c.»*²⁴¹.

²³⁹ Ed in ciò la norma tributaria manifesta il suo carattere speciale rispetto alla disciplina civilistica, che, invece, non prevede un siffatto tipo specifico di responsabilità, risultando la condotta al più ricompresa nel generico dovere di conservazione dell'integrità del patrimonio sociale i sensi dell'art. 2394 c.c.

²⁴⁰ Cass., SS.UU., del 4 maggio 1989, n. 2079, in *banca dati Big Suite*, Ipsa. In tal senso anche Cass., SS.UU., del 3 giugno 1978, n. 2766; Id., SS.UU., del 10 giugno 1978, n. 2927; Id., del 6 luglio 1977, n. 2972; Id., del 19 maggio 1980, n. 3270, tutte in *banca dati Big Suite*, Ipsa.

²⁴¹ Cass., del 15 ottobre 2001, n. 12546, in *banca dati Big Suite*, Ipsa. In tal senso anche Cass., del 13 luglio 2012, n. 11968, in *banca dati Big Suite*, Ipsa, secondo cui la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori *«non è di per sé equiparabile all'obbligazione derivante dalla*

In conclusione, si può affermare che l'orientamento dottrinario e giurisprudenziale è consolidato nel ritenere che l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è fonte di un obbligo legale specifico in capo ai liquidatori ed agli amministratori, il cui inadempimento genera una responsabilità *ex lege* per fatto proprio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi degli artt. 1176 e 1218 c.c.

In base a tale condivisibile qualificazione della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, la tutela del credito erariale è maggiormente rafforzata rispetto a quanto avviene in ambito civilistico, ove prevalgono ricostruzioni della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori nei termini di una responsabilità aquiliana²⁴².

L'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio dell'azione esperibile ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, gode del termine di prescrizione decennale²⁴³ per escutere i liquidatori e gli amministratori e non deve provare l'elemento soggettivo del dolo e della colpa, dovendo dimostrare solamente il ricorrere degli elementi oggettivi, ovvero la sussistenza di debiti tributari e l'esistenza di attivo nella liquidazione, mentre la distrazione di tale attivo per finalità diverse dal pagamento

responsabilità verso i creditori (artt. 2394 e 2456 c.c., ora art. 2495 c.c.), né qualificabile come coobbligazione nei debiti tributari (cfr. SU 2079/1989). Essa è, invece, riconducibile alle norme degli artt. 1176 e 1218 c.c., (C. 12546/2001), con onere per l'Amministrazione di provare d'aver iscritto i relativi crediti quantomeno in ruoli provvisori, dei quali poter pretendere il pagamento in via sussidiaria nei confronti del liquidatore (C. 10508/2008). Pertanto, non essendovi a carico del liquidatore alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari, bensì responsabilità per obbligazione propria "ex lege" (artt. 1176 e 1218 c.c.), non può sostenersi che, estinta la contribuente società di capitali, il processo tributario possa proseguire ad opera e/o nei confronti dell'ex liquidatore. Ad analoghe conclusioni si giunge per la posizione di chi sia stato ex amministratore. Infatti, il rapporto giuridico in forza del quale, ai sensi dell'art. 36 cit., pure l'amministratore 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" di cui il predetto è anch'egli responsabile secondo le norme comuni degli artt. 1176 e 1218 c.c., in relazione agli elementi obiettivi della sussistenza di attività nel patrimonio della società e della distrazione di tali attività a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute (C. 9688/1995). Invero, quello verso il liquidatore e l'amministratore è credito dell'amministrazione finanziaria non tributario, ma civilistico, il quale trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale, costituente mero presupposto della responsabilità stessa (SU 2767/1989), ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificare ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario (art. 36 cit., penult. e ult. co.)). Ancora in tal senso, Cass., dell'11 maggio 2012, n. 7327; Id., del 14 settembre 1995, n. 9688; Id., del 23 aprile 2008, n. 10508; Id., del 17 giugno 2002, n. 8685; Id., del 10 novembre 1989, n. 4765; Id., del 7 giugno 1989, n. 2767, tutte in banca dati Big Suite, Ipsosa.

²⁴² Nel campo del diritto civile è indiscussa la prevalenza di ricostruzioni della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori come responsabilità di tipo aquiliano. In tal senso vedi C. CONFORTI, *La responsabilità civile degli amministratori di società*, Milano, 2003, pp. 162-163; F. DI SABATO, *Diritto delle società*, Milano, 2011, p. 368; F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, vol. III, *L'impresa e le società*, tomo 2, *Le società di capitali e le cooperative*, Padova, 1999, pp. 286-287.

²⁴³ Rispetto a quello quinquennale dell'art. 2947 c.c.

delle imposte dovute è presunta a livello legale, per effetto della recente riforma introdotta dall'art. 28, comma 5, del D.Lgs. n. 175/2014, con salvezza della prova contraria.

4. *La responsabilità civile dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità per violazione dei c.d. obblighi di protezione*

Negli ultimi tempi, la dottrina tributaria ha elaborato una nuova tesi, la quale qualifica la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori sempre come responsabilità civile, sulla base, però, di una ricostruzione diversa da quella su cui si fonda la teoria della responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio²⁴⁴.

Questa teoria si avvale delle indicazioni della dottrina²⁴⁵ civilistica sulla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori ex artt. 2394 e 2395 c.c., una volta affermato che l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è una norma speciale che si raccorda ai medesimi principi delle norme di diritto civile.

La tutela del credito tributario è affidata non all'obbligo legale specifico dettato dall'art. 36, il cui inadempimento comporta una responsabilità *ex lege*, ma ad un «vincolo che ... si è proposto di definire in analogia con teorizzazioni sviluppate sul versante della responsabilità civile che hanno a fondamento dottrine di derivazione tedesca, come un obbligo di protezione²⁴⁶. Di un obbligo, cioè, antecedente all'obbligazione contrattuale che lega gli organi della liquidazione di

²⁴⁴ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 24 ss. L'Autore sviluppa la tesi di E. POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, cit., p. 1235, secondo cui «i liquidatori e gli amministratori rispondono personalmente in forza di uno specifico presupposto costituito dall'inadempimento di un dovere di collaborazione loro particolarmente imposto dalla legge tributaria a garanzia degli interessi del fisco, il quale eserciterebbe nei loro confronti una particolare azione di responsabilità».

²⁴⁵ F. BONELLI, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985, p. 304; A.R. ADIUTORI, *Funzione amministrativa e azione individuale di responsabilità*, Milano, 2000, p. 68 ss. Per altri riferimenti bibliografici vedi G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 24 ss.

²⁴⁶ Gli obblighi di protezione sono una categoria elaborata dalla dottrina tedesca ma ormai recepita anche nel nostro diritto privato. Si tratta di una serie di obblighi che incombono su ciascuna delle parti di un rapporto obbligatorio e che hanno la finalità di mantenere intatta la loro sfera giuridica nei confronti di possibili lesioni a causa o in occasione dello svolgimento del rapporto. Essi discendono, in primo luogo, dall'art. 1175 c.c. che impone al debitore ed al creditore un obbligo di comportamento secondo le regole della correttezza ma anche dagli artt. 1337, 1366 e 1375 c.c. Gli obblighi di protezione sono autonomi rispetto all'obbligo principale e la loro violazione fonda un'autonoma azione risarcitoria. Sugli obblighi di protezione vedi A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 2005, pp. 635-638.

diritto o anche solo di fatto alla società, e a essa sussidiario; e distinto anche dal dovere di contribuzione tributaria che grava sulla società in quanto soggetto passivo dell'imposta. Il cui inadempimento è, come detto, fonte di responsabilità per fatto proprio verso l'amministrazione finanziaria, secondo la disciplina dettata dagli art. 1176 e 1218 c.c.»²⁴⁷.

Il liquidatore o amministratore risponde «*non a causa di un illecito, ma per l'inadempimento dell'obbligo di protezione accessorio all'obbligazione contrattuale che lo lega alla società, consistito nel non avere operato con la diligenza adeguata alla natura dell'attività dovuta, di cui risponde a meno che non provi che l'inadempimento è dipeso da un'impossibilità a lui non imputabile*»²⁴⁸.

Secondo l'Autore di questa tesi, la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori regolamentata dall'art. 36 è una responsabilità civile contrattuale che deriva dalla violazione di un obbligo accessorio e preesistente (c.d. obbligo di protezione) al rapporto contrattuale tra la società ed il liquidatore e/o amministratore, strumentale alla tutela del credito tributario, in tal modo rafforzato, e consistente nel dovere di correttezza. Il suo inadempimento è fonte di responsabilità per fatto proprio verso l'Amministrazione finanziaria, secondo la disciplina dettata dagli artt. 1176 e 1218 c.c.

Il pregio di siffatta qualificazione, ad avviso della dottrina che la sostiene, si rinviene nella capacità di attrarre nella propria area di applicazione anche la responsabilità degli amministratori ex comma 4, che, altrimenti, data la genericità dell'obbligo in esso contenuto²⁴⁹, rischierebbe di essere qualificata come

²⁴⁷ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 110-111 e più diffusamente p. 24 ss. L'Autore arriva a tale definizione ripercorrendo quanto statuito dalla dottrina civilistica in tema di responsabilità dei liquidatori e degli amministratori. In favore di una definizione in termini di responsabilità contrattuale della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori concorre «*l'argomento dell'esistenza di una obbligazione preesistente al vincolo che lega la società a chi ricopre le funzioni di liquidatore o di amministratore; obbligazione che scaturisce dal contratto o anche di origine legale, come espressione di un primario e generico dovere di diligenza nella gestione, concepito "come mezzo succedaneo per ristabilire la forza effettuale (cioè per soddisfare l'interesse dedotto in obbligazione), non già come mezzo di accollo di un danno ingiusto"; o, anche, come violazione degli "obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale", fonte di responsabilità pure verso "i creditori che vedono compromessa la loro garanzia"*».

²⁴⁸ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 111.

²⁴⁹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 41, nota 62 e pp. 45-47, secondo il quale l'art. 36, comma 4, contiene un precetto privo di contenuto specifico «*che, se non si fa ricorso alla categoria degli obblighi di protezione, potrebbe essere ricondotta ad una sfera esterna all'ambito della responsabilità contrattuale, rinviando piuttosto a una*

responsabilità extracontrattuale. La nuova e diversa qualificazione proposta da questa parte della dottrina consentirebbe, così, di ricostruire unitariamente il regime di tutte le responsabilità regolate dall'art. 36 riferite alle figure dei liquidatori e degli amministratori, che, a suo avviso, non sarebbe diversamente conseguibile, causa la genericità di contenuto della fattispecie della responsabilità dell'amministratore ai sensi del comma 4.

5. *Conclusioni sulla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori*

Esposte le varie teorie sulla natura giuridica delle responsabilità dei liquidatori e degli amministratori disciplinate dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, quella più fondata, a parere di chi scrive, appare la tesi della responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio dell'agente ed in proposito valgano le seguenti osservazioni.

L'art. 36 è fonte di un obbligo legale specifico posto a carico dei liquidatori e degli amministratori, il cui contenuto è del tutto autonomo rispetto al presupposto d'imposta.

Per quanto concerne il liquidatore, esso consiste nel «dare prevalenza ai crediti tributari», in virtù della loro natura privilegiata, rispetto ai crediti di ordine inferiore, in occasione della liquidazione della società. Ne discende che, se il liquidatore contravviene a questo obbligo, egli è considerato per questa unica ragione responsabile del debito tributario, rimasto insoluto a causa della sua condotta non doverosa.

La responsabilità è conseguenza diretta ed esclusiva della violazione di un obbligo specifico contenuto nell'art. 36, posto a carico di un determinato soggetto in funzione dell'ufficio che egli ricopre (liquidatore) ed in attuazione di regole generali presenti a livello civilistico.

La circostanza poi che l'obbligazione risarcitoria che viene a configurarsi in capo al liquidatore, a seguito del danno causato al terzo (Amministrazione finanziaria) per effetto del proprio agire *contra legem*, abbia ad oggetto un debito di

responsabilità di tipo aquiliano, con pregiudizio, dunque, per la costruzione unitaria della disciplina». Lo stesso effetto non si produrrebbe, secondo l'Autore, se si dà ingresso alla figura dell'obbligo di protezione.

imposta, a sua volta conseguente all'inadempimento di una obbligazione tributaria posta a carico di altro soggetto (passivo di imposta), non ne fa modificare la natura.

L'obbligazione del liquidatore a tenere una determinata condotta nell'esercizio della sua funzione, che ha la sua fonte legale nell'art. 36, non muta certamente natura, a seguito di un inesistente fenomeno di eterogenesi, soltanto perché il danno causato, e dunque l'oggetto del risarcimento, è rappresentato da un debito di imposta rimasto insoluto.

Il collegamento che pur esiste tra l'obbligazione di imposta e quella risarcitoria del liquidatore attiene ad una fase diversa, rispetto a quella della individuazione della sua *ratio* e perciò della sua natura. Questa fase è relativa al riscontro della realizzazione della fattispecie costitutiva di quella responsabilità, in quanto, già lo si è verificato in precedenza, affinché essa si realizzi è necessario che esista un debito di imposta facente capo alla società posta in liquidazione. Questo debito viene poi ulteriormente in rilievo ai fini della quantificazione dell'obbligazione risarcitoria, perché esso rimane insoluto in conseguenza della condotta non doverosa del liquidatore, il quale pertanto deve risarcire in quella misura il danno che ha arrecato.

In definitiva, il liquidatore risponde in conseguenza di uno specifico inadempimento personale ad un obbligo impostogli dall'art. 36 e per l'effetto è tenuto a risarcire il danno causato all'Amministrazione finanziaria nella misura del debito di imposta che la società in liquidazione aveva e che è rimasto insoluto a causa della sua condotta, e la cui esistenza viene in rilievo anche quale elemento della fattispecie costitutiva di quella sua responsabilità.

Da tale ricostruzione emerge la natura civilistica, di carattere risarcitorio, dell'obbligazione di cui è gravato il liquidatore.

Alle medesime conclusioni si perviene in ordine alla qualificazione della natura delle due responsabilità dell'amministratore, disciplinate rispettivamente dai commi 2 e 4 dell'art. 36. In entrambi i casi, l'amministratore è chiamato a rispondere sempre per un fatto proprio, e vale a dire per aver omesso un'attività doverosa o per aver tenuto una condotta non doverosa.

Nel far rimando alla precedente trattazione sulla disciplina positiva di siffatta responsabilità, qui è sufficiente porre in evidenza come, nell'ipotesi del comma 2,

l'amministratore, pur ricorrendo una causa di scioglimento, non dà luogo alla liquidazione formale della società e procede direttamente allo scioglimento della stessa. Il legislatore ritiene che, operando in tal modo, esso realizzi una liquidazione di fatto. Ciò lo si desume dal rimando ivi contenuto al comma 1, afferente la responsabilità del liquidatore. Ne discende che la disciplina di questa fattispecie è modellata sulla base di quella precedente (del liquidatore), per cui qui valgono le precedenti e medesime osservazioni formulate sulla natura della responsabilità del liquidatore.

Nella diversa ipotesi del comma 4, si ha una violazione di specifici obblighi strumentali posti a carico dell'amministratore, dal momento che questi, in luogo del provvedere alla gestione dell'attività sociale, realizza operazioni di liquidazione, non proprie del suo ufficio, oppure provvede ad occultare attività sociali. Ma più di ogni altro aspetto vi è da considerare, come già detto, che il comma 4 integra la fattispecie che configura, facendo rinvio a quella sulla responsabilità del liquidatore di cui al comma 1. È la violazione di quei doveri specifici, propri del liquidatore, che per effetto del citato rimando si «spostano» in capo all'amministratore-liquidatore di fatto, a generare, pertanto, in modo identico una responsabilità civile per fatto proprio, con la conseguente obbligazione di natura risarcitoria, che trova la sua fonte nel combinato disposto dei commi 4 ed 1 dell'art. 36.

Vi è da richiamare in proposito quanto già si è avuto modo di affermare in precedenza.

La *ratio* ispiratrice dei diversi precetti contenuti nell'art. 36 è unica ed è quella di apprestare una tutela del credito di imposta erariale quando questo può essere a rischio di insolvenza in conseguenza della liquidazione della società, comunque essa si realizzi.

Ne discende che la fattispecie regolamentata dall'art. 36 è unica, per quanto considerata nei suoi diversi modi di manifestarsi. Essa è rappresentata dalla liquidazione di una società, il cui esito finale è caratterizzato dalla presenza di debiti di imposta rimasti insoluti ed alla cui tutela la disciplina è volta, risultando indifferente se quella liquidazione sia stata eseguita, in modo formale secondo diritto o solo in punto di fatto, rispettivamente dal liquidatore regolarmente nominato

dall'assemblea sociale, o dall'amministratore, che ha omesso di porla in liquidazione e/o ha agito in luogo e come liquidatore di fatto.

L'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 costituisce, dunque, fonte di un obbligo specifico posto a carico dei liquidatori e degli amministratori, quale quello di osservare l'ordine di graduazione dei crediti quando essi procedono alla liquidazione, formale e/o di fatto, del patrimonio sociale.

In conclusione, va affermato che la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori disciplinata dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è una responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio dell'agente, che deriva dall'inadempimento dell'obbligazione legale posta dalla norma citata, tracciata sulle regole dettate dagli artt. 1176 e 1218 c.c.

6. *La natura giuridica della responsabilità dei soci*

I soci dei soggetti passivi di imposta ai fini IRES, ai sensi del comma 3 dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, rispondono del mancato pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma se ricevono, nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione, danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori, o quando hanno in assegnazione dai liquidatori beni sociali durante il tempo della liquidazione. Essi rispondono nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del danaro e dei beni ricevuti in assegnazione si presume equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria.

Già dal dato letterale della norma si ricava agevolmente che la responsabilità dei soci ha una natura giuridica diversa dalla responsabilità dei liquidatori e degli amministratori ex art. 36, commi 1, 2 e 4, precedentemente analizzata.

Essi non rispondono per un fatto proprio, bensì per un fatto altrui, specificamente dei liquidatori e degli amministratori; la loro responsabilità, infatti, dipende dalla condotta illecita di questi ultimi.

Sulla natura giuridica della responsabilità dei soci per i debiti sociali la dottrina commercialistica, in relazione all'art. 2495 c.c., ha avanzato varie

ricostruzioni: successione a titolo universale nel patrimonio della società²⁵⁰, successione a titolo particolare nel rapporto sostanziale controverso²⁵¹, effetto dello stato giuridico di socio²⁵², o di garanzia personale nei confronti dei creditori²⁵³, o di ripetizione da indebito²⁵⁴ ed infine di indebito arricchimento senza giusta causa²⁵⁵.

Con riguardo alla responsabilità dei soci ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 la dottrina tributaria ha elaborato due tesi: una prima, che la configura come responsabilità da indebito arricchimento ex art. 2041 c.c.²⁵⁶ ed una seconda per effetto della quale la responsabilità conseguirebbe alla successione dei soci nei debiti sociali della società estinta²⁵⁷.

La tesi che appare più convincente, supportata dalla dottrina tributaria maggioritaria²⁵⁸ ed a cui si intende aderire, è quella che riconosce la responsabilità

²⁵⁰ M. SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, in *Riv. soc.*, 2004, p. 533 e 541 ss., secondo il quale si tratterebbe di una successione a titolo universale per atto tra vivi ed i soci sono legittimati a proseguire il processo ex art. 110 c.p.c.

²⁵¹ F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1954, p. 31; A. GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1963, p. 557 ss.; A. PROTO PISANI, *Dell'esercizio dell'azione*, in E. ALLORIO (a cura di), *Commentario al codice di procedura civile, sub art. 110*, Torino, 1973, p. 1215 ss.; ID., *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2002, p. 387.

²⁵² F. DI SABATO, *Diritto delle società*, Milano, 2011, pp. 592-593. In passato, già T. ASCARELLI, *Liquidazione e personalità giuridica delle società per azioni*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, p. 246.

²⁵³ M. PALANDREI, *Effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1948, III, p. 553.

²⁵⁴ Pubblicazione della Associazione Disiano Preite, *Il nuovo diritto delle società, Società di capitali e cooperative*, a cura di G. OLIVIERI, G. PRESTI e F. VELLA, Bologna, 2003, p. 365.

²⁵⁵ F. CARNELUTTI, *In tema d'estinzione della società commerciale*, in *Foro it.*, 1940, IV, p. 25 ss., del quale si ricorda la seguente espressione: tanto la giurisprudenza quanto il legislatore «*possono vietare di uccidere un uomo, ma non ottenere che dopo essere stato ucciso rimanga vivo*». Configurano l'azione nei confronti dei soci ai sensi dell'art. 2495 c.c., comma 2, c.c. come azione di arricchimento senza causa anche G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, p. 1009 ss. e G. FRÈ, *Società per azioni*, in SCIALOJA-BRANCA (a cura di), *Commentario del codice civile*, artt. 2325-2461, Bologna-Roma, 1982, p. 207.

²⁵⁶ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 77 ss.; L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2015, p. 22 ss.; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 45, nota 10; N. DOLFIN, *Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, cit., p. 266; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 98.

²⁵⁷ E. BELLÌ CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 941 ss.; T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 363 ss.

²⁵⁸ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 80-81, secondo il quale la definizione più corretta è «*quella che parte dalla considerazione che a essi spetta il rimborso della quota di spettanza dell'attivo residuo dopo la liquidazione (art. 2492, comma 1, c.c.) di modo che, se per effetto del fatto proprio dei liquidatori i soci ricevono più del dovuto, la*

dei soci nei termini di una responsabilità da indebito arricchimento ex art. 2041 c.c.²⁵⁹.

I soci, per effetto di una condotta propria dei liquidatori o degli amministratori, vedono affluire al proprio patrimonio una certa entità di ricchezza in assenza di una legittima causa di giustificazione, con pregiudizio dei crediti tributari. Essi, infatti, ricevono danaro o beni sociali, dai liquidatori e/o dagli amministratori, che non sarebbero potuti essere stati loro assegnati se costoro avessero correttamente operato nell'esercizio delle loro funzioni.

Il precetto violato, nelle sue diverse articolazioni e/o modi di manifestarsi, risponde al principio per cui *«il patrimonio sociale è destinato al soddisfacimento dei debiti sorti nello svolgimento di quell'attività ed ai soci può essere riconosciuto solo il risultato netto dell'attività stessa»*. Ne discende che, se i soci hanno realizzato un indebito arricchimento a danno di altri, nella specie l'Amministrazione finanziaria, il cui credito di imposta è rimasto insoluto, essi sono obbligati ad indennizzare il terzo danneggiato nei limiti dell'arricchimento conseguito.

La responsabilità del socio regolamentata dall'art. 36 ha la sua causa nell'indebito arricchimento dallo stesso conseguito per fatti imputabili al liquidatore e/o all'amministratore della società, dalla quale causa mutua conseguentemente la sua natura ai sensi dell'art. 2041 c.c.

L'indagine sulla natura giuridica della responsabilità dei soci impone di non fermarsi all'acquisizione di tale conclusione.

È necessario procedere all'analisi dei recenti arresti giurisprudenziali forniti dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione e dalla Corte Costituzionale, in tema di responsabilità dei soci ai sensi dell'art. 2495 c.c.

Questi interventi hanno «ravvivato» il dibattito sulla natura della responsabilità del socio ai sensi dell'art. 36, facendo sorgere al tempo stesso dubbi sulla fondatezza della conclusione a cui si è approdati.

situazione in cui si trovano è da risolversi nei termini di un arricchimento prodotto dal fatto del terzo, che la legge riequilibra consentendo all'amministrazione di agire anche nei confronti dell'arricchito, nei limiti del valore dei beni assegnati».

²⁵⁹ L'art. 2041 c.c. sancisce che *«chi, senza giusta causa, si è arricchito a danno di un'altra persona è tenuto, nei limiti dell'arricchimento, a indennizzare quest'ultima della correlativa diminuzione patrimoniale»*.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con sentenze del 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072²⁶⁰ ha sancito che i soci succedono nei debiti sociali della società estinta, nei limiti di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione.

Le Sezioni Unite, tenuto fermo quanto da loro statuito nel 2010²⁶¹ secondo cui la cancellazione della società (di capitali e di persone) dal registro delle imprese produce la sua estinzione indipendentemente dalla presenza di crediti rimasti insoddisfatti o di rapporti pendenti, hanno delineato la sorte dei rapporti giuridici (attivi e passivi – sostanziali e processuali) facenti capo alla società estinta a seguito della sua cancellazione dal registro delle imprese.

I Giudici di legittimità, nell'intento di escludere che per effetto della estinzione della società il debitore possa disporre unilateralmente della sorte dei debiti ancora insoddisfatti, decretandone la loro conseguente ed automatica «cancellazione» e violando così il diritto di difesa dei creditori garantito costituzionalmente dall'art. 24, hanno ritenuto che *«è del tutto naturale immaginare che questi debiti si trasferiscano in capo a dei successori e che, pertanto, la previsione di chiamata in responsabilità dei soci operata dal citato art. 2495 implich, per l'appunto, un meccanismo di tipo successorio»*²⁶².

²⁶⁰ Cass., SS.UU., del 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071, 6072, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa. A loro commento vedi in dottrina: G. GUIZZI, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, in *Le soc.*, 5, 2013, p. 559 ss.; F. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, in *Le soc.*, 5, 2013, p. 542 ss.; C. CONSOLO e F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, in *Corr. giur.*, 5, 2013, p. 697 ss.; M. SPERANZIN, *Successione dei soci ed iscrizione nel registro delle imprese del fatto estintivo della società*, in *Corr. giur.*, 2, 2014, p. 252 ss.; C. GLENDI, *Verso una nuova stagione di società zombie*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 7, 2013, p. 557 ss.

²⁶¹ Cass., SS.UU., del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 e 4062, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, le quali hanno affermato che *«In tema di società di capitali, la cancellazione dal registro delle imprese determina l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo, soltanto nel caso in cui tale adempimento abbia avuto luogo in data successiva all'entrata in vigore dell'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, che modificando l'art. 2495, secondo comma, cod. civ., ha attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione»*. Per un commento in dottrina vedi: M. CATALDO, *Gli effetti della cancellazione della società per i creditori*, in *Il fall.*, 12, 2010, p. 1401 ss.; D. DALFINO, *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Le soc.*, 8, 2010, p. 1004 ss.; R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, in *Giur. it.*, 2010, p. 1616 ss.

²⁶² Precisamente, le Sezioni Unite con le sentenze nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013 citt., hanno affermato che *«lo scarso tessuto normativo non sembra autorizzare la conclusione che, con l'estinzione della società derivante dalla sua volontaria cancellazione dal registro delle imprese, si estinguano anche i debiti ancora insoddisfatti che ad essa facevano capo. Se così fosse, si finirebbe col consentire al debitore di disporre unilateralmente del diritto altrui. Ma se allora, anche per non vulnerare 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 giustificazione di tale ricostruzione sul piano ermeneutico, scartate «improprie suggestioni antropomorfe derivanti dal possibile accostamento tra l'estinzione della società e la morte di una persona fisica», viene individuata nella «dissoluzione» della struttura societaria, a seguito della sua estinzione, con la conseguente «emersione» del sostrato personale, i soci, che ne sarebbero alla base²⁶³.

La successione, sempre secondo la Corte di Cassazione²⁶⁴, opera automaticamente, perché non vi è la necessità di accertare in modo preventivo la realizzazione del fatto considerato dall'art. 2495 c.c., l'aver ricevuto, cioè, riparti in base al bilancio finale di liquidazione. Ciò, in quanto essa ritiene che quell'evento vada interpretato come limite della propria responsabilità che il socio potrà opporre

la sparizione dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi dei terzi, è del tutto naturale immaginare che questi debiti si trasferiscano in capo a dei successori e che, pertanto, la previsione di chiamata in responsabilità dei soci operata dal citato art. 2495 implichi, per l'appunto, un meccanismo di tipo successorio, che tale è anche se si vogliono rifiutare improprie suggestioni antropomorfe derivanti dal possibile accostamento tra l'estinzione della società e la morte di una persona fisica. La ratio della norma dianzi citata, d'altronde, palesemente risiede proprio in questo: 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. Ma questo risultato si realizza appieno solo se si riconosce che i debiti non liquidati della società estinta si trasferiscono in capo ai soci, salvo i limiti di responsabilità nella medesima norma indicati. Il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori...».

²⁶³ Alcuni autori della dottrina commercialistica hanno rilevato i condizionamenti teorici che stanno alla base della motivazione delle sentenze. Si fa riferimento a G. GUIZZI, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, cit., p. 559. Secondo l'Autore i Giudici di legittimità muovono da una premessa che riprende idee espresse in molti interventi dedicati al tema della personalità giuridica da T. ASCARELLI, *Liquidazione e responsabilità delle società per azioni*, cit., p. 248 ss., e più in generale nella *Prefazione e Studi di diritto comparato in tema di interpretazione*, 1952, p. XVI, nota 11, ove, come ricorda G. GUIZZI, «riprendendo l'idea ieringhiana della personalità giuridica come equivalente della parentesi nel linguaggio algebrico, sottolineava come una volta "sparito lo schermo della personalità (come avviene con la chiusura della liquidazione, naturalmente ove questa non sia in un determinato diritto positivo subordinata alla distribuzione di tutte le attività e al pagamento di tutte le passività) i soci tornano ad essere proprietari (condomini) delle attività e condebitori della passività (non liquidate)».

²⁶⁴ La Cassazione continua nelle citate sentenze nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013 affermando che «alla tesi - pure in sé certamente plausibile - che limita il descritto meccanismo successorio all'ipotesi in cui i soci di società di capitali (o il socio accomandante della società in accomandita semplice) abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, ravvisandovi una condizione da cui dipenderebbe la possibilità di proseguire nei confronti di detti soci l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società (tesi propugnata da Cass. 16 maggio 2012, nn. 7676 e 7679, nonché da Cass. 9 novembre 2012, n. 19453), sembra da preferire quella che individua invece sempre nei soci coloro che son destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata ma non definiti all'esito della liquidazione (anche, come si dirà, ai fini processuali), fermo però restando il loro diritto di opporre al creditore agente il limite di responsabilità cui s'è fatto cenno».

al creditore, piuttosto che quale condizione cui subordinare la responsabilità dello stesso²⁶⁵.

Una conferma della correttezza della ricostruzione della responsabilità del socio in termini successori, secondo la Cassazione, è data, dall'art. 2495, comma 2, c.c., il quale, nel prevedere, in analogia con quanto disposto con l'art. 303 c.p.c., che la domanda proposta dai creditori insoddisfatti nei confronti dei soci possa essere notificata, entro un anno dalla cancellazione della società dal registro, presso l'ultima sede della medesima società, sarebbe una «*testimonianza evidente di una visione in chiave successoria del meccanismo in forza del quale i soci possono essere chiamati a rispondere dei debiti insoddisfatti della società estinta*».

Il principio di coniazione giurisprudenziale della successione del socio a seguito dell'estinzione della società nei debiti sociali trova conferma anche in altri precedenti arresti dei Giudici di legittimità²⁶⁶.

A dubitare, invece, della ricostruzione in termini successori, seppur con riferimento al settore tributario - come rilevato dalle stesse Sezioni Unite del 2013²⁶⁷ - è la Corte di Cassazione, sezione tributaria, sentenza del 13 luglio 2012, n. 11968, secondo cui «... *Ne deriva che, una volta liquidata e cancellata la contribuente società di capitali, non si realizza una semplice modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio con il Fisco, dovendo questo accertare in capo ai soci i requisiti prescritti dalla legge per la responsabilità diretta (cfr. art. 36 cit., penult. e ult. co.), ...*»²⁶⁸, ma su di essa si ritornerà più in avanti.

²⁶⁵ Cass., del 16 maggio 2012, n. 7676; Id., del 16 maggio 2012, n. 7679; Id., del 9 novembre 2012, n. 19453, tutte in *banca dati Big Suite*, Ipsoa. In dottrina, T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 359 ss.

²⁶⁶ Cass., del 3 aprile 2003, n. 5113, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, pronunciatasi in tema di individuazione del termine di prescrizione.

²⁶⁷ Cass., SS.UU., nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013 citt., la quale afferma che a dubitare del fenomeno successorio è Cass., del 13 luglio 2012, n. 11968, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, quando afferma che «*Il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori (sembra dubitarne Cass. 13 luglio 2012, n. 11968, ma in base ad una motivazione in buona parte imperniata sulla disposizione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, comma 3, operante solo nello specifico settore del diritto tributario)*».

²⁶⁸ Cass., n. 11968 del 2012 cit., conclude che la questione «*comporta un ampliamento del "thema decidendum" e del "thema probandum" del tutto non consentito nel giudizio di legittimità*». Negli stessi termini Cass., dell'11 maggio 2012, n. 7327, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa.

Poco dopo le pronunce delle Sezioni Unite è stata emessa l'ordinanza della Corte Costituzionale del 17 luglio 2013, n. 198²⁶⁹, con la quale è stata dichiarata manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2495 c.c. e 328 c.p.c., sollevata, con riferimento agli artt. 3, 24 e 111 Cost., dalla Corte di Appello di Milano²⁷⁰, «*nella parte in cui non prevedono, in caso di estinzione della società per effetto di volontaria cancellazione del registro delle imprese, che il processo prosegua o sia proseguito nei gradi di impugnazione da o nei confronti dei soci della società cancellata, sino alla formazione del giudicato*».

I Giudici costituzionali, nel decretare la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale degli artt. 2495 c.c. e 328 c.p.c., si preoccupano non solo di addebitare al giudice remittente di non aver adeguatamente proceduto all'interpretazione in senso costituzionalmente orientato delle norme la cui illegittimità è stata denunciata, quanto di mettere in evidenza che la prosecuzione del processo nei confronti dei soci della società estinta e dunque la prospettazione del fenomeno successorio «*non si configura come soluzione costituzionalmente imposta e appare diretta a sterilizzare, sul piano processuale, gli effetti immediatamente estintivi della società derivanti dalla cancellazione ai sensi del nuovo testo dell'art.*

²⁶⁹ Corte Cost., del 17 luglio 2013, n. 198, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa. Per un commento vedi C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Corr. giur.*, 10, 2013, p. 1268 ss.; A. CECCHERINI, *Dopo la pronuncia della Corte costituzionale sulla cancellazione della società*, in *Le soc.*, 2, 2014, p. 210 ss.

²⁷⁰ Corte App. Milano, ord. del 18 aprile 2012, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, la quale ritiene che l'impossibilità di identificare un successore nel processo e nella res litigiosa nel caso di avvenuta cancellazione della società determinerebbe la violazione: «*a) dell'art. 3 Cost., per disparità di trattamento ed irragionevolezza, per la "evidente [...] sperequazione nella gestione delle cause fra persone fisiche e persone giuridiche, potendo il rapporto processuale instauratosi con le persone fisiche trasferirsi in capo agli eredi, al contrario di quanto accade, in virtù del novellato art. 2495 c.c., in riferimento alle persone giuridiche, rispetto alle quali il rapporto processuale si estingue senza la possibilità dell'esame dei crediti in discussione"; b) dell'art. 24 Cost., in quanto viene "concessa la facoltà a una parte di sottrarsi ai propri obblighi con un semplice atto formale di cancellazione dal Registro delle imprese, impedendosi alla parte soccombente, alla stregua dei ricordati principi delle Sezioni Unite, di instaurare un valido rapporto processuale d'impugnazione, adeguando il processo alle modificazioni intervenute nel campo sostanziale"; c) dell'art. 111 Cost., poiché "viene costretta una parte processuale ad instaurare un nuovo giudizio, ripercorrendo gradi già esauriti, così determinandosi un indubbio dispendio di energie nella rivalutazione di fatti già in precedenza vagliati e con l'ulteriore conseguenza dell'inevitabile protrarsi della durata del processo"*». Per un commento A. TEODOLDI, *Cancellazione di società dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle sezioni unite e alla Consulta (con una proposta di "immortalità relativa" ad effetti meramente processuali)*, in *Corr. giur.*, 10, 2012, p. 1188 ss.

2495 c.c. mediante un sostanziale rispristino del sistema anteriore alla riforma del 2003»²⁷¹.

La disamina della sentenza della Corte Costituzionale, ai fini dell'indagine in corso, rileva, non certo, per aver respinto la denuncia di illegittimità costituzionale per manifesta inammissibilità, quanto, piuttosto, per aver messo in evidenza che la ricostruzione offerta dalla Cassazione, in termini di successione dei soci alla società estinta nei debiti rimasti insoddisfatti, non è «*soluzione costituzionalmente imposta*».

La Corte, con tale affermazione, lascia presagire che ve ne possano essere altre, che essa – sembra sottintendersi – preferirebbe, dal momento che quella prospettata vanificherebbe, sul piano processuale, l'effetto estintivo della cancellazione della società dal registro imprese, ripristinando di fatto il sistema anteriore alla riforma del 2003.

Spostandosi sul piano specifico dell'analisi della natura giuridica della responsabilità dei soci ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, è necessario valutare la fondatezza o meno delle indicazioni interpretative fornite dalle Sezioni Unite del 2013, anche alla luce di quanto statuito dalla Corte Costituzionale.

Va rilevato che tale orientamento giurisprudenziale, fin da subito, ha destato critiche sia da parte della dottrina commercialistica²⁷² che tributaristica²⁷³.

²⁷¹ Corte Cost., n. 198 del 2013 cit. respinge la questione di legittimità costituzionale sulla base delle seguenti osservazioni: «*Da un lato, il rimettente non ha adempiuto al dovere di sperimentare la possibilità di dare alle norme impugnate un significato tale da renderle compatibili con gli evocati parametri costituzionali, in ossequio al principio secondo cui una disposizione di legge può essere dichiarata costituzionalmente illegittima solo quando non sia possibile attribuirle un significato che la renda conforme a Costituzione. Dall'altro, il petitum non si configura come soluzione costituzionalmente imposta e appare diretto a sterilizzare, sul piano processuale, gli effetti immediatamente estintivi della società derivanti dalla cancellazione ai sensi del nuovo testo dell'art. 2495 c.c. mediante un sostanziale rispristino del sistema anteriore alla riforma del 2003, per il quale la cancellazione dal registro delle imprese della iscrizione di una società commerciale, di persone o di capitali non produceva l'estinzione della società stessa, in difetto dell'esaurimento di tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo ad essa, per cui permaneva la legittimazione processuale di essa e il processo già iniziato proseguiva nei confronti o su iniziativa delle persone che già la rappresentavano in giudizio o dei soci, anche con riferimento alle fasi di impugnazione*».

²⁷² G. GUIZZI, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, cit., pp. 560-562, il quale critica l'orientamento delle Sezioni Unite del 2013 ed afferma che «*la regola a mente della quale i creditori sociali insoddisfatti, in presenza di una ripartizione di attivo eseguita a favore dei soci, possono agire nei loro confronti nei limiti delle somme riscosse da ciascuno trova la sua spiegazione non già sulla premessa del supposto fenomeno successorio nei debiti, seppure temperato dalla limitazione della responsabilità conseguente alla peculiare disciplina del tipo di società cui si partecipava, bensì nel fatto che la pretesa del socio sui valori dell'attivo sociale ha natura residuale rispetto a quelle vantate dai creditori, sicché là dove la liquidazione della società si sia conclusa con dei riparti, sebbene in pendenza di passività non ancora soddisfatte, le attribuzioni eseguite dal liquidatore rappresentano*

In proposito, risultano condivisibili le osservazioni compiute da autorevole dottrina²⁷⁴, secondo cui il principio di derivazione giurisprudenziale della successione dei soci alla società è confutato dagli stessi dati normativi, i quali non consentono l'inquadramento della disciplina ivi contenuta nei termini di un fenomeno successorio tra società estinta e soci.

Nell'articolo 2495 c.c. il legislatore fissa una disciplina degli effetti dell'estinzione della società in termini di responsabilità e non di successione dei soci nella titolarità dei rapporti della società estinta.

L'art. 2495 c.c. prevede una serie di responsabilità per i liquidatori e per i soci, le quali sorgono al momento dell'estinzione della società ed al verificarsi dei

*un pagamento indebito e non possono essere trattenute dai soci, dovendo essere messe a disposizione di chi, appunto i creditori, vanta una posizione potiore. Insomma, la regola dettata dall'art. 2495, comma 2, c.c. non postula (né richiede) per la sua operatività il termine medio di una successione dei soci nel debito; essa rappresenta più semplicemente l'estrema, seppure operativamente diversa, declinazione del principio di autonomia patrimoniale per cui i valori – i valori, si badi, e non i beni – del patrimonio già organizzato in forma societaria, anche al venire meno di tale forma e ovunque essi siano in concreto allocati (ed anche allora quando assegnati erroneamente ai soci) costituiscono sempre l'integrale, ma nel contempo, esclusiva, garanzia dei creditori sociali». Secondo l'Autore agli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese può essere data una soluzione diversa. L'Autore sostiene che vi possono essere diritti, e comunque situazioni giuridiche soggettive «senza soggetto» ovvero «che la soggettività societaria è solo una tecnica finalizzata all'obiettiva destinazione di valori all'esercizio di attività d'impresa e a permettere una graduazione delle pretese sui valori di chi intrattiene rapporti con l'impresa assegnando una posizione residuale a chi vi abbia investito il c.d. capitale di rischio» e che se si muove da questa considerazione diventa possibile ricostruire in maniera diversa gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese ovvero «ricostruire la cancellazione in termini di vicenda che determina l'estinzione della società come soggetto ..., per dare, però, ingresso, senza soluzione di continuità, a un diverso congegno tecnico che conserva l'insieme delle attività non liquidate e delle sopravvenienze attive come patrimonio autonomo sui cui dovranno continuare a trovare soddisfazione le passività non integralmente soddisfatte così come le eventuali passività sopravvenute». Vedi anche G. COTTINO, *La difficile estinzione delle società: ancora un intervento (chiarificatore?) delle Sezioni Unite*, in *Giur. it.*, 2013, p. 862 ss.; F. FIMMANÒ, *Le Sezioni Unite pongono la "pietra tombale" sugli "effetti tombali" della cancellazione delle società di capitali*, cit., p. 542 ss.; C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 1268 ss. *Contra* C. CONSOLO e F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, cit., p. 697 ss., i quali condividono la soluzione elaborata dalle Sezioni Unite, secondo cui i soci succedono alla società estinta tanto sul piano sostanziale che processuale.*

²⁷³ C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., pp. 1274-1276; ID., *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese: un problema senza fine?*, in *Corr. giur.* 1, 2013, p. 7 ss.; ID., *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 3, 2014, p. 222 ss.; ID., *Verso una nuova stagione di società zombie*, cit., p. 557 ss.; G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 90-94.

²⁷⁴ C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., pp. 1274-1276.

fatti previsti dalla legge (tra cui, per i soci, la condizione essenziale di essere destinatari di riparto in base al bilancio finale di liquidazione).

L'idea sottesa al principio della successione soci-società, invece, è quella di ravvisare in tale norma non la fonte di responsabilità dei soci, quanto piuttosto la misura del limite in cui si realizza la successione dei soci alla nei debiti insoluti della società estinta.

I soci rispondono dei debiti sociali pendenti facenti capo alla società estinta non in quanto responsabili, per aver riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, ma perché successori della società estinta e nei limiti di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione.

Questa ricostruzione, secondo la dottrina²⁷⁵ che si segue, appare, però, «*una vera e propria forzatura, priva di riscontro nella littera legis*», dove si fa riferimento solo ad un fenomeno di responsabilità e non di successione.

Se davvero i soci delle società di capitali subentrassero nei rapporti della società estinta, ci si chiede «*che senso avrebbe mai potuto avere, ed avrebbe, statuirsi [nell'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”?* Tutto questo non appare giustificabile proprio perché già derivato e assorbito dal ritenuto subentro in via successoria dei soci alla società»²⁷⁶. Dunque, è la stessa previsione legislativa ad escludere la configurazione di una successione²⁷⁷.

In definitiva, l'art. 2495 c.c. prevede che, in caso di estinzione della società cancellata dal registro delle imprese, i soci sono responsabili - e non successori - nei confronti dei creditori sociali, qualora abbiano riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione²⁷⁸.

²⁷⁵ C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 1273.

²⁷⁶ C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 1274.

²⁷⁷ L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit. p. 7 ss.

²⁷⁸ C. GLENDI, *Verso una nuova stagione di società zombie*, cit., p. 558, nel criticare l'orientamento giurisprudenziale della successione dei soci alla società estinta rileva «*quale interesse potranno mai avere i soci ad estinguere celermente la società attraverso la liquidazione? Per far ricadere su sé stessi responsabilità che l'involucro societario mette, più o meno, al riparo?*

Con riferimento al settore tributario ed in particolare all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, come già evidenziato, le Sezioni Unite del 2013, richiamando un precedente giurisprudenziale a sezione semplice, hanno rilevato che con riguardo a tale ambito la ricostruzione proposta non trova applicazione, in considerazione della norma speciale dettata dal citato art. 36.

Il precedente richiamato è quello della sentenza n. 11968/2012, secondo cui *«Dal chiaro tenore testuale delle disposizioni tributarie e civilistiche, la responsabilità dei soci per le obbligazioni fiscali non assolte è limitata alla parte da ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo nelle varie fasi. Sicché il Fisco, il quale voglia agire nei confronti del socio, è tenuto a dimostrare il presupposto della responsabilità di quest'ultimo, e cioè che, in concreto, vi sia stata la distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa (C. 19732/2005), ovvero che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla norma fiscale. Ne deriva che una volta liquidata e cancellata la contribuente società di capitali, non si realizza una semplice modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio con il Fisco, dovendo questo accertare in capo ai soci i requisiti prescritti dalla legge per la responsabilità diretta (cfr. art. 36 cit., penult. e ult. co.),....»²⁷⁹.*

Secondo questo arresto giurisprudenziale, dunque, i soci rispondono, ai sensi dell'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, per il mancato pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma della medesima disposizione, sempre che ricorrano i presupposti di fatto della loro responsabilità e non in quanto successori della società estinta.

Tale orientamento giurisprudenziale appare pienamente condivisibile e di per sé risulterebbe sufficiente a confutare la tesi della responsabilità del socio in quanto successore.

Riaffioreranno, sinistramente, schiere, sempre crescenti, di società zombie, destinate a durare il più a lungo possibile, non foss'altro che per ritardare il vero redde rationem fra terzi, creditori e soci, che occorrerebbe, invece, anticipare sempre, con l'instaurazione ex novo di una controversia diretta tra gli stessi, ma che, ovviamente, i soci avranno ormai tutto l'interesse ad evitare, proprio attraverso l'orrendo prolungamento in vita di società defunte».

²⁷⁹ Cass., n. 11968 del 2012 e negli stessi termini Cass., n. 7327 del 2012 citt. Per altra giurisprudenza della Corte di Cassazione e di merito vedi A. QUERCI, *A oltre due anni dalle sentenze delle sezioni unite che hanno segnato la definitività dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese: questioni aperte e dubbi irrisolti, intorno al "requiem"*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, p. 171 ss.

Sulla scia di quanto affermato dalla autorevole dottrina *supra* richiamata²⁸⁰, il cui orientamento si segue, possono essere effettuate ulteriori osservazioni che corroborano tale convincimento. E così, si annota come l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, al pari di quanto riscontrato per l'art. 2495 c.c., prevede a favore del creditore Fisco un articolato regime di responsabilità, tra cui quella dei soci, in sintonia con la responsabilità civilistica ex art. 2495 c.c. cui fa espresso richiamo, che è del tutto incompatibile con una ricostruzione del fenomeno in termini successori²⁸¹.

L'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 detta per i soci una disciplina in termini di responsabilità, e non in termini di successione: essi sono responsabili se ricevono in assegnazione denaro o beni sociali durante i due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione dagli amministratori o se ricevono in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, fatte salve *«le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile»*.

La ricostruzione del fenomeno in termini successori, anche in questo caso, è confutata dal dato normativo dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

Non avrebbe senso prevedere per i soci una responsabilità verso l'Amministrazione finanziaria per il mancato pagamento delle imposte dovute dalla società, rimaste insolte a seguito di condotte non doverose di terzi, a causa della concomitante circostanza di aver ricevuto somme di denaro e/o beni sociali, dai liquidatori e/o dagli amministratori, in un certo arco temporale, se essi già fossero successori della società, dei cui debiti di imposta sono chiamati a rispondere.

Se il legislatore ha introdotto la norma di cui si discute *«è perché i soci, secondo lo stesso legislatore, non erano, e non sono, successori della società, né*

²⁸⁰ C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., pp. 1274-1276.

²⁸¹ C. CONSOLO e F. GODIO, *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, cit., pp. 697-698, nota 1, secondo i quali la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori *«è radicalmente diversa ed autonoma da quella che legava la società estinta all'Amministrazione finanziaria»*, non dubitando *«che il processo pendente al momento dell'estinzione dell'ente ed avente ad oggetto debiti d'imposta della società non potrà certo proseguire nei confronti dei liquidatori o ex amministratori (che non saranno meri "successori" dell'ente, ma soggetti autonomamente responsabili)»*. Essi dubitano, nonostante quanto previsto dall'art. 36, comma 3, che *«analogo discorso possa valere pure per la posizione degli ex soci a fronte dei debiti d'imposta della società ormai estinta»* e soprattutto *«se tale eventuale diversa responsabilità per i debiti d'imposta non liquidati escluda (o si cumuli con) la responsabilità degli ex soci quali successori dell'ente estinto per i debiti sociali non considerati in sede di liquidazione»*.

secondo la normativa tributaria, né secondo quella civilistica, che la stessa normativa tributaria fa espressamente salva»²⁸².

Un'argomentazione speculare a quella che precede, sempre a conferma dell'infondatezza della tesi che configura la successione dei soci alla società estinta, è quella per cui, se si seguisse quell'interpretazione, l'art. 36, D.P.R. n. 602/1973 verrebbe «svuotato» della sua portata normativa. La norma in commento, come si è visto, prevede oltre la responsabilità dei soci, la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori. Ebbene, se si accoglie il principio della successione dei soci alla società estinta non avrebbe senso prevedere la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, perché se vi è successione dei soci *«allora non si può verificare alcun inadempimento, e queste regole non hanno un senso»²⁸³.*

Al pari, dunque, di quanto osservato con riferimento alla disciplina civilistica, anche nel settore tributario non vi è successione dei soci alla società estinta, ma una responsabilità degli stessi, conseguente al loro indebito arricchimento e che, per effetto delle diverse ed ulteriori fattispecie ivi considerate, risulta più gravosa rispetto a quella civilistica, dal momento che quest'ultima è circoscritta alla sola ipotesi e nei limiti del riparto ottenuto sulla base del bilancio finale di liquidazione.

Infine, valga un'ulteriore considerazione a confutazione definitiva della ricostruzione dei rapporti intersoggettivi tra soci e società estinta in termini successori. La stessa trae spunto dalla recente novità normativa introdotta con l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, secondo cui *«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'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese»²⁸⁴.*

²⁸²C. GLENDI, *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 1276.

²⁸³G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 91, il quale critica l'orientamento delle Sezioni Unite secondo cui i soci succedono nei rapporti giuridici pendenti della società estinta anche per altre due ragioni: a) la neutralità della regola che consente la notificazione nell'ultima sede sociale della domanda contro i liquidatori e soci promossa entro l'anno dalla cancellazione; b) la relazione esistente tra l'art. 2495, comma 2, c.c. e l'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, anche alla luce della clausola di salvezza contenuta nell'ultimo periodo di tale disposizione delle maggiori responsabilità prescritte dal codice civile.

²⁸⁴Sul punto si rinvia al capitolo III, par. 10.

Nel rinviare l'approfondimento sul contenuto innovativo di questa norma ad un momento successivo, quando saranno trattati i profili procedimentali e processuali della disciplina dettata dall'art. 36, qui è sufficiente osservare che, se il legislatore avesse avuto la convinzione che i soci succedono nei rapporti giuridici della società estinta, certamente non avrebbe emanato un provvedimento normativo di questo tipo.

In conclusione, la natura giuridica della responsabilità dei soci prevista dall'art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 non va individuata nella loro successione nell'obbligazione di imposta di cui è titolare la società estinta, bensì nell'indebito arricchimento da essi conseguito ed alla cui restituzione sono obbligati ai sensi dell'art. 2041 c.c.

Capitolo III

Il procedimento di accertamento

SOMMARIO: 1. L'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ed i suoi aspetti procedurali: introduzione – 2. La natura giuridica dell'atto di accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: analisi del dato normativo e raffronto con l'atto impositivo – 3. La natura giuridica dell'atto di accertamento: analisi del suo contenuto e profili comparativi con l'atto impositivo – 4. Segue... l'analisi del contenuto dell'atto di accertamento: sulla natura non costitutiva ma dichiarativa di una fattispecie legale completa – 5. Conclusioni sulla natura giuridica dichiarativa dell'atto di accertamento: la funzione ricognitiva e liquidatoria – 6. Ulteriori riflessioni sulla natura giuridica dell'atto di accertamento alla luce delle modifiche normative introdotte dal D.Lgs. n. 175/2014 – 7. La disciplina dell'atto di accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: motivazione, dispositivo e termine di notifica – 8. L'obbligo del contraddittorio come «contraltare» all'inversione dell'onere della prova sui liquidatori, sugli amministratori e sui soci – 9. Il fenomeno della cancellazione della società dal registro delle imprese e suoi effetti sull'accertamento del debito d'imposta in capo alla società e sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 – 10. Segue... il fenomeno delle società estinte: la novità normativa del D.Lgs. n. 175/2014 in tema di cancellazione della società dal registro delle imprese ed effetti sull'accertamento del debito di imposta e delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 – 10.1. Il profilo soggettivo della nuova disciplina – 10.2. Il profilo oggettivo della nuova disciplina – 10.3. Il profilo temporale della nuova disciplina – 10.4. La *ratio* della novella legislativa – 10.5. Gli effetti della novità normativa relativa alla «sopravvivenza» della società estinta sull'accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 – 10.6 La natura giuridica della «sopravvivenza» della società estinta introdotta dal D.Lgs. n. 175/2014.

1. *L'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ed i suoi aspetti procedurali: introduzione*

Analizzata la disciplina e la natura delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 602/1973, prima di addentrarsi nell'indagine sulla natura giuridica dell'atto con cui esse vengono accertate, occorre ricordare le condizioni per l'esercizio dell'azione di responsabilità.

Come si è visto, trattasi di una responsabilità di natura civile per fatto proprio, per i liquidatori e gli amministratori, e, da indebito arricchimento, per i soci.

Il debito d'imposta della società, quando non soddisfatto con le attività della liquidazione, a causa dell'indebito pagamento di crediti di ordine inferiore e/o della destinazione del patrimonio sociale ai soci, costituisce il presupposto della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

L'obbligazione tributaria della società è un elemento che compone la fattispecie generatrice della responsabilità; ciò non di meno, il soggetto responsabile ai sensi dell'art. 36 rimane estraneo al rapporto giuridico d'imposta.

E così, negata la natura tributaria di quella responsabilità ed affermata quella civile, è condivisibile che i liquidatori, gli amministratori ed i soci, in quanto estranei al relativo rapporto, non possono contestare l'*an* ed il *quantum* del debito d'imposta della società. Essi non possono far valere, nemmeno in via incidentale nel corso del giudizio avente ad oggetto la propria responsabilità, motivi invalidanti il relativo procedimento di accertamento. A tanto è legittimata soltanto la società in quanto parte dell'obbligazione tributaria; i soggetti responsabili possono, invece, contestare la mancanza dei requisiti della certezza e definitività del debito di imposta, del quale sono chiamati a rispondere²⁸⁵.

I liquidatori, gli amministratori ed i soci sono responsabili non perché hanno partecipato alla realizzazione del presupposto di imposta, ma i primi (liquidatori ed amministratori) per aver posto in essere condotte non doverose che hanno causato l'insolvenza del debito di imposta, arrecando così un danno all'Amministrazione finanziaria, che essi devono risarcire, ed i secondi (i soci), in conseguenza dell'agire *contra legem* di costoro, per aver ricevuto una ricchezza senza giusta causa a danno del Fisco, che pertanto deve essere indennizzato.

La natura civile delle responsabilità ex art. 36 rende certamente peculiare l'atto con cui l'Amministrazione finanziaria, ai sensi del comma 5 della citata disposizione, accerta la loro esistenza.

²⁸⁵ Cass., del 15 ottobre 2001, n. 12546, in *banca dati Big Suite*, Ipoa, secondo cui «La responsabilità del liquidatore, o dell'amministratore-liquidatore di fatto, prevista dall'art. 36 d.p.r. n. 602/1973, come già ricordato, trova la sua fonte in 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. La natura e l'oggetto di tale responsabilità comportano, quindi, che, pur dipendendo l'attualità della stessa dalla conseguita certezza e definitività del debito tributario, l'obbligato è del tutto estraneo al procedimento diretto all'accertamento del medesimo e che, conseguentemente, eventuali ragioni di invalidità di tale procedimento non possono essere opposte dal liquidatore od amministratore-liquidatore di fatto e rilevate dal giudice».

Prima di passare allo studio della natura dell'atto di accertamento della responsabilità ai sensi dell'art. 36, vanno ricordate le differenze esistenti tra le due teorie sviluppatesi in dottrina ai fini del riconoscimento della natura civile di tali responsabilità.

Nell'ambito della teoria che riconosce alla responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci natura civile si distinguono due diverse ricostruzioni: la tesi della responsabilità autonoma e la tesi della responsabilità dipendente.

Dall'accoglimento dell'una o dell'altra dipende la soluzione da dare alla problematica che si affronterà nel presente capitolo, relativa alla cancellazione della società dal registro delle imprese in pendenza di giudizio ed agli effetti che essa produce sull'accertamento del debito d'imposta della società e su quello delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

Secondo la tesi della responsabilità dipendente²⁸⁶, fatta propria dalla prassi e dalla giurisprudenza nonché condivisa da chi scrive, l'obbligazione di natura risarcitoria dei soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36 è legata da un rapporto di dipendenza all'obbligazione tributaria della società. Questo vincolo, sul piano procedimentale, si traduce nell'esigenza che il debito d'imposta sia reso manifesto in un avviso di accertamento prima che venga accertata la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci. In altre parole, tra i presupposti che consentono e giustificano l'atto di accertamento della responsabilità ai sensi del comma 5 dell'art. 36 vi è – come già visto – l'esistenza del debito di imposta, che, se scaturente da un accertamento di natura impositiva, implica l'emissione del relativo provvedimento nei confronti della società, sulla base del quale il debito d'imposta, determinato nell'*an* e nel *quantum*, può essere iscritto a ruolo, sia pur solo a titolo provvisorio in caso di sua contestazione giudiziaria.

Secondo la tesi della responsabilità autonoma²⁸⁷, invece, non vi è nessun vincolo di condizionalità tra l'obbligazione dei liquidatori, degli amministratori e dei soci e l'obbligazione tributaria in capo alla società. Sulla base di questa diversa

²⁸⁶ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 98-104. L'Autrice opera una bipartizione tra «tesi civilistica in senso debole» e «tesi civilistica in senso forte» nonché tra «teoria della responsabilità dipendente» e «teoria della responsabilità autonoma». In tempi più risalenti, vedi anche G. FALSITTA, *Natura e accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base a bilancio*, in cit., pp. 255-260.

²⁸⁷ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., pp. 431-434.

ricostruzione, i liquidatori e gli amministratori sono obbligati al pagamento delle imposte in proprio. Il presupposto della loro responsabilità consiste nel determinare l'insolvenza fiscale della società e non nel fatto ulteriore del mancato pagamento di un credito fiscale esigibile. I liquidatori e gli amministratori sono responsabili per il solo fatto di aver determinato l'insolvenza della società verso l'Amministrazione finanziaria, vale a dire per aver causato la sua impossibilità a far fronte ai debiti fiscali. L'inadempimento da parte della società dei debiti fiscali è solo una conseguenza della violazione da parte del liquidatore e/o amministratore. Ciò comporta, sul piano procedimentale, che l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi direttamente al liquidatore o all'amministratore in proprio, senza necessità di accertare preventivamente il debito d'imposta in capo alla società.

In sintesi, la differenza tra le due teorie sviluppatesi in dottrina ai fini del riconoscimento della natura civile delle responsabilità ex art. 36 si rinviene nella circostanza che, mentre per la tesi della responsabilità dipendente il debito d'imposta della società deve essere reso manifesto in un atto di accertamento, per la teoria della responsabilità autonoma si può procedere al suddetto accertamento anche in via meramente incidentale, nell'ambito dell'accertamento delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

Si passa, ora, ad indagare sul contenuto e sulla natura dell'accertamento delle responsabilità ex art. 36, comma 5, effettuando, a tal fine, una comparazione con l'atto impositivo, che ha per oggetto l'obbligazione tributaria.

2. La natura giuridica dell'atto di accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: analisi del dato normativo e raffronto con l'atto impositivo

Le conclusioni cui si è giunti nel precedente capitolo in ordine alla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 riverberano i loro effetti sull'analisi della natura dell'atto con cui esse vengono accertate.

La norma in commento, dopo aver delineato le condizioni al ricorrere delle quali operano le responsabilità di tali soggetti, prevede che esse sono accertate con un atto motivato dall'Agenzia delle Entrate, da notificare con le modalità previste

dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 ed avverso il quale è ammesso ricorso dinanzi alle Commissioni Tributarie.

I richiami terminologici e normativi utilizzati dal legislatore non consentono di indicare con puntualità la disciplina applicabile all'accertamento in esame; in particolare, quei rinvii non risultano idonei a dedurre se esso abbia o meno la stessa natura e funzione dell'accertamento impositivo.

In attesa degli sviluppi dell'indagine, si osserva, da subito, che l'accertamento ex art. 36 non è un atto impositivo, perché esso ha per oggetto un'obbligazione di natura civile e non tributaria, come è stato precedentemente verificato.

Questo approccio, che afferisce il contenuto e le caratteristiche dell'accertamento, consentirà di definire «in positivo» la sua funzione e perciò la sua natura.

Per il momento, però, appare preferibile un approccio metodologico, per così dire, «in negativo», limitandosi a verificare se un tal tipo di provvedimento, causa la tecnica di rimando utilizzata dal legislatore, possa essere assimilato all'accertamento di un'obbligazione tributaria.

Si procede, pertanto, all'esame di ciascuno dei richiami normativi contenuti nell'art. 36, che, per essere comuni all'atto impositivo, potrebbero avvalorarne l'assimilazione.

E così, che sia l'Amministrazione finanziaria²⁸⁸ il soggetto deputato ad accertare la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci è diretta conseguenza del fatto che la loro responsabilità, pur autonoma rispetto all'obbligazione tributaria, risulta ad essa intimamente collegata, in un rapporto di pregiudizialità-dipendenza. L'attribuzione all'Amministrazione finanziaria della titolarità²⁸⁹ ad emettere l'accertamento risulta, perciò, consequenziale a questo nesso eziologico esistente tra le due obbligazioni; mentre alcun contributo può fornire in ordine alla qualificazione della natura dell'atto, in termini di equiparazione con quello impositivo, la circostanza che il soggetto che emette entrambi gli atti sia

²⁸⁸ Art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973 recita così «*La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte...*». In passato, sotto la previgente normativa non era indicato l'*iter* procedimentale attraverso cui si sarebbe dovuta accertare la responsabilità dei liquidatori.

²⁸⁹ In prosieguo, si verificherà che non si tratta di un potere accertativo e per questo motivo qui si parla, con espressione poco appropriata in termini giuridici, di «titolarità» nell'emissione dell'accertamento.

identico. Né tanto meno può dubitarsi della possibilità che l'Amministrazione finanziaria possa adottare provvedimenti diversi da quello accertativo dell'obbligazione tributaria, come, ad esempio, in tema di emissione di atti di irrogazione di sanzioni accessorie conseguenti a violazioni tributarie²⁹⁰.

Che l'atto di accertamento della responsabilità dei soggetti indicati nell'art. 36 citato debba essere motivato e notificato ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, così come avviene per l'accertamento impositivo, non può costituire elemento idoneo a sancirne la loro assimilazione²⁹¹. L'obbligo di motivazione è previsto dall'art. 3, comma 1, della l. n. 212/2000²⁹² per tutti gli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, indipendentemente dal loro contenuto e dalla loro natura, per cui quella previsione non può costituire elemento significativo ai fini del riconoscimento di una funzione impositiva agli atti in esame.

Per quanto concerne, invece, le modalità di notifica dell'accertamento ex art. 36, non appare possibile, anche in questo caso, dedurre dal riferimento all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 un'equiparazione con l'atto impositivo, inferendo questo aspetto una fase estranea a quella della formazione del contenuto, l'unica utile per la qualificazione della sua natura. Il procedimento di notifica attiene ad una fase procedimentale successiva, ovvero quella con cui l'atto viene portato a conoscenza del suo destinatario, che tutt'al più rileva per verificarne la natura recettizia ed il momento della produzione dei suoi effetti. In definitiva, due atti che vengono notificati con la medesima modalità non per questo hanno una funzione ed una natura identica.

Vi è da dire, inoltre, che l'art. 6, comma 1, l. 212/2000²⁹³ prevede l'obbligo di notificazione per tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria, per cui, anche in

²⁹⁰ Ad esempio, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997 l'Amministrazione finanziaria, qualora siano state constatate nel corso di un quinquennio quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, dispone con proprio provvedimento, immediatamente esecutivo, la sospensione della licenza o autorizzazione all'esercizio dell'attività per un periodo da tre giorni ad un mese.

²⁹¹ L'art. 36, comma 5, recita così «*La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*».

²⁹² L'art. 3, comma 1, l. 212/2000 prescrive che «*gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi*».

²⁹³ L'art. 6, comma 1, l. 212/2000, recita così «*L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati...*».

questo caso, il richiamo normativo all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 sulle modalità di notifica dell'atto accertativo della responsabilità ai sensi dell'art. 36 non rileva a favore del possibile riconoscimento di una medesima funzione agli atti in confronto.

Infine, che l'atto di accertamento della responsabilità ex art. 36 possa essere impugnato dinanzi alle Commissioni tributarie non è dirimente per la sua assimilazione all'accertamento tributario, atteso che l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede tra gli atti impugnabili, oltre quelli impositivi, anche «ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità dinanzi alle commissioni tributarie». Perché, poi, il legislatore abbia optato per la riserva della giurisdizione tributaria è indagine che viene rinviata ad un momento successivo²⁹⁴. Anche il richiamo normativo alla giurisdizione tributaria, dunque, risulta sterile al fine di verificare con esito positivo un possibile processo di equiparazione dell'accertamento ex art. 36 con quello impositivo.

Concludendo questa prima parte della disamina in corso, si può affermare che i richiami normativi operati dal legislatore nell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non sono decisivi per l'individuazione della disciplina e per la qualificazione della natura dell'accertamento, non potendo, così, per questa via, né escludere, né ammettere che esso sia assimilabile all'accertamento impositivo.

Vi è, poi, da considerare che la disciplina procedimentale contenuta nell'art. 36, per quanto scarna, con l'attribuzione del potere di emissione dell'accertamento a favore dell'Amministrazione finanziaria, ha sopperito all'assenza nel testo previgente²⁹⁵ di una regolamentazione analoga, consentendo quanto meno di superare la prassi consolidata nel passato, fortemente ambigua e fonte di contrasti in dottrina²⁹⁶. Accadeva, infatti, che l'esattore agiva in danno del liquidatore

²⁹⁴ Si fa rinvio al capitolo IV, par. 2.

²⁹⁵ Art. 14 R.D. n. 360/1929; art. 45 R.D. n. 1608/1931; art. 265 T.U. n. 645/1958. Per un *excursus* storico della vicenda si rinvia a A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 104-109.

²⁹⁶ Si fa riferimento alla divergenza di opinioni tra G. FALSITTA e C. GLENDI. G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., p. 269 ss., secondo il quale l'esattore poteva escutere il liquidatore in base al titolo esecutivo emesso contro la società, senza che necessitasse alcuna iscrizione a ruolo a nome del liquidatore medesimo. L'Autore riteneva, dunque, che per provocare l'esecuzione esattoriale non ci fosse il bisogno di un'autonoma iscrizione a ruolo a nome del liquidatore. Nello stesso senso, successivamente, A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit. p. 104 ss. Di opinione diversa era C. GLENDI, *Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Dir. prat. trib.*, II, 1971, p.

direttamente sulla base del ruolo emesso a nome della società, per cui ci si chiedeva quale atto mai avrebbe potuto essere quello che presentava «*il corpo di imposizione e testa di titolo*»²⁹⁷ e che si poneva tra l'accertamento dell'imposta a carico della società e la sua riscossione presso il liquidatore o amministratore, responsabile del mancato pagamento.

Il silenzio della allora vigente normativa aveva portato a sostenere la tesi che la responsabilità del liquidatore e dell'amministratore poteva essere fatta valere dall'esattore sulla base del mero ruolo intestato alla società²⁹⁸. La suddetta tesi, oramai, è superata²⁹⁹ e si considera definitivamente confutata alla luce della qualificazione della natura delle responsabilità disciplinate dall'art. 36, così come fornita in precedenza³⁰⁰, e della natura del relativo atto di accertamento, quale emergerà a conclusione delle seguenti riflessioni.

1049 ss., il quale riteneva che l'esazione nei confronti dei liquidatori e degli amministratori doveva essere, invece, preceduta e da un atto di accertamento e da una loro personale iscrizione a ruolo. In tal senso, già E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 147.

²⁹⁷ L'espressione è di C. GLENDI. *Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., p. 1058.

²⁹⁸ In giurisprudenza in senso contrario a tale prassi Comm. Centr., sez. XXVI, n. 761/1990, secondo cui lo strumento per azionare questa responsabilità non dovrebbe essere un mero ruolo, ma si ritiene dover essere costituito da un avviso di accertamento «*emesso al termine di una procedura iniziata con la contestazione dei fatti al presunto responsabile e con la richiesta allo stesso degli elementi necessari per la valutazione del suo operato*».

²⁹⁹ In giurisprudenza vedi Cass., ord. del 14 aprile 2014, n. 8701, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, secondo cui «*Il debito della società può ovviamente riversarsi su coloro che hanno amministrato la società (o ne sono stati soci), occorre però un atto che giustifichi questo passaggio. E questo atto, in ambito tributario, non può che essere un avviso di accertamento, cioè un motivato provvedimento impositivo in cui si evidenzino le ragioni di questo "passaggio"; la mera iscrizione a ruolo è sufficiente quando è tenuto al rimborso il contribuente originario (o i suoi eredi diretti), non quando l'obbligazione si trasferisce su altri soggetti in quanto probabili percettori mediati delle somme, o amministratori responsabili delle stesse*». Vedi anche Cass., ord. del 06 giugno 2014, n. 12792, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, secondo cui «*Se l'Amministrazione finanziaria vanta un credito verso una società per somme indebitamente rimborsate, può rivolgere la pretesa di restituzione a soggetti diversi quali l'amministratore o il socio di maggioranza, ma non è sufficiente, a tal fine, l'iscrizione a ruolo – che è pertanto illegittima – occorrendo, invece, un atto di accertamento motivato espressamente sulle ragioni del coinvolgimento del terzo*». Per un commento vedi M. BASILAVECCHIA, *Quale atto impositivo per riscuotere dall'amministratore il debito della società?*, in *Corr. trib.*, 32, 2014, p. 32 ss., secondo il quale «*l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 ... impone l'adozione di un atto di accertamento motivato, con il quale appunto si dia conto e del credito erariale e della fattispecie che genera la responsabilità del soggetto diverso dalla società*».

³⁰⁰ Come già si è ampiamente detto – e qui lo si ripete – la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori è una responsabilità *ex lege* per fatto proprio mentre quella dei soci è una responsabilità da indebito arricchimento. Si fa rinvio al capitolo II.

3. *La natura giuridica dell'atto di accertamento: analisi del suo contenuto e profili comparativi con l'atto impositivo*

L'analisi delle norme cui fa rimando l'art. 36 D.P.R. 602/1973 non è risultata sufficiente ai fini della qualificazione della natura giuridica dell'atto di accertamento delle responsabilità ivi previste.

Per il proseguimento dell'indagine sul profilo procedimentale della norma, sarà necessario, allora, esaminare il contenuto dell'accertamento, tenuto conto dei risultati raggiunti in merito alla qualificazione dell'obbligazione dei soggetti richiamati nella norma. In questa prospettiva ci spinge la considerazione di teoria generale che riconosce l'esistenza di un legame che vincola la fattispecie sostanziale alle situazioni soggettive coinvolte nel procedimento³⁰¹.

L'esame dell'oggetto-contenuto dell'accertamento implica un riferimento alla fattispecie sostanziale della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

La tutela del credito tributario da eventuali pregiudizi che possono scaturire da una «cattiva» gestione della liquidazione sociale è garantita dall'ordinamento giuridico, il quale, in aggiunta alla disciplina ordinaria civilistica, ne prevede una di tipo speciale, l'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973, per effetto della quale sono posti specifici obblighi a carico dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

Già si è detto, l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 impone ai liquidatori ed agli amministratori-liquidatori di fatto l'obbligo primario di procedere alla liquidazione delle attività sociali pagando i crediti nel rispetto del principio di gradualità e dell'obbligo di non distribuire il patrimonio sociale a favore dei soci se non dopo aver soddisfatto tutti i creditori e prevedendo, solo per gli amministratori, ulteriori obblighi di natura strumentale, rispetto a quello primario, deducibili dalle condotte non doverose descritte nei commi 2 e 4 (consistenti rispettivamente, nel non aver posto in liquidazione la società al verificarsi di una delle cause di scioglimento e nell'aver compiuto negli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione e/o di occultamento di attività sociali). La

³⁰¹ A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 703 ss.

responsabilità opera nei limiti dell'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato soddisfazione se fosse stato rispettato il principio di graduazione.

Così ricordata la disciplina delle responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, è agevole dedurre che l'obbligazione da accertare non ha nulla a che vedere con l'obbligazione tributaria della società, dal cui inadempimento essa scaturisce; ne discende che i relativi accertamenti, avendo per oggetto obbligazioni di natura distinta, sono immancabilmente diversi.

Osservazioni analoghe possono compiersi con riguardo alla responsabilità dei soci, i quali hanno l'obbligo di restituire quanto ricevuto dagli amministratori e dai liquidatori nei due periodi d'imposta precedenti la liquidazione o durante la stessa, poiché si tratta di somme di denaro e beni sociali che essi non avrebbero dovuto ricevere qualora i liquidatori e gli amministratori avessero operato correttamente (responsabilità da indebito arricchimento per fatto altrui).

È chiaro che questi obblighi sono, anch'essi, distinti rispetto a quello di contribuzione in capo alla società, il cui inadempimento genera per i liquidatori e gli amministratori una responsabilità per fatto proprio, mentre per i soci una responsabilità da indebito arricchimento.

Vi sono, poi, differenze sostanziali tra gli elementi dedotti nell'accertamento del debito d'imposta e quelli nell'accertamento ex art. 36: nel primo caso, il fatto è il presupposto d'imposta, rilevatore di una capacità economica da sottoporre ad imposizione; nel secondo caso, è l'inadempimento di uno specifico obbligo di condotta posto a carico dei liquidatori e degli amministratori (pagamento di un credito di ordine inferiore a quello tributario e/o assegnazione di beni ai soci), oppure l'indebito arricchimento conseguito dai soci.

Da queste differenze strutturali così riscontrate ne consegue che gli effetti giuridici degli accertamenti in raffronto, quello impositivo e quello della responsabilità ex art. 36, non sono equiparabili.

La società è responsabile di un'obbligazione di imposta, mentre i soggetti di cui all'art. 36 sono chiamati a rispondere per un fatto proprio o per un indebito arricchimento, e limitatamente alla parte dei crediti tributari che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

In conclusione, il contenuto dell'accertamento delle responsabilità ex art. 36 è differente rispetto a quello dell'accertamento dei tributi perché: a) non vi è identità di fattispecie, sia dal punto di vista oggettivo che soggettivo; b) sono diverse le obbligazioni, la cui violazione e conseguente responsabilità è accertata; c) tra gli effetti prodotti da ciascuno dei due accertamenti intercorre un rapporto di consequenzialità, che, però, non è riconducibile a quello tipico della solidarietà dipendente, attraverso cui si realizza l'obbligazione di imposta³⁰².

La responsabilità dei soggetti terzi (liquidatore, amministratore, socio) rispetto a quella del soggetto passivo di imposta (società in liquidazione) si presenta come istituto collaterale e diretto a far ottenere al soggetto danneggiato (Amministrazione finanziaria) un'utilità pari a quella perduta (debito di imposta) a causa dell'inadempimento, per cui non si lascia ridurre all'obbligazione che ha per oggetto l'imposta neppure sotto il profilo del contenuto della prestazione.

In virtù di quanto innanzi riferito, è naturale allora dedurre che l'accertamento delle responsabilità disciplinato dall'art. 36 non coincide e neppure può essere assimilato all'accertamento del tributo, essendo distinti i fatti dedotti nelle rispettive fattispecie considerate dalla legge ed essendo diverso il profilo della causa per cui ciascuno dei due atti viene emesso.

Queste differenze strutturali e soprattutto la piena autonomia che esiste tra le due obbligazioni, quella tributaria relativa al debito di imposta facente capo alla società e quella civile relativa ai soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36, spiegano ulteriormente, rispetto a quanto già riferito in precedenza, come questi ultimi non possono contestare l'*an* ed il *quantum* del debito d'imposta della società, poiché estranei al rapporto d'imposta.

4. *Segue... l'analisi del contenuto dell'atto di accertamento: sulla natura non costitutiva ma dichiarativa di una fattispecie legale completa*

Giunti a questo punto dell'indagine, risulta chiaro che tra i due istituti, l'accertamento della responsabilità ex art. 36 e l'accertamento del tributo, esistono

³⁰² Si allude alla figura giuridica della solidarietà dipendente. Vedi E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 145; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 390; S. FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., pp. 160-164. Ciò riprende quanto detto nel capitolo II sulla non configurabilità della responsabilità prevista dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 nei termini di un rapporto di solidarietà dipendente.

profonde differenze, tali da far comprendere che il primo opera certamente in un ambito giuridico diverso, ancora non ben definito.

L'accertamento ex art. 36 non ha un'efficacia costitutiva, in quanto prima di esso già esiste una situazione giuridica a contenuto specifico capace di produrre effetti giuridici³⁰³ (obbligo di condotta gravante sui liquidatori e sugli amministratori ed obbligo di restituzione da indebito sui soci).

A ragione di ciò si adducono due ordini di considerazioni.

Il primo è quello per cui i liquidatori, gli amministratori ed i soci hanno la possibilità di esercitare dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria una preventiva azione di accertamento negativo delle loro responsabilità, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia notificato l'accertamento dei tributi in capo alla società³⁰⁴.

³⁰³ L'esatta definizione della natura giuridica dell'atto di accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non è condizionata dal ruolo che l'accertamento tributario svolge sia che si ritenga che esso eserciti una funzione meramente dichiarativa dell'obbligazione tributaria preesistente (teoria dichiarativa) o produca effetti costitutivi capaci di determinare l'insorgere dell'obbligazione tributaria (teoria costitutiva). Secondo la teoria dichiarativa l'obbligazione tributaria sorge quando si verifica il presupposto d'imposta: l'obbligazione nata dal presupposto è poi accertata o dallo stesso contribuente con la dichiarazione o dall'Amministrazione finanziaria con l'avviso di accertamento. L'avviso di accertamento è, secondo questa teoria, un provvedimento con effetti di mero accertamento dell'obbligazione tributaria: vedi A.D. GIANNINI, *Il rapporto d'imposta*, Milano, 1937, p. 232 ss.; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 270 ss.; A. BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1964; F. BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964; C. LONGOBARDI, *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969. Per la teoria costitutiva, anche se, dal presupposto d'imposta, o dalla somma del presupposto e della dichiarazione, scaturisce un'obbligazione di fonte legale, l'atto impositivo dell'Amministrazione finanziaria ha valore costitutivo di un'obbligazione tributaria. Sostenitori della teoria costitutiva sono E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, p. 85 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 202; F. TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975, p. 106 ss.; ID., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, 2011, pp. 207-210. Come si è visto, la responsabilità ex art. 36 è totalmente estranea alla fattispecie imponibile, motivo per cui, non essendovi alcun legame tra la natura (dichiarativa o costitutiva) dell'accertamento dei tributi e la natura dell'atto di accertamento ex art. 36, si può anche sostenere – come si farà in prosieguo – che quest'ultimo ha natura dichiarativa mentre l'accertamento dei tributi ha natura costitutiva.

³⁰⁴ In occasione dell'esame della disciplina dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, si è visto, infatti, come essa ha natura speciale e non derogatoria della disciplina di carattere generale contenuta nel codice civile in tema di azione di responsabilità verso il liquidatore, l'amministratore ed il socio. Il liquidatore, l'amministratore ed il socio possono esercitare un'azione preventiva di accertamento negativo degli estremi di una loro eventuale responsabilità, fino a quando non interviene l'accertamento delle loro responsabilità. L'ammissibilità dell'azione è conseguenza della giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria in materia di diritti soggettivi, che l'emanazione di un accertamento per l'art. 36 citato inibisce, ma che prima di questo atto non è in alcun modo pregiudicata. Vedi Cass., SS.UU., n. 2079 del 1989 cit., la quale afferma che «*Finché l'atto di accertamento non sia venuto in essere, il soggetto interessato può adire il giudice ordinario per fare accertare l'inesistenza dei presupposti della responsabilità per il mancato pagamento delle imposte a carico della società, o per l'occultamento di attività sociali, senza che gli si possa obiettare che non sono proponibili azioni di*

Il secondo è dato dal diritto dell'Amministrazione finanziaria di agire in giudizio, sulla base di un accertamento del debito d'imposta in capo alla società, mediante un'azione di responsabilità civile nei confronti dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, anziché avvalersi dell'azione di cui all'art. 36³⁰⁵.

Queste osservazioni provano non solo che la disciplina dell'art. 36 ha una natura speciale rispetto a quella civilistica, ma confermano che prima dell'accertamento delle responsabilità esiste una situazione giuridica dotata di un contenuto specifico già di per sé idonea a produrre effetti giuridici.

A questo punto dell'indagine, un primo risultato si può dare per conseguito ed è rappresentato dalla constatazione che le obbligazioni proprie dei liquidatori, degli amministratori e dei soci sorgono non per effetto dell'atto di accertamento, ma preesistono ad esso.

accertamento negativo di obbligazioni tributarie per l'evidente ragione che l'obbligazione in contestazione non ha carattere tributario. Se però l'amministrazione finanziaria si sia attivata ed abbia concretato la sua pretesa in accertamento formale, scatta la previsione normativa di cui all'art. 36 cit. e la giurisdizione oppositiva, solo in forza di questa espressa previsione di legge, si radica davanti alle Commissioni, nonostante la natura non tributaria della pretesa».

³⁰⁵ La tutela dei crediti tributari dai pregiudizi che possono verificarsi a seguito di una liquidazione non corretta non è affidata solo alla disciplina speciale di cui all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ma anche alla disciplina codicistica. L'azione di responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non pregiudica le maggiori responsabilità stabilite da altre disposizioni del codice civile. Il codice civile fornisce a tutela dei creditori in generale una serie di azioni come le azioni ex artt. 2394 e 2395 c.c. contro i liquidatori che siano venuti meno ai loro doveri, la revoca ex art. 2456 c.c. del liquidatore al quale sia imputabile la mancata realizzazione anche solo parziale dell'attivo patrimoniale da destinare al pagamento dei debiti, la disciplina ex art. 2491, comma 3, c.c., secondo cui i liquidatori sono personalmente e solidalmente responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali con la ripartizione tra i soci di acconti sul risultato della liquidazione quando non vi sia stata integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori ed infine la disciplina di cui all'art. 2495 c.c. Quest'ultima norma prevede che dopo la cancellazione della società i liquidatori e i soci rispondono nei confronti dei creditori rimasti insoddisfatti: i primi se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi mentre i secondi in ogni caso e fino alla concorrenza di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione. L'art. 2495 c.c. ha un ambito di applicazione più ampio rispetto a quella dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973. L'Amministrazione finanziaria il cui credito tributario sia rimasto insoddisfatto a seguito della liquidazione può agire nei confronti del liquidatore se ciò è dipeso da sua colpa e nei confronti dei soci se abbiano riscosso somme di denaro in base al bilancio finale di liquidazione. Si tratta di inadempimenti riconducibili ad eventi non previsti dall'art. 36: l'inadeguata realizzazione dell'attivo patrimoniale e l'errata distribuzione delle risorse disponibili. Fino a poco tempo fa si riteneva che l'Amministrazione finanziaria agendo mediante l'art. 2495 c.c. avanti all'autorità giudiziaria ordinaria poteva ottenere il risarcimento del danno per il mancato pagamento di tutti i tributi e non solo dell'IRES. Oggi, a seguito della modifica normativa di cui all'art. 28, comma 7, del D.Lgs. n. 175/2014 che ha esteso l'ambito di operatività dell'art. 36 a tutti i tributi, tale considerazione non ha più ragion d'essere. Sull'esperibilità di un'azione dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria al fine di ottenere il risarcimento del danno secondo le norme del codice civile poste a tutela delle ragioni dei creditori sociali, vedi G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 95-97; T. TASSANI, *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, cit., p. 361 ss.

Se così è, allora, si può riconoscere che l'atto di accertamento ex art. 36 svolge una funzione meramente dichiarativa³⁰⁶ di una fattispecie già perfetta, che risulta realizzata indipendentemente da esso e che è capace di produrre effetti nel mondo giuridico prima che lo stesso venga emesso.

Va precisato, infine, che la sua natura dichiarativa prescinde dalla tipologia di atto (dichiarazione, definizione consensuale, accertamento impositivo)³⁰⁷ in forza del quale è dovuta l'imposta non versata dalla società in liquidazione e di cui sono chiamati a rispondere i liquidatori, gli amministratori ed i soci, rispettivamente a titolo risarcitorio o per indebito arricchimento³⁰⁸.

5. *Conclusioni sulla natura giuridica dichiarativa dell'atto di accertamento: la funzione ricognitiva e liquidatoria*

Una volta appurato che l'atto di accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ha natura dichiarativa, occorre esaminare quali funzioni esso svolga.

A tal proposito, si rivelano interessanti le osservazioni compiute da una parte della dottrina, cui si intende aderire³⁰⁹, secondo la quale l'atto di accertamento ex art. 36 è un provvedimento di ricognizione e liquidazione del danno, funzionale alla riscossione del tributo.

Con l'atto di accertamento l'Amministrazione finanziaria, una volta accertata la condotta non doverosa dei liquidatori e/o degli amministratori (es. pagamento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari) o l'indebito arricchimento conseguito dai

³⁰⁶ L'attribuzione dell'effetto dichiarativo all'atto di accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non è pregiudicato dal ruolo che ha l'accertamento dei tributi, in quanto, come già riferito in precedenza, esso non è condizionato dalla natura, dichiarativa o costitutiva, che gli si conferisce.

³⁰⁷ Il titolo di credito in forza del quale i soggetti dell'art. 36 sono chiamati a rispondere in caso di mancato pagamento delle imposte dovute dalla società in liquidazione può essere rinvenuto: a) nella dichiarazione tributaria (avviso bonario ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973; ruolo conseguente ex art. 14 lett. a) D.P.R. n. 602/1973); b) nell'adesione perfezionata con il compimento delle formalità prescritte (accertamento con adesione, adesione al PVC, ecc.); c) nell'accertamento tributario emesso a carico della società per un presupposto imponibile non dichiarato.

³⁰⁸ Esigenze di coerenza, infatti, impediscono di ricollegare effetti diversi ad un medesimo atto al variare dei presupposti da cui esso scaturisce, per sostenere, invece, che gli effetti dell'accertamento da responsabilità ex art. 36 sono sempre omogenei, indipendentemente dal titolo in virtù del quale è dovuta l'imposta non pagata dalla società.

³⁰⁹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 121 ss.

soci, non fa altro che determinare il *quantum* del danno subito (credito tributario rimasto insoddisfatto), già certo nella sua consistenza (perché preesistente) e di cui essi sono chiamati a rispondere, a titolo di risarcimento o di indebito arricchimento, nel limite dell'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti³¹⁰ e, per i soci, nell'ulteriore limite del valore dei beni ricevuti³¹¹.

Quest'attività di liquidazione del danno, prima che venisse introdotta la presunzione legale prevista dall'art. 28, comma 5, lett. a), del D.Lgs. n. 175/2014³¹², consisteva, per quanto riguarda la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori-liquidatori di fatto, nella riclassificazione dei pagamenti compiuti durante la liquidazione nel rispetto dell'ordine delle cause di prelazione previste dal codice civile, da cui si ricavava l'ammontare dell'imposta che avrebbe trovato capienza in sede di graduazione se costoro non avessero soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari e/o non avessero distribuito beni sociali ai soci. Con riguardo alla responsabilità degli amministratori (ex art. 36, comma 4), era necessario procedere all'ulteriore individuazione delle operazioni di liquidazione e/o di occultamento delle attività sociali compiute ed alla conseguente stima per la loro determinazione, perché da esse scaturiva la quantificazione del danno, pari alla somma delle imposte che avrebbero trovato soddisfazione (in sede di liquidazione) se le stesse non fossero state compiute.

Oggi, a seguito della modifica subita dal comma 1 dell'art. 36 ad opera del precitato art. 28, non è più così, certamente per i liquidatori; ma ciò vale anche per gli amministratori, per effetto del rimando operato dalla relativa disciplina (commi 2 e 4) a quella sulla responsabilità dei liquidatori (comma 1, ora così emendato). I liquidatori e gli amministratori, a seguito dell'introduzione di una presunzione legale, sono onerati della prova contraria finalizzata a dimostrare che essi non hanno pagato

³¹⁰ I liquidatori e gli amministratori (art. 36, comma 1, 2 e 4) rispondono delle imposte dovute e non pagate dalla società nei limiti dell'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato soddisfazione in sede di graduazione dei crediti.

³¹¹ I soci (art. 36, comma 3) rispondono delle imposte dovute e non pagate dalla società nei limiti del valore dei beni ricevuti.

³¹² L'art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014 ha modificato il primo comma dell'art. 36, per effetto del quale oggi, al verificarsi dell'insolvenza del debito di imposta ed alla dimostrazione - a cura dell'Amministrazione finanziaria - dell'esistenza di attività nella liquidazione, si presume che il liquidatore abbia soddisfatto crediti di ordine inferiore e/o abbia assegnato beni sociali ai soci, essendo posta la prova contraria a suo carico.

con l'attivo della liquidazione crediti di ordine inferiore a quelli tributari e/o che non hanno distribuito beni sociali ai soci prima di soddisfare i crediti tributari. Ne consegue, che l'attività di liquidazione del danno cui dà luogo l'atto di accertamento della responsabilità consiste nella relativa quantificazione in misura pari al debito di imposta insoluto, che si considera, salva la prova contraria, essere stato determinato dall'agire *contra legem*.

Per la responsabilità dei soci, invece, l'attività di liquidazione del danno richiede l'ulteriore calcolo del valore dei beni loro assegnati, nel limite del quale essi sono chiamati a rispondere del pagamento delle imposte dovute dalla società e non pagate dai liquidatori e/o amministratori per l'ammontare che avrebbe trovato soddisfazione ove gli stessi non fossero stati loro assegnati.

A seguito della recente modifica normativa di cui all'art. 28, comma 5, lett. b), del D.Lgs. n. 175/2014, è stato previsto 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*». Già si è detto in precedenza³¹³ che, per effetto di questa presunzione legale di tipo relativo, una volta che il Fisco abbia dimostrato che ci sia stata un'assegnazione a favore di un determinato socio, si dà per provato che il valore della stessa sia equivalente a quello della quota sociale detenuta dal socio assegnatario.

L'atto di accertamento delle responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36, come quivi ricostruito, non produce alcun effetto costitutivo-modificativo sull'obbligazione legale da risarcimento e su quella da indebito arricchimento, già di per sé perfette: esso svolge, da un lato, una funzione di ricognizione della condotta e, dall'altro lato, una funzione di liquidazione del danno, enunciando gli effetti prescritti dalla legge.

Si può, allora, affermare, in modo semplicistico ma (auspicabilmente) efficace, che l'atto di accertamento ha la finalità di «calcolare» il danno subito (credito tributario insoddisfatto), già certo nella sua consistenza (perché preesistente) e del quale sono chiamati a rispondere i soggetti indicati nell'art. 36.

Se il legislatore avesse definito quest'atto, piuttosto che di accertamento, di liquidazione, probabilmente, molti dei problemi affrontati non sarebbero venuti ad esistenza.

³¹³ Si fa rinvio al capitolo I, par. 4.2.

L'accertamento ex art. 36, in definitiva, è un atto di ricognizione e di liquidazione del danno.

Le funzioni sopra riconosciute a questo tipo di atto di accertamento consentono di collocarlo nell'ambito della categoria degli atti amministrativi in senso stretto o meri atti³¹⁴, nei quali *«la volontà dell'amministrazione si dirige unicamente a fare la dichiarazione che costituisce l'atto; è solo volontà di dichiarare; non si dirige agli effetti che l'atto può produrre. Questi perciò non derivano dalla volontà dell'autorità amministrativa, come negli atti amministrativi negozi giuridici, ma unicamente dalla legge che all'atto li ricollega e sono unicamente quelli che il diritto stabilisce»*³¹⁵.

Gli atti amministrativi in senso stretto presuppongono l'esistenza di una situazione giuridica a contenuto specifico su cui non producono alcun effetto giuridico costitutivo.

L'atto di accertamento ex art. 36 non costituisce esercizio di un potere autoritativo ed unilaterale di cui l'Amministrazione finanziaria è titolare, come accade, invece, per l'accertamento impositivo; con esso il Fisco accerta le condotte non doverose dei liquidatori e degli amministratori o l'indebito arricchimento conseguito dai soci, liquida il danno e dichiara gli effetti prescritti dalla legge.

Va da sé che tali effetti, unitariamente considerati, presentano elementi di autoritatività, che, per le funzioni attribuite all'accertamento (dichiarative e liquidatorie), è da escludere che appartengano allo stesso, essendo riconducibili piuttosto all'attività, cui esso fa seguito³¹⁶.

³¹⁴ Gli atti amministrativi in senso stretto o meri atti si contrappongono all'altra categoria degli atti amministrativi negozi giuridici. Vedi G. CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2008, p. 220 ss. e p. 260 ss.

³¹⁵ O. RANELLETTI, *Atti amministrativi*, voce in *Nuovo Dig. It.*, I, Torino, 1937, p. 1093.

³¹⁶ Invero, si osserva come nell'ambito della disciplina generale del diritto amministrativo si tende a riconoscere carattere autoritativo anche a taluni atti meramente dichiarativi, i c.d. atti di certazione, i quali risultano carenti di dispositivo, perché, pur essendo necessari alla produzione dell'effetto, essi non lo determinano, in quanto scaturisce dalla legge che assume il fatto accertato ad elemento della fattispecie. Sul punto vedi M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993, p. 536. È da escludere, però, che tra questi tipi di atti vi rientri l'accertamento ex art. 36, atteso che con esso l'Amministrazione finanziaria non esercita alcun potere, nemmeno di «semplice» certificazione formale di fatti, diversi da quelli previsti dalla legge e rilevanti per fini che non siano stati già previsti dalla stessa. Tali effetti possono essere riconosciuti ad alcuni atti dell'istruttoria amministrativa, quale il processo verbale di constatazione, assistito dal valore legale previsto dall'art. 2700 c.c., ma non all'accertamento in questione, il cui contenuto fattuale può essere contestato senza necessità di proporre querela di falso.

Il carattere autoritativo dell'atto di accertamento ex art. 36 si rinviene nella sua attitudine a legittimare l'esecuzione a carico dei responsabili per la parte dei debiti tributari che non hanno trovato soddisfazione in fase di liquidazione a causa delle condotte non doverose dei liquidatori e degli amministratori e/o dell'indebito arricchimento conseguito dai soci.

Per svelare la sua funzione autoritativa si deve dar conto di quanto segue.

Escluso che gli effetti di tipo esecutivo siano propri dell'accertamento, non rientrando quest'ultimo tra gli atti impo-esattivi³¹⁷, si deve riconoscere che essi si producono solo a seguito dell'emissione del ruolo, conseguente alla definitività dell'accertamento³¹⁸, in forza del quale si può legittimamente recuperare il credito tributario in danno dei soggetti responsabili ex art. 36.

Ciò nondimeno, nello sforzo ricostruttivo teso all'individuazione dell'esatta funzione dell'atto in esame, la dottrina, a cui si è aderito³¹⁹, riconosce alla fase liquidatoria dell'accertamento *«un'anticipazione della autoritatività che si esprime nella funzione della riscossione»*, in quanto esso *«è diretto alla liquidazione di una prestazione che è oggetto di un'obbligazione risarcitoria di natura civilistica, in nulla diversa da quella che un creditore ordinario può sottoporre all'autorità giudiziaria ordinaria, ma che l'amministrazione non è in grado di realizzare senza prima avere quantificato i limiti della responsabilità dell'obbligato»*.

L'accertamento ex art. 36, dunque, è un atto collocato nell'ambito della funzione della riscossione (e non dell'imposizione): esso svolge una funzione preliminare a quella esecutiva propria del ruolo, procedendo alla liquidazione del danno.

³¹⁷ L'accertamento ex art. 36 non compare tra gli atti ai quali l'art. 29, lett. a), D.L. n. 78/2010 ha attribuito effetti esecutivi, così che rimane necessario la formazione del ruolo. L'art. 29, comma 1, lett. a) riserva, infatti, la disciplina dell'accertamento esecutivo a *«l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni»*.

³¹⁸ Il credito che deriva dall'art. 36 non compare tra quelli per i quali l'art. 15, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 prevede l'iscrizione frazionata a titolo provvisorio. Questa norma è riferita alle imposte, contributi e premi corrispondenti agli imponibili accertati in via non definitiva dall'ufficio, mentre l'accertamento ex art. 36 ha per oggetto una prestazione pecuniaria equivalente all'importo delle imposte dovute dalla società e non versate. Tale prestazione, in quanto oggetto di responsabilità di liquidatori e degli amministratori per fatto proprio o anche dei soci per l'indebito arricchimento conseguito, non coincide con l'imposta corrispondente ad un maggior imponibile accertato. Ne consegue che l'esecuzione resta subordinata alla definitività dell'atto di accertamento.

³¹⁹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 126-127.

Si può, allora, affermare, in linea con la dottrina richiamata, che l'accertamento disciplinato dall'art. 36 *«adempie ad una funzione preliminare all'esecuzione, che è il conferimento di un carattere di determinatezza dell'ammontare di un credito che nella sua integrale consistenza è certo e liquido, ma che non presenta ancora tali qualità per la parte che potrebbe risultare inadempita a causa della eventuale incapacità del patrimonio sociale all'esito della liquidazione. L'esecuzione non potrebbe avere luogo sul patrimonio del responsabile, se l'ammontare del credito non fosse determinato anche sotto questo aspetto»*³²⁰.

L'atto di accertamento ex art. 36 è uno strumento di realizzazione del precetto legale sul piano dell'esecuzione del credito da risarcimento.

Ad avviso di tale dottrina, l'atto di accertamento ex art. 36 potrebbe essere accostato agli avvisi bonari di pagamento, che vengono notificati al contribuente a seguito dell'esito della liquidazione e del controllo formale della dichiarazione ex artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973³²¹.

Giunti al termine dell'indagine sulla natura giuridica dell'atto di accertamento delle responsabilità ai sensi dell'art. 36, le conclusioni cui si perviene, grazie alla convincente ricostruzione operata da questa parte della dottrina a cui si è fatto riferimento nella trattazione, sono le seguenti.

L'atto di accertamento delle responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973:

- a) non è assimilabile all'atto di accertamento dei tributi, poiché ha ad oggetto l'accertamento di un'obbligazione civile e nella specie di un'obbligazione risarcitoria in capo ai liquidatori ed agli amministratori e di un'obbligazione da indebito arricchimento in capo ai soci;
- b) è un atto avente natura dichiarativa, in quanto ad esso già preesiste una situazione giuridica a contenuto specifico capace di produrre effetti giuridici, tant'è

³²⁰ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 126.

³²¹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 127-130, il quale comunque non si esime dall'evidenziare che le differenze tra gli avvisi bonari ex artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e l'accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 sono notevoli. A parte la natura della fattispecie sostanziale, l'Autore rileva che gli avvisi bonari non sono atti autonomamente impugnabili e che la tutela del contribuente è affidata ad una forma di partecipazione riconducibile al modello del contraddittorio preventivo, mentre l'accertamento ex art. 36 è impugnabile e non prevede nessuna forma di contraddittorio.

che i liquidatori, gli amministratori ed i soci, finché non viene loro notificato l'atto di accertamento, possono esercitare dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria una preventiva azione di accertamento negativo delle loro responsabilità;

- c) ha una funzione di ricognizione della fattispecie e di liquidazione del danno;
- d) è un atto amministrativo in senso stretto in quanto esso enuncia gli effetti prescritti dalla legge;
- e) è un atto autoritativo solo nel senso che per il tramite di esso si dà attuazione al precetto legale sul piano dell'esecuzione del credito da risarcimento verso i responsabili.

6. *Ulteriori riflessioni sulla natura giuridica dell'atto di accertamento alla luce delle modifiche normative introdotte dal D.Lgs. n. 175/2014*

Le conclusioni sopra rassegnate, frutto di una complessa ma convincente ricostruzione ad opera della dottrina cui si è aderito, necessitano di essere rivisitate ed «adattate» in conseguenza della riforma che l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 ha di recente subito.

Si fa riferimento alle modifiche apportate dall'art. 28, comma 5, lett. a), del D.Lgs. n. 175/2014, per effetto del quale l'art. 36, comma 1, risulta così riformulato: *«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».*

In occasione dell'esame della disciplina positiva³²² si è visto che la recente modifica normativa ha introdotto un'inversione dell'onere della prova a carico del liquidatore (e dell'amministratore), il quale, al fine di evitare che scatti la responsabilità in suo danno, deve dimostrare:

³²² Si fa rinvio al capitolo I, par. 2.

- a) in ipotesi di assegnazione di beni ai soci, «di aver soddisfatto i crediti tributari» e dunque di aver pagato le imposte dovute dalla società in liquidazione;
- b) in ipotesi di pagamento di altri crediti, che questi fossero di ordine superiore rispetto a quelli tributari, per cui andavano soddisfatti prima del pagamento delle imposte dovute dalla società in liquidazione.

La disciplina così modificata ha delle immancabili e sostanziali ricadute sul profilo procedimentale qui in esame: quell'inversione probatoria agevola l'Amministrazione finanziaria in ordine alla dimostrazione delle condizioni al cui verificarsi opera la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori.

Vigente la precedente normativa, i presupposti di fatto della responsabilità del liquidatore ex art. 36 che andavano provati a cura del Fisco, erano i seguenti: a) il mancato pagamento delle imposte dovute dalla società in liquidazione per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori; b) la sussistenza di attività nella liquidazione; c) il pagamento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari o l'assegnazione di beni ai soci o associati senza aver prima soddisfatto i crediti tributari. La responsabilità era ed è ancora limitata sul piano quantitativo, essendo «commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione di crediti».

L'Amministrazione finanziaria, prima dell'intervenuta modifica normativa, per invocare la responsabilità del liquidatore doveva provare l'esistenza di tutti i presupposti di fatto innanzi delineati e determinarne la sua misura, con le difficoltà del caso facilmente immaginabili.

L'introduzione dell'inversione dell'onere della prova a carico del liquidatore e dell'amministratore riverbera i suoi effetti non soltanto sul piano processuale, come si potrebbe essere indotti a ritenere *prima facie*.

La diversa formulazione della norma ha ricadute anche sul piano procedimentale. A seguito del nuovo testo normativo, in sede di accertamento della fattispecie costituiva della responsabilità, oggi è sufficiente allegare soltanto il mancato pagamento delle imposte dovute dalla società e la sussistenza di attività nella liquidazione, mentre le condotte non doverose del liquidatore e dell'amministratore si presumono per realizzate.

Viene così meno, o quanto meno si semplifica notevolmente, la funzione liquidatoria propria dell'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

Alla luce della novella, con riguardo sia alla responsabilità dei liquidatori che degli amministratori-liquidatori di fatto (ex art. 36, commi 2 e 4), l'atto di accertamento non svolge più quell'attività liquidatoria del danno (credito tributario insoddisfatto), dovendosi presumere, fatta salva la prova contraria, che quella responsabilità operi per l'intero ammontare delle imposte dovute e non pagate³²³.

In definitiva, per effetto della recente modifica normativa, l'Amministrazione finanziaria gode di una tutela ancor più «rafforzata» rispetto a quella precedente ed a quella civilistica, campo nel quale, invece, deve essere essa a provare il danno subito, senza potersi avvalere di alcuna presunzione, con il conseguente onere della relativa quantificazione e della preventiva dimostrazione dell'agire *contra legem*. Venuta meno (o fortemente attenuatasi) la funzione liquidatoria, l'accertamento della responsabilità del liquidatore e dell'amministratore-liquidatore di fatto conserva la funzione ricognitiva della fattispecie e risulta sempre finalizzato all'attuazione del precetto legale sul piano dell'esecuzione del credito risarcitorio.

Per quanto riguarda la responsabilità dei soci, l'art. 28, comma 5, lett. b), del D.Lgs. n. 175/2014 ha aggiunto il seguente periodo alla fine del comma 3 dell'art. 36: *«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»*.

Questa presunzione legale, sempre di tipo relativo, attiene al profilo della quantificazione del valore dei beni ricevuti dai soci, nei limiti dei quali essi rispondono e che si assume equivalente alla quota di capitale sociale detenuta da ciascuno di loro. La presunzione così introdotta attiene ad un aspetto per così dire secondario, rispetto a quello primario, rappresentato dall'accertamento dell'assegnazione di denaro o di beni sociali ai soci da parte degli amministratori o dei liquidatori, che, invece, non è assistito da alcuna presunzione.

³²³ Sull'estensione agli amministratori-liquidatori di fatto (ex art. 36, comma 2 e 4) della presunzione introdotta dall'art. 28, comma 5, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014 con riguardo alla responsabilità dei liquidatori si fa rinvio al capitolo I, parr. 3.1. e 3.2.

Per il riscontro della responsabilità dei soci rimane immutato l'onere della prova inerente i presupposti di fatto al verificarsi dei quali essa opera, dal momento che, in virtù della presunzione legale introdotta, l'Amministrazione finanziaria è agevolata solo in ordine alla quantificazione del valore dei beni loro assegnati dai liquidatori o dagli amministratori, mentre essa deve sempre allegare e provare la circostanza che vi sia stata la distribuzione del patrimonio sociale a favore di ciascun singolo socio.

In definitiva, a seguito della novella normativa, vanno riconsiderate le conclusioni cui è pervenuta quella parte della dottrina dapprima esaminata ed a cui si è aderito, per affermare che, oggi, l'atto di accertamento della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori-liquidatori di fatto svolge solo una funzione di ricognizione e di realizzazione del precetto legale sul piano dell'esecuzione del credito da risarcimento e non più anche un'attività di liquidazione; mentre conserva una funzione liquidatoria l'atto di accertamento della responsabilità dei soci.

7. La disciplina dell'atto di accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: motivazione, dispositivo e termine di notifica

Una volta identificata la natura dell'atto di accertamento delle responsabilità disciplinate dall'art. 36, si può passare all'esame della relativa disciplina, che già si è detto essere scarna.

Si deve fare riferimento ai principi generali ed alla natura dell'accertamento, come sopra delineata, per individuarne la motivazione, il dispositivo ed il termine per la sua notificazione.

L'art. 36, comma 5, prevede che la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato³²⁴.

³²⁴ Sul contenuto della motivazione: G. CORSO, *La motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir. Agg.*, V, Milano, 2001, p. 778 ss. Per la motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria: C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, p. 110 ss.; G. PETRILLO, *La motivazione dell'avviso di accertamento nello statuto dei diritti del contribuente. Spunti per una analisi comparatistica con la correlativa esperienza spagnola*, in *Riv. dir. trib. int.*, 1, 2005, p. 1 ss.; S. MULEO, *La motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario e ipotetici riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/1990*, in *Rass. trib.*, 2, 1999, p. 506; R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente a*

L'atto di accertamento ex art. 36, dunque, al pari di qualsiasi atto amministrativo, deve recare una motivazione, che si articola nella rappresentazione dei fatti³²⁵ e delle ragioni giuridiche che lo giustificano³²⁶.

Si è visto in precedenza come esso svolga una funzione meramente ricognitiva di una situazione giuridica già perfetta e non sia affatto il risultato dell'esercizio di un potere. Ne consegue che, per assolvere a questa (limitata) funzione, la parte esplicativa delle ragioni giuridiche, definita come «motivazione in senso stretto», degrada quasi a divenire una mera enunciazione degli elementi di fatto e di diritto su cui si fonda il dispositivo. Ciò in quanto non ci si trova di fronte ad una situazione giuridica a contenuto generico, inidonea a produrre effetti giuridici finché l'atto non l'abbia convertita in obbligo o obbligazione³²⁷, come avviene nel caso dell'accertamento dell'obbligazione tributaria: qui vi è una situazione giuridica a contenuto specifico, preesistente all'atto, talché il riferimento alle ragioni giuridiche – comunque sempre necessario – contenuto in un siffatto accertamento ha un valore meramente ricognitivo.

Altrimenti detto, l'Amministrazione finanziaria non deve giustificare, e perciò motivare in senso stretto, il precetto legale già realizzatosi: si incorrerebbe in una superfetazione. L'analisi dell'elemento della motivazione evidenzia, ancora una volta, che l'accertamento in esame è radicalmente diverso da quello impositivo, a cui la denominazione utilizzata dal legislatore dell'art. 36 sembrerebbe volerlo accomunare. L'atto di accertamento della responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36

cura di A. FANTOZZI e A. FEDELE, Milano, 2005, p. 296; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 211, p. 105 ss.

³²⁵ C.d. giustificazione.

³²⁶ C.d. motivazione in senso stretto.

³²⁷ A. FALZEA, *Efficacia giuridica* (voce) in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965, p. 490: «Costituzione, modificazione, estinzione si hanno quando nasce, si modifica, si estingue non ogni situazione in genere, ma una situazione dotata di specifica rilevanza per il diritto: una situazione che non si confonda con lo stato generico di libertà, ma che comporti delle posizioni di dovere o di potere, di vincolo o di preminenza nella comunità giuridica. Al verificarsi dell'adempimento si estingue l'obbligazione, cioè lo stato di preminenza e di vincolo, e si costituisce lo stato di libertà. In astratto potrebbe parlarsi tanto di estinzione, guardando all'obbligazione che è venuta meno, quanto di costituzione, guardando alla liberazione che il debitore ha ottenuto. Ma, secondo il criterio indicato, può parlarsi soltanto e rigorosamente di estinzione, perché occorre guardare alla situazione di rilevanza specifica, e cioè all'obbligazione, e non alla situazione di rilevanza generica, che è lo stato di libertà. Analogamente per la costituzione: nell'ipotesi di un contratto che fa nascere un'obbligazione si passa, inversamente all'ipotesi precedente, dallo statuto di libertà che si estingue allo stato di vincolo che si costituisce; ma legittimamente non può parlarsi che di costituzione perché va considerata la costituzione del vincolo che è la situazione di specifica rilevanza. Modificazione si ha infine allorché una situazione specificamente rilevante dia luogo ad un'altra situazione, essa pure specificamente rilevante».

contiene, dunque, una motivazione che si basa sulla descrizione degli elementi di fatto e di diritto che supportano il dispositivo, sia pur con un diverso e minore «peso specifico»³²⁸.

Andando avanti nell'analisi, si passa ad esaminare come l'obbligo di motivazione si atteggi, in modo diverso, in relazione alle varie fattispecie di responsabilità regolamentate dall'art. 36.

In ipotesi di responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, a seguito della recente novella che ha introdotto una presunzione in ordine alla prova della loro responsabilità, la motivazione del relativo accertamento deve indicare soltanto le imposte dovute e non pagate dalla società in liquidazione, l'esistenza di attività societarie, il richiamo della fonte giuridica dell'art. 36, e solo per gli amministratori, le ulteriori condotte non doverose da loro tenute e descritte nei commi 2 e 4. Prima della modifica normativa, invece, l'Amministrazione finanziaria doveva esporre anche la graduazione dei crediti per dimostrare quanta parte del credito (c.d. funzione liquidatoria) avrebbe trovato soddisfazione se fosse stato rispettato il criterio della gradualità nel pagamento dei crediti.

Nel caso della responsabilità dei soci l'accertamento deve contenere, oltre i fatti e le ragioni giuridiche poste a fondamento dell'atto, tra cui la responsabilità del liquidatore e/o amministratore in conseguenza del mancato pagamento dell'imposta anche la liquidazione dell'ammontare del danno risarcibile, rappresentata dalla stima del valore dei beni sociali ricevuti in assegnazione. Questa liquidazione oggi è semplificata per via della presunzione legale, sempre però che il Fisco voglia «accontentarsi» di quell'importo «minimo» stabilito per legge e considerato equivalente al valore della quota sociale detenuta dal socio assegnatario.

L'atto di accertamento delle responsabilità ex art. 36 deve contenere, poi, l'elemento del dispositivo, ovvero la richiesta di pagamento della somma equivalente alle imposte dovute dalla società e non pagate dal liquidatore e/o amministratore, rimaste insolute per fatti imputabili a questi ultimi, ed oggetto dell'obbligazione

³²⁸ Non risulta necessario che l'accertamento delle responsabilità ex art. 36 contenga anche l'accertamento del debito d'imposta notificato alla società. Le ragioni su cui si fonda l'accertamento dei tributi notificato alla società fanno parte della giustificazione dell'accertamento ex art. 36 ma non integrano la motivazione. Si osserva, infatti, che il responsabile ex art. 36 non è destinatario dell'accertamento tributario notificato alla società né tanto meno ne è pregiudicato, in quanto estraneo al rapporto d'imposta, tant'è che egli non è legittimato a contestare l'esistenza e la consistenza del debito tributario, se non sotto il profilo della previa notificazione e della esecutività.

civile di natura risarcitoria. È da escludere, infatti, che nell'accertamento in esame possa mancare la parte dispositiva (*quantum debeatur*), ipotizzando così un atto con cui venga determinato solo l'*an debeatur*: un siffatto contenuto lo farebbe risultare inidoneo al raggiungimento dello scopo per il quale è stato concepito e vale a dire consentire l'eventuale esecuzione coattiva del credito risarcitorio³²⁹.

Quanto alla modalità con cui l'atto di accertamento delle responsabilità ex art. 36 deve essere portato a conoscenza dei suoi destinatari, il comma 5 prevede che esso vada notificato ai sensi dell'art. 60 D.P.R. n. 600/1973; in proposito alcun particolare commento vi è da fare, essendo sufficiente il rimando alla norma citata.

Entro quale termine possa farlo è un interrogativo, la cui risposta discende dalla qualificazione che si è data alla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

Risulta così naturale, una volta definite tali responsabilità in termini civilistici, per i liquidatori e gli amministratori quale responsabilità *ex lege* per fatto proprio e per i soci quale responsabilità da indebito arricchimento, dedurre che il termine per l'esercizio dell'azione delle responsabilità ex art. 36 sia quello prescrizione ordinario di dieci anni ai sensi dell'art. 2946 c.c.³³⁰.

³²⁹ È ormai prassi superata – e a suo tempo criticata – quella secondo cui si poteva procedere alla riscossione del credito nei confronti dei liquidatori e degli amministratori sulla base dell'iscrizione a ruolo a carico della società. In tal senso, G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., p. 269 ss.; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit. p. 104 ss. Di opinione diversa, C. GLENDI, *Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., p. 1049 ss.

³³⁰ Cass., n. 7327 del 2012; n. 12546 del 2001; n. 4765 del 1989 citt. In dottrina, G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 163-164; A. BODRITO, *Commento all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 928. In senso difforme, E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., pp. 943-945, secondo il quale la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori è soggetta al termine di prescrizione di dieci anni mentre quella dei soci al termine di decadenza di cinque anni. Ciò in quanto l'Autore accoglie la tesi secondo cui una volta estinta la società i soci succedono nei debiti sociali della società. Precisamente egli afferma che «...rimanendo il debito (fiscale) sociale immutato ex latere creditoris, continuando a trovare la sua fonte nel medesimo rapporto tributario tra amministrazione finanziaria e società-contribuente, da cui è scaturito ab origine, a questo rapporto di contribuzione è lecito rifarsi, ciò vuoi in termini causali... vuoi anche ai fini del termine di decadenza dell'azione della finanza, che dovrebbe coincidere con quello normalmente previsto in cinque anni dalla normativa fiscale». All'eventuale obiezione che si potrebbe muovere che una simile ricostruzione non assicurerebbe un'uniformità di regolamentazione rispetto a quanto previsto per la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, per i quali invece, trattandosi di obbligazione civilistica il termine di notifica sarebbe quello di prescrizione decennale, l'Autore si difende affermando che «...diversi sono i titoli che giustificano la responsabilità dei vari

Tra l'altro, l'assenza della previsione di un termine di notifica può essere significativamente interpretata come scelta di valutazione effettuata dal legislatore, in quanto requisito «non necessario» in funzione della natura dell'atto. Si intende dire che quella mancata previsione può essere il frutto, piuttosto che di una dimenticanza, di una consapevolezza, per cui, non essendo l'atto di accertamento ex art. 36 manifestazione dell'esercizio di un potere, per esso non è stata necessaria la previsione di un termine di decadenza, risultando, al contrario, sufficiente l'istituto ordinario della prescrizione. Esso, infatti, è idoneo a garantire il principio della certezza del diritto³³¹, in modo omogeneo e coerente alla disciplina generale civilistica dei diritti di credito, dal momento che l'azione di responsabilità ex art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 ha per oggetto, appunto, l'esercizio di un diritto di credito da risarcimento danni o da indebito arricchimento.

In definitiva, l'atto di accertamento delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci ex art. 36 deve contenere, al pari di ogni atto amministrativo, la motivazione, seppur questa riveli un «peso minore» rispetto a quella dell'accertamento tributario, ed il dispositivo. Il termine per la sua notifica è quello della prescrizione decennale.

Circa l'individuazione del *dies a quo* per la decorrenza di detto termine, che al tempo stesso identifica anche il giorno a partire dal quale l'Amministrazione finanziaria può esercitare l'azione di responsabilità, va osservato quanto segue.

In forza della sua natura risarcitoria ed al pari di quanto avviene per qualsiasi altra azione civilistica di questa specie, si ritiene che il termine di prescrizione decorra dal momento in cui è stato cagionato il danno, e dunque, nel caso dell'art. 36, al realizzarsi della condotta non doverosa ed alla conseguente manifestazione dell'insolvenza del debito di imposta. Ciò per lo più, nelle ipotesi di cui ai commi 1,

obbligati sussidiari e dunque coerentemente diverse possono risultare le conclusioni in ordine al termine a disposizione della finanza per escutere le distinte ipotesi di responsabilità, quella prevista ex lege, per i liquidatori e quella di tipo lato sensu successorio, per i soci».

³³¹ In senso contrario vedi anche A. MONTI, *La responsabilità normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., p. 85, la quale ritiene che la notifica dell'accertamento debba avvenire entro un termine di decadenza. Secondo l'Autrice «nonostante l'espressa menzione del solo art. 60 DPR 600/1973, attinente le modalità della notificazione in materia fiscale, debba ritenersi che il rinvio al decreto sull'accertamento abbia in realtà una portata più ampia, ricomprendendo esso implicitamente anche le norme di cui agli artt. 41 e seguenti, ivi compreso l'art. 43. In altre parole riteniamo che, come avviene per gli atti accertativi emanati dagli uffici con riguardo alle obbligazioni tributarie in senso stretto, anche l'atto imposizione di cui si discute debba essere notificato entro un termine quinquennale non di prescrizione ma di decadenza».

3 e 4, si manifesta a seguito del deposito del bilancio finale di liquidazione³³², quando risulta definitivamente accertata l'insolvenza del debito di imposta per il quale può essere invocata la responsabilità dei soggetti ivi indicati (al ricorrere delle ulteriori condizioni), oppure, nel caso del comma 2, a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese.

Ciò non di meno, se risulta adeguatamente provato, il termine di decorrenza e, dunque, il *dies a quo* a partire dal quale può essere esercitata l'azione di responsabilità, potrebbe avere anche una decorrenza antecedente a questo momento. Si porti l'esempio che, prima ancora del termine della liquidazione, il liquidatore abbia già effettuato pagamenti per qualità, in violazione del principio di gradualità, e per quantità, in misura tale che il residuo attivo risulti con certezza incapiente a soddisfare i debiti di imposta in essere, tali da non rendere necessario attendere la chiusura della liquidazione, al fine di accertare che siano rimasti debiti di imposta insoluti a causa della condotta non doverosa del liquidatore. Ricorrendo queste circostanze, da un lato, l'Amministrazione finanziaria può agire da subito, senza attendere il deposito del bilancio finale di liquidazione, dall'altro, il responsabile potrebbe arrivare ad eccepire l'intervenuta prescrizione se, facendo decorrere il termine decennale da questo diverso (ed antecedente) termine, lo stesso dovesse risultare già decorso quando è stata esperita l'azione di accertamento.

Una conferma della possibilità di esercitare l'azione di accertamento delle responsabilità ex art. 36 prima ancora del deposito del bilancio finale di liquidazione la si ricava dal dato letterale della norma, che non pone alcun condizionamento di carattere temporale, statuendo soltanto condizioni di natura sostanziale (i presupposti di fatto delle responsabilità).

Una sorta di condizionamento temporale potrebbe, invece, configurarsi nell'ipotesi disciplinata dall'art. 2495 c.c., inclusa nell'art. 36 per effetto del rimando ad esso operato con l'inserimento della clausola di salvezza di cui al terzo comma. Ma laddove il Fisco intende agire in danno del socio per il recupero di quanto assegnatogli in sede di riparto del bilancio finale di liquidazione, è dalla natura della

³³² Con riferimento alla decorrenza del termine di prescrizione dell'azione di responsabilità dei soci vedi E. BELLICONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., pp. 946-947. In senso contrario vedi A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 86-88.

circostanza evocata, a cui si vuole dare applicazione, che scaturisce la necessità di attendere il deposito del bilancio finale di liquidazione; piuttosto che di «vera» condizione di natura temporale posta per l'esercizio dell'azione, ci si trova di fronte ad un elemento costitutivo della fattispecie (il riparto in base al bilancio finale di liquidazione) che implica il rispetto di quel carattere temporale.

8. *L'obbligo del contraddittorio come «contraltare» all'inversione dell'onere della prova sui liquidatori, sugli amministratori e sui soci*

La disciplina dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 non prevede il diritto al contraddittorio, ovvero il diritto del liquidatore, dell'amministratore e del socio di esporre le proprie ragioni prima di ricevere l'atto di accertamento della loro responsabilità.

Nell'ordinamento tributario, come noto, non vi è una norma che sancisce in via generale l'obbligo del contraddittorio³³³; né si applicano le norme dettate dalla l. n. 241/1990 in tema di partecipazione del cittadino al procedimento³³⁴.

Pur mancando un principio generale, il contraddittorio è ritenuto obbligatorio sulla base di quanto statuito dalla Corte di Giustizia³³⁵, che lo considera principio generale dell'ordinamento comunitario, nonché sulla base del c.d. diritto alla buona

³³³ L'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000 recita così «*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza...*».

³³⁴ L'art. 13, comma 2, l. n. 241/1990 sancisce che le disposizioni contenute negli articoli da 7 a 12 della l. 241/1990 in materia di partecipazione del privato al procedimento amministrativo «*non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano*».

³³⁵ Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa n. C-349/07, Sopropè, in *banca dati Big Suite*, Ipsosa, ove è stato affermato che l'obbligo di garantire il contraddittorio preventivo incombe anche sulle autorità statali, ogniquale esse adottino decisioni che rientrino nella sfera di decisione del diritto comunitario. Per un commento G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, I, p. 570 ss.; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 3, 2009, p. 210. Il principio del contraddittorio è stato affermato in ambito comunitario già nel lontano 1979, nel caso *Hoffman- La Roche* (Sentenza della CGUE del 13 febbraio 1979, procedimento C-85/76, *Hoffmann-La Roche & Co. AG/Commissione*). In tempi più recenti, si veda sentenza della CGUE del 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics BV*, cause riunite C-129/13 e C-130/13, la quale, in occasione di una questione doganale, ha affermato il dovere delle autorità nazionali di rispettare il diritto al contraddittorio del contribuente, prima che sia emesso nei suoi confronti un provvedimento potenzialmente lesivo.

amministrazione, sancito nell'art. 41 della Carta Europea dei Diritti (CED)³³⁶. Anche per il diritto interno, e particolarmente negli ultimi tempi, esso ha acquisito sempre maggiore valenza quale principio insito nel sistema, tanto più che l'art. 1 della l. 241/1990³³⁷ richiama i principi dell'ordinamento comunitario³³⁸ e, soprattutto, considerando che la sua obbligatorietà ed immanenza all'ordinamento giuridico la si ricava dai principi costituzionali dell'imparzialità e del buon andamento dell'amministrazione sanciti dall'art. 97 Cost.³³⁹.

Il sistema tributario si sta così espandendo verso forme di collaborazione del contribuente nel procedimento di accertamento, dirette all'attuazione imparziale della legge d'imposta³⁴⁰. Nel corso degli anni vi sono stati una serie di interventi della

³³⁶ Carta dei diritti Fondamentali dell'Unione europea, entrata in vigore il 1° dicembre 2009. In particolare, l'articolo 41 della Carta, intitolato «*Diritto ad una buona amministrazione*», dispone, ai paragrafi 1 e 2:

«1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

2. Tale diritto comprende in particolare:

a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio;(…)».

Gli articoli 47 e 48 della Carta, poi garantiscono il rispetto dei diritti della difesa, nonché il diritto ad un equo processo. Pertanto, non vi è più alcun dubbio che nell'ambito di applicazione del diritto dell'UE, esista un diritto al contraddittorio sia in sede amministrativa (art. 42 Carta), che in sede giudiziaria (artt. 47 e 48 Carta).

³³⁷ L'art. 1, l. n. 241/1990 subordina l'attività amministrativa ai «*criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario*».

³³⁸ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 74 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 217 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 29 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, p. 124; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, p. 142; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, p. 19; L. FERLAZZO NATOLI – G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 485.

³³⁹ L'art. 97 Cost. recita così «*I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione*».

³⁴⁰ Nel diritto tributario il contraddittorio è stato considerato obbligatorio nelle procedure di accertamento tributario standardizzato che si basano su parametri o studi di settore. Tra le varie norme ci si può limitare ad indicare a titolo esemplificativo che: a) l'ufficio deve comunicare al contribuente l'esito del controllo, per consentirgli di fornire i chiarimenti necessari, quando, dai controlli automatici e dal controllo formale della dichiarazione, emerge un risultato diverso da quello dichiarato; b) prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti; c) quando intende rettificare il reddito in via sintetica, l'ufficio ha l'obbligo di invitare il contribuente a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione; d) quando considera elusiva un'operazione, l'ufficio, prima di emettere l'accertamento, deve richiedere chiarimenti al contribuente; e) al termine delle verifiche fiscali, il contribuente ha sessanta giorni di tempo per far pervenire le sue osservazioni e richieste all'ufficio; l'avviso è nullo se notificato prima del termine dilatorio di sessanta giorni.

giurisprudenza di legittimità che hanno sancito l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo in alcuni casi specifici. In proposito si ricordano le sentenze gemelle del 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637 e 26638³⁴¹, con le quali la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha affermato il principio dell'obbligo del contraddittorio preventivo, a pena di nullità, in relazione ad accertamenti effettuati mediante gli studi di settore, sulla base della considerazione che essi costituiscono «*un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente*»³⁴².

Si rammenta, inoltre, il recente intervento giurisprudenziale³⁴³ che ha affermato l'obbligatorietà del contraddittorio facendo leva sull'art. 12 dello Statuto

³⁴¹ Cass., SS.UU., del 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, in *banca dati Big Suite*, Ipsosa, secondo cui «*la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione di parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente...*». Conformi le successive Cass., del 05 novembre 2010, n. 22555; Id., del 07 novembre 2012, n. 19223; Id., del 15 maggio 2013, n. 11633; Id., del 12 dicembre 2013, n. 27822 e da ultima Id., del 06 maggio 2014, n. 9712.

³⁴² A. MARCHESELLI, *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2010, 4, p. 251 ss.; F. AMATUCCI, *Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa*, in *Boll. trib.*, 2010, I, p. 1669 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 2010, 3, p. 205 ss.; B. FIORELLI e R. LUPI, *Corte Suprema e studi di settore: le ragioni della freddezza*, in *Dial. trib.*, 2010, 3, p. 275 ss.

³⁴³ Cass., SS.UU., del 29 luglio 2013, n. 18184, in *banca dati Big Suite*, Ipsosa, secondo cui «*In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio*». Per un commento, A. RENDA, *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2014, p. 3 ss.; G. TABET, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti «ante tempus»*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 11, 2013, p. 843 ss.; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass.*

dei diritti del contribuente e sancendo, in particolare, l'illegittimità dell'avviso di accertamento emanato *ante tempus*.

Da ultimo, poi, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza del 18 settembre 2014, n. 19667³⁴⁴, ha sancito l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo in tutti i procedimenti amministrativi. Le Sezioni Unite hanno dichiarato che il contraddittorio deve precedere sempre la notifica di qualsivoglia atto che possa arrecare pregiudizio al suo destinatario e non solo nel caso di iscrizione di ipoteca (oggetto della controversia che ha dato adito alle Sezioni Unite di pronunciarsi). Se il contraddittorio non viene attivato, l'avviso di accertamento è nullo, in quanto esso è espressione di un potere sovrano che va esercitato in modo partecipato, per consentire il diritto di difesa ed imporre un'adeguata istruttoria.

L'obbligo del contraddittorio, mutuando dalle osservazioni dei Giudici di legittimità, si desume da *«un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, che assume la doverosità della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente (e solo la "notifica" dell'atto impugnato può costituire rassicurante prova dell'effettivo rispetto del termine di impugnazione)»*.

trib., 5, 2013, p. 1137. Sull'orientamento giurisprudenziale di merito precedente alla pronuncia delle Sezioni Unite vedi R. ALFANO, *Il mancato rispetto del termine di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento comporta in ogni caso nullità dell'atto per contrasto con l'art. 24 Cost.*, in *Il foro napoletano*, 2012, p. 913 ss.

³⁴⁴ Cass., SS.UU., del 18 settembre 2014, n. 19667, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, secondo cui *«in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del dpr 602/1973 (nella formulazione vigente ratione temporis), deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine – che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo dpr, come introdotto dal d.l. 14 maggio 2011, n. 70 conv. con modif, dalla l. 106/2011), in trenta giorni – per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità»*. Per un commento si veda: A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 39, p. 3019; M. BASILAVECCHIA, *Per un coordinamento sistematico nell'attuazione della delega fiscale: giocare all'attacco?*, in *Corr. trib.*, 2014, 39, p. 2994; F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 12, 2014, p. 937 ss.

Nonostante quest'ultima pronuncia, di recente la Corte di Cassazione, con ordinanza del 14 gennaio 2015, n. 527, ha rimesso, nuovamente, alle Sezioni Unite la questione sull'esistenza dell'obbligo del contraddittorio preventivo nei c.d. controlli «a tavolino», ovvero quelli svolti presso gli uffici senza alcun accesso nei locali del contribuente³⁴⁵. In particolare, la Suprema Corte ha rimesso la questione alle Sezioni Unite al fine di ottenere una pronuncia «*sull'esistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo all'emissione degli atti impositivi e sulle conseguenze derivanti dall'eventuale omissione*»³⁴⁶.

In questo moto di espansione verso forme di partecipazione del privato all'agere dell'Amministrazione finanziaria ed alla luce dell'ultima pronuncia delle Sezioni Unite³⁴⁷, che ha statuito l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i procedimenti amministrativi prima della notificazione di qualsivoglia atto lesivo, si potrebbe ritenere esercitabile il corrispondente diritto anche nel procedimento di accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

Non rappresenterebbe un ostacolo la considerazione che l'accertamento ex art. 36 non è un accertamento tributario. Ciò in quanto esso, seppur estraneo all'esercizio del potere impositivo, va comunque ad incidere ed a produrre effetti

³⁴⁵ Cass., ord. del 14 gennaio 2015, n. 524, in *banca dati Big Suite*, Ipsa, secondo cui «*In materia di accertamento tributario, anche dopo l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente non può ritenersi esistente un principio di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo la Corte di Giustizia europea ha affermato che nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale bisogna distinguere la fase dell'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni, dalla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale ed il contribuente cui essa si rivolge e che inizia a decorrere con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica*».

³⁴⁶ L'ordinanza di rimessione n. 527 del 2015 così statuisce «*in base alle disposizioni dello statuto del contribuente, sono nulli gli atti impositivi emessi prima di sessanta giorni dal rilascio del pvc, consegnato alla conclusione delle attività ispettive svolte presso la sede del contribuente, se non sussistono ragioni di motivata urgenza, atteso che tale anticipazione dell'accertamento preclude l'effettivo dispiegarsi del contraddittorio endoprocedimentale. Ciò si applica solo in ipotesi di verifiche presso i locali del contribuente. Nel caso di controlli effettuati presso gli uffici non esiste normativamente un obbligo di rilascio del pvc e, quindi, di instaurazione del contraddittorio; tuttavia, nell'ordinamento sarebbe insito un principio generale che imporrebbe l'obbligo del contraddittorio preventivo anche nelle ipotesi di controllo "a tavolino". Si rimette la questione alle Sezioni Unite affinché si pronuncino sull'esistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo all'emissione degli atti impositivi e sulle conseguenze derivanti dall'eventuale omissione*». A. BORGOGGIO, *Alle SS.UU. la questione sull'esistenza dell'obbligo di contraddittorio preventivo per i controlli "a tavolino"*, in *Il fisco*, 7, 2015, p. 677 e ss.; A. RENDA, *Le Sezioni Unite chiamate a risolvere i contrasti ermeneutici sugli effetti del mancato contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 9, 2015, p. 701 e ss.

³⁴⁷ Cass., n. 19667 del 2014 cit.

pregiudizievoli nei confronti dei suoi destinatari³⁴⁸. Questo basterebbe per giustificare un eguale trattamento con riguardo alla possibilità di attivare il contraddittorio tra le parti prima che venga notificato un avviso di accertamento³⁴⁹.

L'esigenza dell'introduzione dell'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento previsto dall'art. 36 risulta, inoltre, rafforzata dalla recente modifica normativa di cui all'art. 28, comma 5, D.Lgs. n. 175/2014, per effetto della quale è prevista un'inversione dell'onere della prova in capo ai liquidatori, agli amministratori-liquidatori di fatto ed ai soci.

Come già visto, a seguito della novella, i liquidatori e gli amministratori, per vincere la presunzione legale, sono tenuti a provare di aver pagato i crediti tributari prima di aver assegnato beni ai soci o di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari; mentre per quanto riguarda i soci, essi devono provare che il valore dei beni ricevuti in assegnazione è inferiore alla quota di capitale sociale da loro detenuta. Vi è stato dunque un aggravamento della posizione procedimentale dei soggetti individuati come responsabili ai sensi dell'art. 36.

L'introduzione del diritto al contraddittorio permetterebbe a costoro di far valere le proprie ragioni precedentemente ad un avviso di accertamento, che potrebbe anche rivelarsi infondato.

L'obbligo del contraddittorio potrebbe fungere da «contraltare» all'inversione dell'onere della prova di recente introduzione; una ragione in più per poter sostenere che esso trova applicazione anche per il procedimento di accertamento ex art. 36, sulla base dei medesimi principi di ordine generale statuiti di recente dalle Sezioni Unite.

9. *Il fenomeno della cancellazione della società dal registro delle imprese e suoi effetti sull'accertamento del debito d'imposta in capo alla società e sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973*

Nell'analisi del procedimento di attuazione delle responsabilità regolate dall'art. 36, si pone un problema particolare legato alla cancellazione della società

³⁴⁸ L'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è un atto di ricognizione e liquidazione del danno di cui sono chiamati a rispondere i liquidatori, gli amministratori ed i soci, funzionale alla riscossione. Si fa rinvio al par. 5 di questo capitolo.

³⁴⁹ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 148.

dal registro delle imprese ed è quello della notifica dell'accertamento del debito tributario a carico della società dopo la sua cancellazione.

Tale questione, nel corso degli anni, è stata oggetto di diverse soluzioni dottrinarie³⁵⁰ e giurisprudenziali³⁵¹ ed ancora oggi è di grande attualità per effetto degli ultimi interventi legislativi³⁵².

In passato, quando ancora non era attribuita natura costitutiva alla cancellazione della società dal registro delle imprese, la dottrina tributaria ha fornito due diverse soluzioni al problema, in conseguenza dell'accoglimento delle distinte teorie della responsabilità civile autonoma o della responsabilità civile dipendente.

Un primo orientamento dottrinario (c.d. teoria della responsabilità civile autonoma)³⁵³ ha aggirato il problema della cancellazione della società e della notifica dell'accertamento del debito tributario una volta cancellata, negando, a priori, il nesso di condizionalità tra il debito della società e la responsabilità del liquidatore. Secondo quest'autorevole dottrina, l'obbligazione del liquidatore nasce da un illecito ed ha funzione risarcitoria. Il suo presupposto consiste nel determinare l'insolvenza fiscale della società e non nel fatto ulteriore del mancato pagamento di un credito fiscale esigibile. Il liquidatore è responsabile per il solo fatto di aver determinato l'insolvenza della società verso l'Amministrazione finanziaria, vale a dire per aver causato la sua impossibilità a far fronte ai debiti fiscali. L'inadempimento da parte della società dei debiti fiscali è solo una conseguenza della violazione da parte del liquidatore.

³⁵⁰ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., pp. 431-434; G. FALSITTA, *Natura e accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base a bilancio*, cit., p. 216; A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 98-104.

³⁵¹ Cass., SS.UU., nn. 6070, 6071, 6072 del 2013, cit. Come si è visto, secondo quest'ultimo orientamento giurisprudenziale una volta che la società si estingue i soci succedono in tutti i rapporti giuridici (sostanziali e processuali) pendenti. Ciò comporterebbe, qualora si volesse accogliere un siffatto orientamento nel settore tributario, che, una volta estinta la società, l'Amministrazione finanziaria possa notificare un avviso di accertamento direttamente in capo ai soci in quanto successori della società. Per un esame più dettagliato e critico di tale orientamento giurisprudenziale si fa rinvio al capitolo 2, par. 6 sulla natura della responsabilità dei soci.

³⁵² Si intende far riferimento all'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 secondo cui «*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'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese*».

³⁵³ F. TESAURO, *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, cit., pp. 431-434.

Il ragionamento posto alla base di questa tesi è quello per cui *«quando il fisco constati che la società è stata cancellata, e che non sono stati operati i debiti accantonamenti per soddisfare i crediti fiscali, ciò basta (senza bisogno di accertare a carico della società il debito fiscale e di procedere all'iscrizione a ruolo e all'esecuzione forzata) perché sorga per il fisco la potestà di procedere ad accertamenti a carico del liquidatore»*. Infatti, *«il liquidatore ha, invero, il dovere – esaminati i presupposti d'imposta verificatisi in capo alla società – di accantonare (rispettando l'ordine di graduazione dei diversi crediti) le somme disponibili per soddisfare il fisco: è un dovere, questo, che precede la nascita dell'obbligazione tributaria, nascita che è da ravvisare non nel verificarsi del presupposto ma nella dichiarazione o nell'avviso di accertamento. ... Ora, se la responsabilità del liquidatore ha la sua genesi nella violazione di un dovere che può verificarsi prima ancora che sorga formalmente a carico della società, e per effetto della stessa dichiarazione del liquidatore o per effetto dell'avviso di accertamento, il debito fiscale, mi pare ne consegua che il fisco possa rivolgersi senz'altro al liquidatore in proprio astraendo dal notificare accertamenti ed operare iscrizioni a ruolo a carico della società. E' da negare, insomma, il nesso di condizionalità tra debito della società e debito del socio liquidatore della società: quest'ultimo sorge sol che esso predisponga l'insolvenza della società, anche se rispetto a debiti della società, non sorti ma di prevedibile insorgenza³⁵⁴; il fisco può esimersi dal porre in essere debiti della società appunto per aver appurato che porrebbe in essere debiti destinati a rimanere insoluti»*.

Secondo questa impostazione dottrinarica, l'Amministrazione finanziaria, una volta accertata la cancellazione della società dal registro delle imprese ed il mancato accantonamento da parte del liquidatore delle somme necessarie al pagamento delle imposte dovute, può emettere un accertamento direttamente in capo al liquidatore senza notificare previamente l'accertamento in capo alla società. Ne consegue che i problemi che vengono affrontati in ordine alla notifica dell'accertamento del debito

³⁵⁴ Un esempio di debiti tributari della società non sorti ma di prevedibile insorgenza può essere quello che si è proposto quando è stato affrontato il problema degli aspetti sostanziali della responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 ovvero il caso delle pretese impositive contestate in un PVC ma non ancora recepite in un atto di accertamento.

tributario a carico della società dopo la sua cancellazione dal registro delle imprese non si pongono affatto.

Un altro orientamento dottrinario (c.d. teoria della responsabilità civile dipendente)³⁵⁵ ha fornito una diversa soluzione, che oggi ritorna di estrema attualità, in ordine al problema della notificazione dell'accertamento dei debiti tributari alla società quando essa risulta già estinta.

Ad avviso di questa parte della dottrina, l'accertamento delle responsabilità disciplinate dall'art. 36 deve essere emesso previa notificazione dell'avviso di accertamento in capo alla società, poiché *«l'obbligazione dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, pur non essendo solidale in senso stretto rispetto all'obbligazione d'imposta facente capo alla società, è legata alla stessa da un vincolo di dipendenza. Tale vincolo si concreta poi, sul piano della disciplina positiva, nella esigenza che il debito fiscale dell'ente sia reso certo nella sua esistenza e misura prima che abbia luogo l'accertamento della responsabilità in capo ai soggetti indicati nell'art. 36»*.

Tra i presupposti dell'atto di accertamento intestato ai liquidatori ed agli amministratori vi rientra anche *«l'atto, avviso o dichiarazione, sulla base del quale il debito d'imposta, reso certo nell'an e nel quantum, sia iscritto o suscettibile di iscrizione a ruolo»*.

L'Amministrazione finanziaria, dunque, deve sempre munirsi di un atto di imposizione a carico della società, che accerti e qualifichi le imposte rimaste insolute.

Il ragionamento sviluppato è che se si ammettesse che la cancellazione della società dal registro delle imprese ne determini la sua estinzione e che il Fisco non possa conseguentemente notificare avvisi di accertamento alla società, perché estinta, si costringerebbe l'Amministrazione finanziaria a dover rinunciare a far valere le sue pretese.

³⁵⁵ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 98-104. In tempi più risalenti, vedi anche G. FALSITTA, *Natura e accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base a bilancio*, in cit., pp. 255-260.

Una simile conclusione risultava inaccettabile a parere di questa parte della dottrina³⁵⁶, la quale, con una spiccata preveggenza rispetto a quanto poi realizzato dal legislatore in tempi recenti, ha ritenuto che, per evitare quelle conseguenze inaccettabili sul piano della coerenza logica e della tenuta dell'ordinamento giuridico nel suo insieme, la società cancellata dal registro delle imprese sopravvivesse nei rapporti con il Fisco.

L'Amministrazione finanziaria, così, può notificare atti di accertamento dei debiti tributari nei confronti di una società cancellata, per poi legittimamente procedere in danno dei soggetti di cui all'art. 36.

Descritti gli orientamenti dottrinari con riguardo al problema della notifica dell'atto di accertamento del debito tributario alla società cancellata dal registro delle imprese formatasi in epoca precedente alla previsione normativa secondo cui quella cancellazione ne determina la sua estinzione, si passa all'esame delle posizioni sviluppatesi in tempi più recenti, a seguito dei mutamenti legislativi e giurisprudenziali nel frattempo registrati.

Come noto, con la riforma dell'art. 2495 c.c.³⁵⁷, è stato previsto che la cancellazione della società dal registro delle imprese produce la sua estinzione, riconoscendo a quell'atto un'efficacia costitutiva.

³⁵⁶ A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 102-103, la quale basava questa tesi della *prorogatio* della personalità giuridica della società oltre la cancellazione limitatamente ai rapporti con il Fisco sull'«art. 124 del testo unico delle imposte sui redditi che prevede, al terzo comma, per le società soggette ad IRPEG particolari modalità di determinazione del reddito secondoché la liquidazione si protragga non oltre l'esercizio di apertura della liquidazione, oppure oltre questo esercizio, ma per non più di cinque esercizi ovvero ancora per oltre cinque esercizi. Sulla base di questa disposizione è evidente che la società conserva nei confronti dell'erario la propria idoneità ad essere soggetto d'imposta, ancorché la cancellazione debba addirittura avvenire, sul piano della disciplina civilistica anteriormente alla scadenza del termine sancito dalla normativa fiscale. È dunque questa norma che, a nostro avviso, apporta una deroga al sistema del codice civile imputando alla società già cancellata l'obbligo di ugualmente assolvere le imposte sui redditi presentando conseguentemente la relativa dichiarazione e riconoscendo necessariamente di riflesso all'Amministrazione finanziaria il poterdovere di procedere all'accertamento nei confronti della società medesima, per quanto ormai "estinta" agli effetti civili». Altra parte della dottrina, vedi G. FALSITTA, *Natura e accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, cit., p. 245, fonda questa conclusione sulla base della teoria dichiarativa della cancellazione della società dal registro delle imprese.

³⁵⁷ A decorrere dal 1° gennaio 2004 l'art. 2495 prevede che «Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Fermo 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

Nel 2010, poi, è intervenuta la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite³⁵⁸, la quale ha consolidato l'interpretazione del dato normativo, statuendo il principio per cui una volta cancellata la società dal registro delle imprese essa si considera estinta.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, una volta cancellata la società, non può più notificare avvisi di accertamento nei suoi confronti, perché essa risulta estinta, e, qualora notificati, gli stessi sono considerati inesistenti³⁵⁹.

Si è posto, così, sia in campo civile che tributario, il problema della sorte dei rapporti giuridici pendenti al momento dell'estinzione della società. Al punto che nel 2013 la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite³⁶⁰, ha affermato che, una volta estinta la società, i soci succedono nei rapporti giuridici pendenti al momento della sua estinzione.

Si è già dubitato della condivisibilità di tale orientamento giurisprudenziale in occasione della trattazione della natura della responsabilità dei soci, alle cui considerazioni, pertanto, si fa rimando³⁶¹.

Qui si annota soltanto che di recente è intervenuto l'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014, per effetto del quale, oggi, la società cancellata dal registro delle imprese si considera in vita per altri cinque anni nei confronti del Fisco. Questa novità normativa, come si analizzerà approfonditamente nel prossimo paragrafo, contiene in *nuce* gli elementi della responsabilità civile di tipo dipendente.

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».

³⁵⁸ Cass., SS.UU., nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010 citt., secondo cui «*In tema di società di capitali, la cancellazione dal registro delle imprese determina l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo, soltanto nel caso in cui tale adempimento abbia avuto luogo in data successiva all'entrata in vigore dell'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, che modificando l'art. 2495, secondo comma, cod. civ., ha attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione: a tale disposizione, infatti, non può attribuirsi natura interpretativa della disciplina previgente, in mancanza di un'espressa previsione di legge, con la conseguenza che, non avendo essa efficacia retroattiva e dovendo tutelarsi l'affidamento dei cittadini in ordine agli effetti della cancellazione in rapporto all'epoca in cui essa ha avuto luogo, per le società cancellate in epoca anteriore al 1° gennaio 2004 l'estinzione opera solo a partire dalla predetta data*».

³⁵⁹ Sui vizi dell'atto notificato ad una società estinta vedi per un'analisi approfondita: A. QUERCI, *A oltre due anni dalle sentenze delle Sezioni Unite che hanno segnato la definitività dell'estinzione delle società, cancellate dal registro delle imprese: questioni aperte e dubbi irrisolti, intorno al "requiem"*, cit., pp. 172-173; V. FICARI, *Cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, «abuso della cancellazione» e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 1037 ss.

³⁶⁰ Cass., SS.UU., nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013 citt.

³⁶¹ Si fa rinvio al capitolo II, par. 6.

10. *Segue... il fenomeno delle società estinte: la novità normativa del D.Lgs. n. 175/2014 in tema di cancellazione della società dal registro delle imprese ed effetti sull'accertamento del debito di imposta e delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973*

Il legislatore ha modificato la disciplina dell'art. 36, apportando una rilevante novità sul piano procedimentale e processuale in ordine al fenomeno della società estinta a seguito della sua cancellazione dal registro delle imprese.

A seguito dell'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 è sancito 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 dal registro delle imprese*».

In forza di quella che appare, *prima facie*, come una *fiction iuris*, la società estinta, e, perciò, non più esistente nel mondo giuridico, limitatamente a determinati effetti, continua ad esistere per altri cinque anni; piuttosto che di un fenomeno di «reviviscenza»³⁶² sembra trattarsi di una «sopravvivenza», in quanto non vi è soluzione di continuità tra la fase antecedente alla cancellazione dal registro imprese e quella successiva che dura fino a cinque anni dopo la richiesta di cancellazione.

Sulla problematica di non facile soluzione relativa alla qualificazione giuridica dell'istituto così introdotto si ritornerà in avanti; per il momento si procede all'interpretazione dei vari elementi che costituiscono la fattispecie disciplinata, distinguendo al suo interno un profilo soggettivo, uno oggettivo ed uno temporale.

10.1. *Il profilo soggettivo della nuova disciplina*

La *fiction iuris*, per cui la società estinta si considera ancora «viva», opera limitatamente a determinati effetti, la cui individuazione, sul piano ermeneutico, implica la disamina della tipologia degli atti e dei soggetti richiamati dalla norma.

³⁶² Così, ad esempio, ai fini fallimentari, una certa giurisprudenza, Corte App. di Napoli, dell'11 luglio 2011; Id., del 6 ottobre 2011, Id., dell' 8 febbraio 2012, parla di reviviscenza della società estinta ai fini fallimentari, perché essa opererebbe solo dal momento della dichiarazione di fallimento e non anche nella fase prefallimentare, talché prima della dichiarazione di fallimento pronunciata per effetto dell' art. 10 l. fall. dovrebbero valere le regole dell'art. 2495 c.c., per cui, risultando la società estinta, legittimati passivi sarebbero gli ex soci e non gli organi sociali. Il richiamo interdisciplinare così operato, per quanto possa apparire poco pertinente, sarà utile nel prosieguo dell'indagine per la comparazione con un istituto – quello dal fallimento della società estinta – utile al fine di scoprire la natura di quello, simile, qui in esame.

In primo luogo, occorre accertare quali siano le società a cui si rivolge la nuova disciplina.

Il riferimento testuale è al fenomeno de *«l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c.»*, di guisa che l'ambito della disciplina cui appartiene la norma richiamata³⁶³ dovrebbe indurre a far ritenere che essa vada circoscritta alle sole società di capitali³⁶⁴. Contrariamente a ciò, va rilevato che, per effetto del diritto vivente formatosi sul tema, anche la cancellazione delle società di persone dal registro delle imprese determina l'effetto costitutivo della loro estinzione³⁶⁵, per cui la norma in commento deve ritenersi applicabile anche nei confronti di questo tipo di società.

Si è orientata in tal senso l'Agenzia delle Entrate, la quale, con un suo recente intervento di natura interpretativa, ha ritenuto che *«le nuove disposizioni introdotte dall'art. 28, comma 4, del decreto Semplificazioni (D.lgs. n. 175/2014) possano applicarsi anche alla cancellazione di società di persone, ferma restando la diversa disciplina delle responsabilità dei soci collegata alla differente forma societaria»*³⁶⁶.

Quanto all'ambito di operatività della novella, esso è circoscritto *«ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione»* aventi ad oggetto i *«tributi e contributi, sanzioni e interessi»*.

³⁶³ Capo VIII del titolo V del libro quinto del codice civile, titolato *«Scioglimento e liquidazione delle società di capitali»*.

³⁶⁴ G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 48, secondo il quale la nuova norma nel prevedere che si applichi solo alle società di capitali comporterebbe uno *«scollamento fra la prospettiva del legislatore e il diritto vivente, attualmente orientato ad omologare il regime dell'estinzione delle società di persone e di quelle di capitale»*.

³⁶⁵ Cass., nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010 secondo cui *«In tema di società, una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2495, secondo comma, cod. civ., come modificato dall'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal registro delle imprese l'estinzione immediata delle società di capitali, impone un ripensamento della disciplina relativa alle società commerciali di persone, in virtù del quale la cancellazione, pur avendo natura dichiarativa, consente di presumere il venir meno della loro capacità e soggettività limitata, negli stessi termini in cui analogo effetto si produce per le società di capitali, rendendo opponibile ai terzi tale evento, contestualmente alla pubblicità nell'ipotesi in cui essa sia stata effettuata successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 6 del 2003, e con decorrenza dal 1° gennaio 2004 nel caso in cui abbia avuto luogo in data anteriore»*. Questo principio è stato poi ripreso da Cass., SS.UU., nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013. Secondo la giurisprudenza di legittimità, dunque, il principio secondo cui la cancellazione della società dal registro delle imprese determina la sua estinzione è applicabile anche alle società di persone, con le dovute differenze in ordine alla diversa misura della responsabilità dei soci.

³⁶⁶ Circ., del 19 febbraio 2015, n. 6/E, punto 13.6 *«società di persone»*, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa. Sul ruolo delle circolari e sull'affidamento del contribuente vedi R. ALFANO, *L'affidamento del contribuente: caratteri e limiti nell'analisi di alcune fattispecie concrete*, in *Innovazione e diritti*, 3, 2011, 47 ss.

Ad opera di quali soggetti questi atti vengono emessi la norma non lo dice, per cui il requisito soggettivo deve essere dedotto dalla loro natura e dal loro contenuto.

Partendo proprio da quest'ultimo aspetto, si può affermare che, per il riferimento alla natura degli «*atti di liquidazione, accertamento e riscossione*» ed al contenuto de «*i tributi e contributi*»³⁶⁷ (e relativi accessori: sanzioni ed interessi), i soggetti che possono emettere questa tipologia di atti sono l'Agenzia delle Entrate, gli altri enti impositori (Comuni, Regioni, ecc.), l'Agente per la Riscossione, nonché l'INPS³⁶⁸.

10.2. *Il profilo oggettivo della nuova disciplina*

Il profilo oggettivo non pone particolari problemi ermeneutici; si tratta: a) degli atti, propri della fase procedimentale, dell'accertamento e della liquidazione dei tributi, contributi, sanzioni³⁶⁹ ed interessi; b) degli atti propri della fase della riscossione; c) degli atti del contenzioso, quelli cioè inerenti la fase processuale.

Solo per quest'ultima tipologia di atti la riconduzione soggettiva è bivalente, dal momento che possono essere posti in essere tanto dalla società estinta quanto dall'ente impositore, a secondo della fase e della posizione processuale: e così, per esempio, da un lato, la società per quanto estinta può proporre ricorso alla

³⁶⁷ La categoria dei contributi lascia fondatamente ritenere che il legislatore abbia voluto considerare anche altri soggetti, accomunati ai primi per la loro natura o funzione pubblica cui sono preposti, e tali sono gli enti pubblici previdenziali ed assicurativi, i consorzi di diritto pubblico di bonifica e miglioria e numerosi altri soggetti che riscuotono contributi, avente natura di tributo. Questi soggetti sono parimenti interessati dall'applicazione della norma in quanto anch'essi gestiscono contributi (rispettivamente previdenziali-assistenziali, assicurativi, consortili) ed emettono atti di liquidazione e di accertamento.

³⁶⁸ Il concetto di contributo nel mondo giuridico è utilizzato per qualificare sia istituti tributari che non tributari (si pensi ai contributi previsti dal codice civile, come i contributi consortili e i contributi al fondo comune delle associazioni e fondazioni), per cui, volendo delineare il requisito soggettivo della fattispecie atipica e derogatoria introdotta dalla novella, non risulterebbe possibile limitarlo ai soli contributi costituenti tributi (ad es. il diritto corrisposto all'ordine degli avvocati per il parere sulle parcelle, i contributi ai consorzi di bonifica, i contributi all'ente nazionale per la cellulosa e la carta, il contributo dovuto all'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni dalle imprese del settore). Pertanto, si deve ritenere che la nuova disposizione si applica anche ai contributi non aventi natura di tributo.

³⁶⁹ Il richiamo all'atto di accertamento e non a quello di irrogazione delle sanzioni porta ad escludere dal novero di questi atti l'atto di contestazione delle sanzioni in via autonoma, con il procedimento di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997.

Commissione tributaria provinciale per impugnare un atto impositivo, e, dall'altro, l'Amministrazione finanziaria può proporre impugnazione avverso la sentenza che ha accolto il ricorso proposto dalla società, poi estintasi³⁷⁰.

Per le altre tipologie di atti, la nuova norma prevede la «sopravvivenza» della società solo dal lato passivo, per cui si avrà che mentre la società estinta non può avanzare un'istanza di rimborso di imposte per quanto il rapporto tributario sia ancora pendente, essa può essere destinataria di un atto di accertamento³⁷¹.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate con un suo recente provvedimento di prassi³⁷² ritiene che *«Come risulta dalla relazione illustrativa la finalità dell'art. 28 del decreto Semplificazioni (D.lgs. n. 175/2014) è quella di salvaguardare la pretesa erariale;...»* per cui *«..di conseguenza la citata norma riguarda esclusivamente le attività poste in essere dall'Amministrazione finanziaria. Pertanto, nel caso di crediti tributari che dovessero emergere successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese, comunque in presenza di presupposti maturati precedentemente alla cancellazione, come precisato nella risoluzione n. 77 del 2011³⁷³, ancora attuale anche a seguito della modifica normativa intervenuta, la*

³⁷⁰ L'espressione atti del contenzioso è poco chiara. Essa dovrebbe essere intesa nel senso che nei cinque anni successivi alla richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese l'estinzione della società non conduce all'estinzione del giudizio. Ciò, come si chiarirà nel prossimo capitolo, al par. 4, dovrebbe riguardare sia i giudizi instaurati dopo la cancellazione della società che quelli pendenti a tale data.

³⁷¹ A rilevare l'incongruenza di una tale interpretazione vedi D. DEOTTO, *L'“inferno fiscale quinquennale” delle società estinte*, in *Il fisco*, 1, 2015, p. 38, il quale afferma che *«si tratta di una norma che determina una serie di incongruenze non di poco conto: un soggetto che giuridicamente è inesistente non può risultare esistente solo per il lato “passivo” dei rapporti con le varie amministrazioni, mentre, ad esempio, non ha – non esistendo giuridicamente – la possibilità di promuovere azioni di rimborso»*.

³⁷² Circ., n. 6/E del 2015 cit., punto 13.7 *«titolarità del diritto al rimborso»*.

³⁷³ Ris. del 27 luglio 2011, n. 77/E, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, nella quale l'Agenzia delle Entrate, in ordine al problema della gestione delle sopravvenienze attive che emergono a seguito dell'estinzione della società ed a quello dell'esecuzione dei rimborsi d'imposta, non disciplinato dal legislatore all'art. 2495 c.c. (il quale si occupa solo delle sopravvenienze passive), ha ritenuto che sui beni mobili e immobili non liquidati, una volta cancellata ed estinta la società, si forma una comunione tra gli ex soci per quote uguali a quelle di liquidazione. Precisamente ha chiarito che *«anche con riguardo ai rimborsi possono applicarsi i principi sopra enunciati per gli elementi patrimoniali attivi, con la conseguenza che, come avviene per le società di persone, può essere riconosciuta direttamente ai soci la titolarità del diritto al rimborso, pro quota, delle imposte. Circa il soggetto cui materialmente eseguire i rimborsi, con circolare n. 225/2000, è stato chiarito, in relazione ai soci di società di persone cessate, che il conferimento di una delega ad un solo socio per la riscossione del rimborso non costituisce un obbligo, bensì una mera facoltà. Tuttavia, tenuto conto della compagine sociale delle società di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, si ritiene opportuno il conferimento di una delega alla riscossione ad uno di essi o ad un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali. In questa prospettiva, si è del parere che i soci titolari del diritto al rimborso potrebbero delegare*

titolarità del diritto al rimborso può essere riconosciuta, pro quota, direttamente ai soci, che sono legittimati a richiederlo....»³⁷⁴.

10.3. *Il profilo temporale della nuova disciplina*

Per quanto riguarda l'efficacia temporale della novella, e cioè se la stessa si applichi anche alle situazioni giuridiche precedenti alla sua entrata in vigore³⁷⁵, in quanto norma procedimentale³⁷⁶, l'Amministrazione finanziaria, con un altro suo recente intervento³⁷⁷, si è espressa in senso positivo, ritenendo che *«trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione 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»³⁷⁸.*

all'incasso lo stesso ex liquidatore, previa comunicazione della predetta delega al competente ufficio dell'agenzia delle entrate».

³⁷⁴ Per poi proseguire in tal modo: *«..Circa il soggetto cui materialmente eseguire i rimborsi, tenuto conto della compagine sociale della società di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, nella citata risoluzione si evidenzia l'opportunità del conferimento di una delega alla riscossione ad uno dei soci o a un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascuno socio in proporzione alle quote sociali. Tale delega all'incasso può essere effettuata, da parte dei soci titolari del diritto al rimborso, anche allo stesso ex liquidatore, previa comunicazione della predetta delega al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate»*

³⁷⁵ La data di entrata in vigore è fissata al 13 dicembre 2014.

³⁷⁶ In base allo Statuto dei diritti del contribuente le norme tributarie non possono avere effetto retroattivo. Tuttavia, la giurisprudenza costituzionale e di legittimità ha affermato che il divieto di retroattività opera solo per le norme sostanziali ovvero le norme che riguardano i profili sostanziali del rapporto tributario (ad esempio l'introduzione di una nuova imposta), mentre non vi sarebbero limiti all'applicazione retroattiva delle norme procedurali ovvero quelle che riguardano le procedure di accertamento. Si rammenta la pronuncia della Corte Costituzionale, del 7 giugno 1999, n. 229, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, secondo cui il legislatore ordinario può *«emanare norme retroattive, purché trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, così da non incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti ... Se queste condizioni sono osservate, la retroattività, di per sé sola, non può ritenersi elemento idoneo ad integrare un vizio della legge, neppure in riferimento all'ipotesi particolare di incidenza su diritti di natura economica»*. In dottrina, vedi F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005; ID., *La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 1995, p. 3 ss.; ID., *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2, 2010, p. 326 ss.

³⁷⁷ Circ., del 30 dicembre 2014, n. 31/E, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa.

³⁷⁸ Con un suo successivo intervento, Circ., n. 6/E del 2015 punto 13.1 *«Ambito di applicazione della retroattività della norma sulle società estinte»* e punto 13.2 *“Cancellazione dal registro delle imprese»*, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che *«come precisato nella Circolare n. 31/E del 2014, trattandosi di una norma procedurale che disciplina le fasi di attuazione del tributo, a partire dal 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del D.lgs. n. 175 del 2014), la stessa, per sua*

L'Amministrazione finanziaria intende fare salve le azioni di recupero fiscale non solo verso le società cancellate dopo l'entrata in vigore della nuova norma, ma anche nei confronti di quelle società che già sono state cancellate alla suddetta data; la nuova norma, secondo tale interpretazione, si applica anche con riguardo a quelle azioni già intraprese nei confronti delle società che si sono estinte dopo la notifica dell'atto ma prima della sua entrata in vigore³⁷⁹.

Si annota, in proposito, che già è intervenuta una prima pronuncia giurisprudenziale di merito.

La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con sentenza del 23 gennaio 2015, n. 5³⁸⁰, ha affermato che l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 non sarebbe una norma procedimentale, ma una norma parasostanziale, la quale, pertanto, non può applicarsi retroattivamente. Secondo i Giudici di merito *«in prima battuta, la nuova norma sul differimento degli effetti dell'estinzione delle società sembrerebbe essere a carattere procedimentale, con il rischio di un'applicazione retroattiva, quindi anche a soggetti cessati prima dell'entrata in vigore della stessa. Va però considerato che nell'ordinamento devono essere valorizzate quelle norme che possono essere definite "parasostanziali", cioè norme che intervengono sulla disciplina delle prove, come quella del decreto semplificazioni. Questo tipo di norme, anche se disciplinano gli accertamenti, non possono ritenersi a carattere procedimentale e, quindi, non possono avere effetto retroattivo (CTR Milano 3878/2014), soprattutto in ossequio all'articolo 24 Costituzione»*³⁸¹.

La soluzione prospettata dai giudici di merito non appare condivisibile.

natura, trova applicazione anche per le attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate prima della predetta data, nonché per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data (ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge). Di conseguenza, a seguito dell'entrata in vigore della norma in esame tutti gli avvisi di accertamento saranno notificati alle società cancellate secondo le nuove regole. Resta inteso che l'art. 28 trova applicazione anche con riguardo agli atti di accertamento, di liquidazione e della riscossione, ancorché interessati dal contenzioso, notificati prima dell'entrata in vigore del decreto semplificazioni fiscali e relativi a società cancellate prima dell'entrata in vigore della norma in esame».

³⁷⁹ Circ. n. 6/E del 2015 punto 13.1, secondo cui *«Resta inteso che l'art. 28 trova applicazione anche con riguardo agli atti di accertamento, di liquidazione e della riscossione, ancorché interessati dal contenzioso, notificati prima dell'entrata in vigore del decreto semplificazioni fiscali e relativi a società cancellate prima dell'entrata in vigore della norma in esame».*

³⁸⁰ CTP Reggio Emilia, del 23 gennaio 2015, n. 5, in banca dati Big Suite, Ipsoa.

³⁸¹ Per un primo commento A. RUSSO, *Esclusa la retroattività della norma sulla reviviscenza delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Il fisco*, 9, 2015, p. 890 ss.; D. DEOTTO, *Società estinte, un freno al fisco*, in *Il Sole 24 ore* del 24 gennaio 2015.

La classificazione tra norme sostanziali, procedimentali e parasostanziali consente, qui, solo di ricordare, che quelle sostanziali sono dirette a disciplinare il presupposto d'imposta, l'*an debeat* ed il *quantum debeat*; quelle procedimentali sono rappresentate dalle disposizioni dirette a regolamentare gli obblighi strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, mentre quelle definite parasostanziali sono le norme sulle prove. In ordine a queste ultime si è soliti affermare che per esse non trova applicazione la regola di efficacia nel tempo espressa dal principio *tempus regit actum*. La ragione essenziale va rinvenuta nella circostanza che le innovazioni normative che modificano l'efficacia dei mezzi di prova o alterano la ripartizione dell'onere della prova tra le parti del rapporto di imposta finiscono per violare l'art. 24 della Costituzione. Questa norma, infatti, nel garantire il diritto di difesa sancisce un diritto alla prova o un diritto di difendersi provando, quale indispensabile corollario del diritto di difesa³⁸².

Se, allora, si dovesse ritenere che la nuova norma in commento introduce oneri probatori a carico del contribuente o limitazioni all'utilizzo delle prove, che prima non esistevano, pretendere di far valere queste nuove disposizioni anche con riferimento a periodi di imposta ed a presupposti di imposta anteriori alla loro entrata in vigore significherebbe costringere la società contribuente ad addurre prove che essa non era tenuta a preconstituire al momento del perfezionamento della fattispecie sostanziale del tributo.

Ma così non è per la modifica normativa in esame.

L'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 non è norma parasostanziale che agisce sul versante della prova, perché essa riguarda esclusivamente la disciplina soggettiva riferita al fenomeno della «società estinta».

Ai fini del proseguimento dell'indagine sulla retroattività o meno della novità normativa in commento, è necessario anticipare la soluzione, cui si perverrà, in ordine alla qualificazione giuridica del fenomeno della «sopravvivenza» della società in termini di centro di imputazione di effetti giuridici, che per quanto riferibili ad un soggetto non più esistente sono distinti da esso.

Ciò chiarito, si osserva che un profilo di natura procedimentale della norma innovativa può essere individuato, a ben vedere, nella identificazione di un «nuovo»

³⁸² Sull'argomento vedi diffusamente G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, *passim*.

soggetto passivo di accertamento per la fattispecie dell'obbligazione tributaria della società estinta. Si può affermare che il legislatore dell'art. 28, limitatamente all'aspetto che qui si sta analizzando, ha dato vita ad un nuovo soggetto passivo di accertamento in relazione all'obbligazione tributaria il cui presupposto di imposta è stato realizzato dalla società quando era ancora «in vita». La «dissociazione» tra la figura del soggetto passivo di imposta e quella del soggetto passivo di accertamento non è nuova nell'ordinamento tributario: basti pensare ai fenomeni di redditi prodotti in forma associata dai soggetti indicati nell'art. 5 del TUIR. In tal senso, la norma in commento influenza con una nuova disciplina l'attuazione della legge di imposta per le ipotesi di società estinte in relazione a fattispecie realizzatesi quando essa era in vita.

Così definitivamente individuata la funzione del nuovo precetto contenuto nell'art. 28 cit., va riconosciuta allo stesso la capacità di agire anche in relazione a fattispecie realizzatesi antecedentemente alla sua entrata in vigore, il che non implica una sua efficacia retroattiva.

Circa la presunta efficacia retroattiva della norma in commento, tanto criticata da parte dei primi commentatori³⁸³, vanno fatte alcune considerazioni di carattere generale.

In relazione ai principi generali di efficacia nel tempo delle norme procedurali, sia del procedimento che del processo, e con particolare riferimento alla disciplina di diritto intertemporale, va detto che per esse vige il principio *tempus regit actum*. Per effetto della sua applicazione, ciascun atto della serie procedimentale deve uniformarsi alla normativa vigente al momento in cui il procedimento o una sua fase siano svolti, anche se esso abbia ad oggetto fatti realizzatesi anteriormente all'entrata in vigore di quella normativa. Ne consegue che è improprio parlare di efficacia retroattiva della norma procedimentale, perché in realtà quella norma, che regola il procedimento, non viene applicata a procedimenti del passato. Essa, piuttosto, trova immediata applicazione in relazione a

³⁸³ Si veda la circolare del Consiglio Nazionale Forense, ove si legge che «L'affermazione circa il carattere procedimentale della norma perché volta a salvaguardare le azioni di recupero della pretesa erariale prova troppo. Si potrebbe sostenere, a contrario, che la norma abbia carattere costitutivo perché salvaguarda il principio dell'affidamento, molto apprezzato soprattutto in ambito comunitario e tutelato dalla nostra giurisprudenza di legittimità, sicché essa si applicherebbe soltanto alle società estinte dopo la sua entrata in vigore».

procedimenti che prendono avvio dopo la sua entrata in vigore: si parla impropriamente di retroattività, perché quei procedimenti possono avere ad oggetto anche fatti manifestatisi precedentemente all'entrata in vigore della norma procedimentale.

Nella norma dell'art. 28 cit. può poi essere ravvisato un ulteriore profilo che la caratterizza come avente natura procedimentale. Essa disciplina un obbligo di natura strumentale per la realizzazione dell'obbligazione risarcitoria ex art. 36, quale quello di consentire all'Amministrazione finanziaria di esercitare il proprio potere impositivo anche in danno di un soggetto estinto, allo scopo (da qui la strumentalità della norma) di far valere l'azione di responsabilità ai sensi dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 nei confronti dei soggetti che si sono resi responsabili della insolvenza del debito di imposta.

In definitiva, dovendo prescindere per la finalità del presente lavoro da ulteriori approfondimenti, pur necessari per una corretta qualificazione della natura giuridica della nuova normativa recata dall'art. 28 cit., si può affermare che la funzione svolta da essa certamente incide sul procedimento di attuazione della legge di imposta, tale per cui, in via di prima approssimazione, essa è stata qualificata come norma procedimentale, ed in quanto tale trova applicazione anche in relazione ai rapporti ancora pendenti, i cui presupposti di fatto si sono manifestati antecedentemente alla sua entrata in vigore.

Andando oltre nell'analisi, va esaminato un ulteriore profilo temporale della norma in commento: quello relativo alla determinazione del periodo di «sopravvivenza» della società estinta. In proposito, va evidenziata un'ulteriore criticità ermeneutica, rappresentata dalla esatta individuazione del *dies a quo*, da cui far decorrere il termine di cinque anni.

Vi è da osservare che esso non coincide con il giorno dell'estinzione della società, individuato al momento della pubblicazione della cancellazione dal registro delle imprese, perché l'art. 28 cit. lo stabilisce alla data diversa, e per forza di cose antecedente a quel momento, della «*richiesta di cancellazione dal registro delle imprese*»³⁸⁴.

³⁸⁴ La giurisprudenza è orientata nel ritenere che la società si considera estinta dal momento della pubblicazione della sua cancellazione sul registro delle imprese e non dal momento della relativa richiesta: Cass., del 09 maggio 2014, n. 10105, in *banca dati Big Suite*, Ipsos, secondo cui «(...) ai

Il periodo di «proroga» dell'effetto estintivo della società è di cinque anni a decorrere dal giorno della richiesta di cancellazione, e dunque dalla data di deposito al registro imprese dell'apposita istanza, che – si ripete – non coincide con il momento della sua pubblicazione, perché questo evento si realizza successivamente³⁸⁵.

10.4. *La ratio della novella legislativa*

L'indagine ermeneutica svolta sulla norma introdotta dall'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 contribuisce, ma da sola non è sufficiente, al processo di avvicinamento per l'inquadramento dogmatico della «sopravvivenza» della società estinta, sia pur limitatamente alla validità soltanto di alcuni atti, per questo motivo qualificati temporaneamente da chi scrive ad efficacia «rafforzata».

È necessario, a tal fine, indagare sulle esigenze che il legislatore ha inteso soddisfare con l'introduzione di questa norma e perciò su quale sia la sua *ratio*.

Nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 175/2014³⁸⁶ si legge che *«il comma 4 è finalizzato a coordinare le disposizioni dell'articolo 2495 del codice civile come novellato dalla riforma del diritto societario attuata con il d.lgs. n. 6 del 2003 (che ha disciplinato gli effetti della cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese, tra i quali l'estinzione delle stesse) e le norme in materia di validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi, contributi, sanzioni ed interessi dovuti dalle società cancellate dal registro delle imprese, al fine di evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate... La norma civilistica vigente, funzionale a garantire tempi brevi e certi della cancellazione e della realizzazione dei*

sensi della L.F., articolo 10, ai fini della decorrenza del termine annuale entro il quale può essere dichiarato il fallimento di un'impresa svolta in forma societaria, occorre far riferimento alla data della sua effettiva cancellazione dal registro imprese, a nulla rilevando nei confronti dei terzi il diverso momento in cui la relativa domanda sia stata presentata presso il registro imprese».

³⁸⁵ Sarebbe stato preferibile, perché non foriero di difficoltà interpretative ed applicative, parlare di «cinque anni dalla cancellazione dal registro delle imprese», atteso che la cancellazione si realizza con l'effetto costitutivo della pubblicazione nel registro delle imprese e che quella data è immediatamente e facilmente rinvenibile agli atti del registro imprese, mentre quella – diversa ed antecedente – della richiesta della cancellazione lo è di meno.

³⁸⁶ Vedi la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 175/2014 (c.d. decreto semplificazioni fiscali) in www.governo.it

conseguenti effetti, rende di difficile realizzazione i controlli e le azioni di recupero fiscale, regolati da disposizioni che ne prevedono lo sviluppo e, a volte, l'avvio in tempi successivi a quelli previsti dall'art. 2495 del codice civile per "l'estinzione" della società. La norma recata dal comma 4 è, quindi, tesa ad evitare particolari turbative ai contribuenti conseguenti alla concentrazione dei controlli nel periodo di scioglimento e liquidazione, con evidenti effetti anche sull'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa, prevedendo che ai 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 abbia effetto, trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese. Il termine di cinque anni è stato individuato avuto riguardo ai termini di cui agli articoli 43, comma 2, del dpr 600/1973 e 57, comma 2, del dpr 633/1972 che disciplinano, rispettivamente, i termini per l'accertamento in ipotesi di omessa dichiarazione II.DD. o IVA».

La ratio della norma va rinvenuta essenzialmente nella finalità di evitare che, a causa della cancellazione della società dal registro delle imprese, le azioni di recupero fiscale possano essere vanificate, considerato che il loro sviluppo e/o il loro avvio può avvenire anche in tempi successivi alla sua estinzione.

Questa esigenza, poi, è rafforzata se si tiene conto della oramai dilagante pratica fraudolenta della cancellazione delle società dal registro delle imprese in pendenza di debiti tributari sorti ma non definiti³⁸⁷ e della conseguente compromissione unilaterale degli stessi.

L'intervento legislativo rappresenta una reazione del sistema all'increscioso fenomeno della cancellazione delle società dal registro delle imprese e della

³⁸⁷ Si fa riferimento, ad esempio, a tutte le ipotesi in cui i presupposti del debito di imposta, rimasto insoddisfatto a causa dell'estinzione della società, siano sorti antecedentemente alla cancellazione dal registro delle imprese: si pensi al caso in cui il PVC risulti notificato prima dell'estinzione senza che l'Amministrazione finanziaria sia riuscita a notificare l'accertamento, ma anche all'ipotesi in cui, pur non essendo stata realizzata alcuna verifica e/o ispezione rilevante di un possibile futuro accertamento, i presupposti impositivi comunque risultino già verificatisi, anche se gli stessi non sono emersi ancora a seguito dell'attività di controllo, i quali possono essere accertati dall'Amministrazione finanziaria nel termine di decadenza stabilito per legge, conosciuto dalla società contribuente *ab origine*. In definitiva, non è possibile ritenere che la parte privata «accelerando» sui tempi delle fasi della liquidazione-scioglimento-cancellazione della società possa unilateralmente comprimere il potere di accertamento che l'altra parte del rapporto tributario può esercitare entro il termine legale: si potrebbe, provocatoriamente, parlare se non di violazione di un diritto dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente quanto meno della violazione di un'aspettativa in un ipotetico quanto irrealistico rapporto tributario, trasformato per l'esempio in un rapporto contrattuale tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

conseguente estinzione dei diritti dei creditori, a cui la giurisprudenza di legittimità³⁸⁸ già aveva fornito una soluzione in termini di successione dei soci nei debiti sociali della società estinta; soluzione che non è apparsa condivisibile, quanto meno sul piano tributario, come già detto in precedenza³⁸⁹. La bontà di quella critica sembra trovare una conferma indiretta proprio nell'introduzione di questa norma.

Con un metafora di carattere sismometrico si potrebbe dire che la novella normativa rappresenta un «scossa di assestamento» rispetto al «terremoto» determinato dall'introduzione dell'effetto costitutivo di tipo estintivo attribuito dall'art. 2495 c.c. alla cancellazione della società dal registro imprese, nonostante la pendenza di rapporti giuridici (nella specie tributari). Questa «scossa di assestamento» è diretta a riportare in equilibrio l'ordinamento giuridico, ristabilizzando, così, il doveroso contemperamento tra le finalità di certezza del diritto e quelle da porre a presidio della tutela dei creditori.

D'altronde, questo fine non poteva essere raggiunto diversamente³⁹⁰, considerato che non è possibile agire nei confronti dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, essendo necessario un accertamento del debito d'imposta in capo alla società per la determinazione dell'*an* e del *quantum*, come già verificato precedentemente³⁹¹, ed a meno che non si fosse accettato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui i soci succedono nei rapporti giuridici pendenti della società estinta³⁹².

³⁸⁸ Cass., SS.UU., nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013 citt.

³⁸⁹ Si rinvia a capitolo II, par. 6.

³⁹⁰ Di opinione diversa è G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 52, secondo il quale l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 complica piuttosto che agevolare l'azione di recupero delle imposte. Secondo l'Autore la novella normativa poteva essere sostituita da una disciplina che prevedesse che una volta estinta la società fosse notificato direttamente ai liquidatori, agli amministratori ed ai soci l'atto di accertamento senza previo accertamento del debito d'imposta in capo alla società oppure si sarebbe potuto accogliere l'orientamento secondo cui dopo l'estinzione della società l'avviso di accertamento per il tributo dovuto dalla società può notificarsi al socio, come successore della società. Di avviso diverso è L. BIANCHI, *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, cit., p. 37 ss., il quale sostiene l'inutilità della sopravvivenza quinquennale poiché nell'ambito dell'azione da arricchimento senza causa verso i soci la verifica della legittimità della pretesa impositiva è un mero presupposto per valutare l'assenza di una giusta causa dell'arricchimento dei soci oltre che per verificare il danno patrimoniale. Ne consegue per l'Autore che la verifica del debito d'imposta in capo alla società, quale presupposto dell'azione da indebito arricchimento dei soci, può essere eseguita in via incidentale dal giudice tributario, innanzi al quale viene impugnato l'atto.

³⁹¹ Si fa rinvio al par. 1 di questo capitolo.

³⁹² Se anche si volesse aderire alla diversa ricostruzione fornita dalla Corte di Cassazione in termini successivi per cui i soci succedono nei rapporti giuridici pendenti della società estinta, si nota che tale soluzione tutt'al più salva la responsabilità dei soli soci e soltanto sulla base dell'art. 2495 c.c.

Riferita la finalità e la razionalità dell'intervento legislativo in esame, è auspicabile *de iure condendo* che la disciplina, per una sua più compiuta sistematicità, venga innanzitutto collocata nell'ambito del D.P.R. n. 600/1973, relativo appunto alla regolamentazione del potere di accertamento, ma, soprattutto, che vengano colmate le attuali lacune sulla domiciliazione e rappresentanza della società estinta³⁹³.

10.5. *Gli effetti della novità normativa relativa alla «sopravvivenza» della società estinta sull'accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973*

Con riguardo ai rapporti tra l'innovazione normativa, introdotta dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, e l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è evidente che la nuova norma risponde all'esigenza che vi sia un accertamento del debito della società a monte dell'atto motivato con il quale si accerta la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci.

La realizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria del proprio credito di imposta verso una società, una volta che questa si sia estinta, può avvenire solo per il tramite delle azioni di responsabilità (speciali) ex art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 e/o delle azioni di responsabilità civili (ordinarie) ex artt. 2394, 2395 e 2495 c.c.

Entrambi i tipi di azioni, per quanto autonome rispetto all'obbligazione tributaria e pur tuttavia ad essa correlate, presuppongono che quest'ultima risulti costituita e definita nel suo ammontare. È necessario, pertanto, che l'obbligazione tributaria venga accertata in capo alla società, soggetto passivo di imposta. Se nel

e non dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973, poiché esclusivamente i soci sono considerati successori a titolo particolare della stessa. Siffatta soluzione, certamente, non garantisce l'operatività della responsabilità ex art. 36 non solo verso i soci ma soprattutto verso i liquidatori e gli amministratori, che non possono e non vengono considerati dalla giurisprudenza successori della società estinta.

³⁹³ Alcuni primi chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate, la quale con circolare n. 6/E del 2015, punto 13.4 «*Notifica dell'accertamento*» ha affermato che «*l'avviso di accertamento contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal registro delle imprese sarà emesso nei confronti della società cancellata e notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale in quanto, a tal fine, l'effetto della estinzione si produrrà solo dopo cinque anni dalla data della cancellazione. Al riguardo, si rammenta che la società, precedentemente alla cancellazione, potrà avvalersi, comunque, della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano ai sensi dell'articolo 60, comma 1 lett. d) del DPR n. 600 del 1973. Si ritiene che il suddetto atto sia impugnabile dai soggetti responsabili ai sensi degli artt. 2495 c.c. e/o 36 del DPR n. 602 del 1973*».

tempo ordinario per l'esercizio del potere di accertamento la società si estingue, essa deve tornare a «sopravvivere» per questa esigenza³⁹⁴ e per il tempo necessario per la sua realizzazione.

Detto in altri termini, ferma la estinzione della società soggetto passivo di imposta a seguito della sua cancellazione nonostante l'esistenza di obbligazioni tributarie insolute³⁹⁵, il Fisco, per poter recuperare il credito di imposta che nasce dall'esercizio del potere impositivo accertativo, per forza di cose deve esercitare quel potere previa l'emissione dell'atto di accertamento nei confronti della società. La fattispecie considerata dal legislatore dell'art. 28 cit. è quella in cui i presupposti per l'accertamento dell'obbligazione tributaria sono sorti (ed eventualmente si sono già manifestati sulla base di un PVC) quando la società era in vita, senza, però, che l'Amministrazione finanziaria sia riuscita a notificare l'atto di accertamento prima che la società si estinguesse.

Se si accettano le premesse della ricostruzione sulla natura della responsabilità ex art. 36 cit. come di tipo civilistico dipendente, per cui i soggetti responsabili, liquidatori, amministratori e soci, pur rispondendo per fatti propri o per indebito arricchimento, in tanto sono obbligati al pagamento delle imposte dovute dalla società, soggetto passivo di imposta estinto, in quanto l'obbligazione di imposta sia già sorta in capo ad essa, si deve consequenzialmente dedurre che se ciò non è accaduto, perché non è stato emesso e notificato l'accertamento, essi non rispondono di nulla. Insomma, è nell'essenza della nascita dell'obbligazione tributaria in ipotesi di rettifica che risiede la spiegazione della necessità di introdurre la novità normativa in commento, risultando fin troppo evidente che se non vi è (prima il) debito di imposta non può esservi (dopo e) consequenzialmente il mancato pagamento del debito di imposta, di cui i soggetti responsabili sono chiamati a rispondere.

Se anche poi si volesse aderire alla diversa ricostruzione fornita dalla giurisprudenza della Cassazione in termini di successione dei soci alla società estinta, vi è da annotare che quella soluzione, tutt'al più, salva la responsabilità dei soli soci

³⁹⁴ Vale a dire per consentirne l'accertamento, così come si ricava dalla relazione parlamentare all'art. 28 D.Lgs. n. 175/2014, oggetto di precedente disamina.

³⁹⁵ Siano esse già dichiarate, accertate definitivamente o – come quivi interessa – ancora da accertare.

ed esclusivamente sulla base dell'art. 2495 c.c. e non dell'art. 36, perché quella soluzione considera successori a titolo particolare della società estinta i soci e non certo i liquidatori e gli amministratori.

Se le responsabilità disciplinate dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 presuppongono l'accertamento del debito d'imposta in capo alla società, allora, è necessario che quest'ultimo sia accertato preventivamente rispetto al momento in cui l'Amministrazione finanziaria decide di agire in funzione di quella responsabilità ed in danno dei soggetti che l'hanno determinata. Questa esigenza, nell'ipotesi patologica di estinzione fraudolenta della società, perché eseguita in pendenza di obbligazioni tributarie non definite, non poteva essere soddisfatta che per il tramite di un intervento legislativo come quello in commento³⁹⁶.

L'Amministrazione finanziaria ha la necessità di accertare il debito di imposta in capo alla società, soggetto passivo di imposta, per quanto essa risulti estinta, non certo per agire nei suoi confronti³⁹⁷, ma in quanto quell'accertamento è funzionale ed essenziale all'accertamento delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci ex art. 36. Considerare esistente una società oramai cancellata dal registro imprese e perciò estinta è funzionale all'esigenza di garantire, salvaguardando così la tenuta del sistema, l'applicazione di una norma, l'art. 36 cit., che altrimenti risulterebbe inapplicabile alla fattispecie considerata e realizzata, frequentemente, «ad arte» da uno dei soggetti del rapporto tributario, il quale avrebbe così la facoltà di influenzare unilateralmente la disciplina astratta configurata dal legislatore, «adattandola» a proprio favore.

10.6. *La natura giuridica della «sopravvivenza» della società estinta introdotta dal D.Lgs. n. 175/2014*

Volgendo alla conclusione dell'indagine, si deve ritornare al quesito iniziale sulla configurabilità giuridica o meno di una finzione, come quella fin qui esaminata, e sulla sua natura e compatibilità con le norme tributarie vigenti.

³⁹⁶ Tra l'altro già prospettato nel passato con una sorta di preveggenza da parte della dottrina: A. MONTI, *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, cit., pp. 102-103.

³⁹⁷ Che senso, infatti, mai avrebbe munirsi di un titolo esecutivo per poi agire esecutivamente in danno di un soggetto non più esistente?

Il fenomeno giuridico che si viene a determinare, a seguito della novella, è quello fino ad ora definito di «sopravvivenza» della società estinta, sia pur limitatamente a certi atti, qualificati perciò, in prima approssimazione, «ad efficacia rafforzata». Esso ha sollevato forti critiche ad opera dei primi commentatori³⁹⁸ ed anche da parte di alcuni primi interventi della giurisprudenza di merito³⁹⁹.

A fronte di queste osservazioni critiche, invece, va rappresentato come il nostro sistema giuridico non sia estraneo a fenomeni di questa natura.

La regola di diritto così introdotta non è l'unica presente nell'ordinamento giuridico. Già il legislatore della disciplina fallimentare ha previsto la produzione di effetti giuridici verso un soggetto non più esistente, introducendo la fallibilità della società estinta.

La norma che l'ha introdotta, apportando una modifica all'art. 10 della legge fallimentare⁴⁰⁰, risulta anch'essa giustificata dall'effetto costitutivo estintivo riconosciuto alla cancellazione della società dal registro imprese, nonostante la pendenza di rapporti giuridici non ancora definiti, così come è avvenuto per la novella in commento: questa coincidenza della *intentio legis* non è puramente casuale⁴⁰¹.

L'art. 10 della legge fallimentare stabilisce che la società, benché cancellata e perciò estinta, possa essere dichiarata fallita entro un anno dalla cancellazione, statuendo così implicitamente che essa continui a vivere, sia pur limitatamente ai soli fini della procedura concorsuale. Anche per questa fattispecie, dunque, viene

³⁹⁸ D. DEOTTO, *L'“inferno fiscale quinquennale” delle società estinte*, cit., p. 37 ss.; P. LAROMA JEZZI, *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, in *Corr. trib.*, 38, 2014, p. 2949; D. DEOTTO e A. CARINCI, *Società estinte, notifica nell'ultimo domicilio*, in *Il Sole 24 ore*, del 05 febbraio 2015. La dottrina non ha preso ancora posizione al momento in cui il presente lavoro è stato ultimato.

³⁹⁹ CTP Reggio Emilia, n. 5 del 2015 cit., con commento di A BORGOLIO, *Esclusa la retroattività della norma sulla reviviscenza delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., p. 890 ss.

⁴⁰⁰ Art. 10, R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. legge fallimentare), sostituito dal D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, il quale recita così «*Gli imprenditori individuali e collettivi possono essere dichiarati falliti entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, se l'insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l'anno successivo. In caso di impresa individuale o di cancellazione di ufficio degli imprenditori collettivi, è fatta salva la facoltà per il creditore o per il pubblico ministero di dimostrare il momento dell'effettiva cessazione dell'attività da cui decorre il termine del primo comma*».

⁴⁰¹ Essa evidenzia un'identità di *ratio* nei due interventi legislativi che alla fine dell'indagine sarà posta in evidenza.

configurata un'ipotesi di «sopravvivenza» della società estinta, sia pur ad effetti limitati.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la medesima sentenza con cui ha statuito che a seguito dell'estinzione della società si realizza un fenomeno di tipo successorio, ha riconosciuto quale unica eccezione⁴⁰² a detto regime proprio quella disciplinata dall'art. 10 cit., che si configurerebbe come *«una fictio iuris che postula come esistente ai soli fini del procedimento concorsuale un soggetto ormai estinto (come del resto accade anche per l'imprenditore persona fisica che venga dichiarato fallito entro l'anno dalla morte) e della quale non si saprebbero trarre argomenti sistematici da utilizzare in ambiti processuali diversi»*.

D'altronde, prescindendo anche dall'art. 10 citato, le norme di cui agli artt. 11 e 12 della legge fallimentare⁴⁰³ da sempre vengono considerate, da una parte della

⁴⁰² Cass., SS.UU., nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013 cit., ove afferma che *«Una sola eccezione va segnalata – ma si tratta , appunto, di un'eccezione, come tale destinata ad operare solo nello stretto ambito in cui il legislatore la ha prevista – con riguardo alla disciplina del fallimento. La possibilità, espressamente contemplata dall'art. L. fall., che una società sia dichiarata fallita entro l'anno dalla sua cancellazione dal registro comporta, necessariamente, che tanto il procedimento per dichiarazione di fallimento quanto le eventuali successive fasi impugnatorie continuino a svolgersi nei confronti della società (e per essa del suo legale rappresentante), ad onta della sua cancellazione dal registro, ed è giocoforza ritenere che anche nel corso della conseguente procedura concorsuale la posizione processuale del fallito sia sempre impersonata dalla società e da chi legalmente la rappresentava (si veda, in argomento, Cass. 5 novembre 2010, n. 22547). È una fictio iuris, che postula come esistente ai soli fini del procedimento concorsuale un soggetto ormai estinto (come del resto accade anche per l'imprenditore persona fisica che venga dichiarato fallito entro l'anno dalla morte) e dalla quale non si saprebbero trarre argomenti sistematici da utilizzare in ambiti processuali diversi»*. Invero, i Giudici di legittimità - come già rilevato - sembrano dubitare dell'efficacia della loro ricostruzione in termini successivi anche a proposito dell'ambito tributario, laddove riferendo di un precedente giurisprudenziale, quello portato da Cass. n. 11968 del 2012 cit., che escludeva la possibilità di un fenomeno successorio a seguito dell'estinzione della società, affermano che detta sentenza *«sembra dubitare ma in base ad una motivazione in buona parte imperniata sulla disposizione dell'art. 36, terzo comma del d.p.r. n. 602/1973 operante solo nello specifico settore del diritto tributario»*.

⁴⁰³ Art. 11, R.D. n. 267/1942 (c.d. legge fallimentare) prevede che *«L'imprenditore defunto può essere dichiarato fallito quando ricorrono le condizioni stabilite nell'articolo precedente. L'erede può chiedere il fallimento del defunto, purché l'eredità non sia già confusa con il suo patrimonio; l'erede che chiede il fallimento del defunto non è soggetto agli obblighi di deposito di cui agli articoli 14 e 16, secondo comma, n. 3. Con la dichiarazione di fallimento cessano di diritto gli effetti della separazione dei beni ottenuta dai creditori del defunto a norma del codice civile»*. L'art. 12, R.D. n. 267/1942 recita così *«Se l'imprenditore muore dopo la dichiarazione di fallimento, la procedura prosegue nei confronti degli eredi, anche se hanno accettato con beneficio d'inventario. Se ci sono più eredi, la procedura prosegue in confronto di quello che è designato come rappresentante. In mancanza di accordo nella designazione del rappresentante entro quindici giorni dalla morte del fallito, la designazione è fatta dal giudice delegato. Nel caso previsto dall'art. 528 del c.c., la procedura prosegue in confronto del curatore dell'eredità giacente e nel caso previsto dall'art. 641 del c.c. nei confronti dell'amministratore nominato a norma dell'art. 642 dello stesso codice»*.

dottrina⁴⁰⁴, quale esempio della concreta affermazione nel nostro ordinamento giuridico del principio secondo cui il soggetto giuridico può sopravvivere come centro di imputazione alla propria morte.

Il nostro sistema giuridico, dunque, già conosce fenomeni di centri di imputazione di effetti giuridici, che per quanto riferibili ad un soggetto non più esistente, sono distinti da esso.

Per la spiegazione di un siffatto istituto, non è necessario ricorrere a ricostruzioni, non appaganti, come quella adottata sempre da studiosi della disciplina fallimentare, per la quale l'estinzione non coinciderebbe con il concetto di «non esistenza», per cui anche dopo l'estinzione il soggetto giuridico potrebbe ancora esistere o quanto meno resuscitare⁴⁰⁵.

La tesi più convincente, a cui si intende aderire, prospettata sempre dalla dottrina commercialistica⁴⁰⁶ in materia fallimentare, è quella secondo cui le società cancellatesi dal registro imprese, pendenti rapporti giuridici ancora non definiti, fermo l'effetto costitutivo di tipo estintivo, cessano di essere centri di imputazione di nuove attività, ma non per questo perdono la responsabilità per le obbligazioni da loro poste in essere alla data della cancellazione, perdurando quella responsabilità finché non sia decorso un anno dalla suddetta cancellazione.

Per la disciplina dettata dall'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014, oggetto della presente disamina, vale la medesima ricostruzione, con la sola differenza che la responsabilità della società per le obbligazioni tributarie, i cui presupposti già si sono realizzati alla data della cancellazione, permane per un

⁴⁰⁴ S. SATTA, *Diritto fallimentare*, Padova, 1974, p. 29; V. BUONOCORE, *Fallimento e impresa*, Napoli, 1969, p. 212; A. JORIO, *Gli articoli 10 e 11 della legge fallimentare e le società commerciali*, in *Riv. soc.*, 1969, p. 342; G. RAGUSA MAGGIORE, *La morte dell'imprenditore e il fallimento*, in *Dir. fall.*, 1978, I, p. 12; F. DI SABATO, *Il fallimento dell'imprenditore defunto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1962, II, p. 375.

⁴⁰⁵ C. IBBA, *Il fallimento dell'impresa cessata*, in *Riv. soc.*, 2088, 5, p. 957, ove afferma che «potrebbe farsi ricorso alle formule antiche del fallimento senza fallito o del fallimento di un patrimonio senza soggetto».

⁴⁰⁶ G.P. ALLECA, *Iscrizione della cancellazione, estinzione e fallimento*, in *Riv. soc.*, 4, 2010, p. 720; ID., *Le sezioni Unite e l'estinzione delle società a seguito della cancellazione*, in *Riv. dir. civ.*, 6, 2010, p. 648. L'estinzione potrebbe così intendersi come la disapplicazione *ex nunc* delle regole che governerebbero altrimenti l'imputazione dell'attività in capo all'ente senza per questo negare alla società quella limitata soggettività e capacità giuridica, come società semplice o di fatto, che le consente di mantenere la titolarità dei propri rapporti pregressi e la necessaria legittimazione sostanziale e processuale.

periodo più lungo, rispetto a quello di un anno previsto dall'art. 10 della legge fallimentare, e precisamente per cinque anni.

Il principio generale sul quale poggia la tesi descritta è quello secondo cui gli effetti generati da rapporti giuridici possono prodursi anche in una fase successiva a quella della cessazione del centro di imputazione soggettivo cui sono riconducibili: esso ricorre, appunto, nella fattispecie della società cancellata destinataria dopo la sua estinzione di accertamenti di obbligazioni di imposte sorte quando essa era «in vita».

Detto principio è stato richiamato anche dalla Corte Costituzionale⁴⁰⁷, la quale, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione all'art. 10 legge fallimentare, ne ha dedotto che, se l'insolvenza dell'imprenditore si manifesta entro l'anno dalla sua cessazione, essa può essere logicamente ricondotta al precedente esercizio dell'attività di impresa, per cui è corretta l'equiparazione compiuta dall'art. 10, nel testo all'epoca vigente, tra colui il quale non è più imprenditore e chi, al contrario, continua ad esercitare l'attività.

Addivenendo alle conclusioni, si può allora affermare che:

- a) la disciplina introdotta dall'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 non è nuova al nostro ordinamento giuridico, essendovi precedenti nella legge fallimentare;
- b) l'istituto della «sopravvivenza» della società estinta a determinati e limitati effetti è perfettamente compatibile con i principi generali del nostro ordinamento. Ciò trova conferma sulla base delle esperienze di istituti omologhi a quello disciplinato dall'art. 28 citato, introdotti già da tempo nel nostro ordinamento, sia pur sulla base di discipline di settore diverse (in particolare della legge fallimentare);
- c) la *ratio* ispiratrice dell'istituto, comune ai diversi tipi di discipline che lo hanno adottato, è stata sempre quella di contemperare l'esigenza della certezza del diritto, facendo salvo l'effetto costitutivo di natura estintiva della società a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, e la capacità/idoneità giuridica della società estinta a permanere per un certo arco temporale (un anno per la legge

⁴⁰⁷ Corte Cost., del 17 luglio 1975, n. 223, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, secondo cui «il giudice a quo dubita ... della legittimità di tale norma e ne ipotizza il contrasto con il precetto costituzionale dell'eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione: in quanto, invero, il legislatore (...) parificherebbe, arbitrariamente ed irrazionalmente la situazione di questo con quella dell'esercente l'impresa commerciale, supponendo, in base ad una mera funzione contraria alla realtà, la persistenza della qualità imprenditoriale entro l'anno della cessazione dell'impresa».

fallimentare, cinque anni per l'art. 28 in esame) destinataria di effetti che hanno la loro causa e fonte in rapporti giuridici realizzati da quel soggetto quando era ancora in vita;

d) la qualificazione giuridica da dare all'istituto non è in termini di «sopravvivenza» o «reviviscenza» di un soggetto estinto, che a sua volta costringe a configurare la fattispecie necessariamente come una finzione giuridica. Piuttosto, ferma la non esistenza del soggetto giuridico oramai estinto, quello che permane nel mondo giuridico è un autonomo e distinto centro di imputazione di effetti, che, per quanto riferibili soggettivamente all'entità non più esistente, è distinto da essa;

e) la disciplina in commento, sulla cui base oggi risulta possibile emettere atti impositivi (di liquidazione, di accertamento), di riscossione o proseguire la fase giurisdizionale di accertamento nei confronti delle società estinte, non va affatto considerata come foriera dell'introduzione nell'ordinamento di «mostri giuridici», e vale a dire di soggetti estinti, di soggetti «morti» che tornano a rivivere;

f) essa, piuttosto, va intesa molto più semplicemente quale norma di deroga alle modalità ordinarie dell'esercizio del potere impositivo, nella sue fasi di accertamento, procedimentale e giurisdizionale, e di riscossione, quando la società risulti estinta. In particolare, il legislatore ha individuato il destinatario di quegli atti in un centro di imputazione di effetti giuridici che per mera convenzione coincide con (ma non è) la medesima società estinta. E dunque, vanno abbandonate le definizioni e con esse le distinzioni, innanzi effettuate, tra i distinti fenomeni, certamente non appartenenti ad un mondo giuridico e nemmeno ad un mondo reale, della «sopravvivenza» e della «reviviscenza»;

g) chiarita la funzione della disciplina (derogatoria rispetto a quella ordinaria), per concludere, non resta da affermare che gli effetti prodotti da quegli atti (di liquidazione, di accertamento, di riscossione e processuali) sono identici a quelli che vengono normalmente da essi prodotti quando destinatari ne sono soggetti passivi regolarmente in vita, per cui va abbandonata anche l'altra espressione in precedenza usata in modo approssimativo, secondo cui sarebbero atti ad «efficacia rafforzata»;

h) in relazione al procedimento di accertamento dell'obbligazione tributaria facente capo alla società estinta, nel caso questo non sia stato portato a compimento prima della estinzione, il legislatore con l'art. 28 ha previsto per questa fattispecie un

distinto soggetto passivo di accertamento, costituito dal centro di imputazione di effetti che, per quanto riferibili soggettivamente all'entità non più esistente, è distinto da essa. Sul piano temporale non vi è soluzione di continuità, perché esso nasce nello stesso attimo in cui matura l'estinzione della società.

Capitolo IV

Il giudizio

SOMMARIO: 1. I caratteri del giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi – 2. La giurisdizione tributaria per le controversie ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: verifica della legittimità di tale attribuzione e sua giustificazione – 3. Le parti del giudizio ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: esclusione di un litisconsorzio necessario tra la società ed i soggetti responsabili ed anche in ipotesi di processo che coinvolga più soggetti responsabili – 4. La cancellazione della società in pendenza di giudizio: effetti sul giudizio di impugnazione dell'accertamento della società e sull'accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 alla luce della nuova disciplina sulla «sopravvivenza» della società estinta – 5. La soluzione per un necessario coordinamento tra il giudizio sull'accertamento del debito di imposta in capo alla società ed il giudizio sulle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: la sospensione del giudizio ex art. 295 c.p.c. – 6. La natura giuridica del giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 e cenni sulle possibili implicazioni a livello di teoria generale sul tema dell'oggetto del processo tributario.

1. I caratteri del giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: cenni introduttivi

I risultati cui si è giunti sulla qualificazione della natura giuridica della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci e dell'atto di accertamento riverberano i loro effetti sull'indagine relativa al giudizio che ha per oggetto quel provvedimento.

L'impugnazione dell'atto di accertamento della responsabilità, da effettuarsi ai sensi del comma 6 dell'art. 36 dinanzi alle Commissioni tributarie, genera numerosi problemi applicativi ed interpretativi, causa i suoi tratti peculiari ed in particolare per avere ad oggetto una prestazione risarcitoria e non un tributo.

Nell'analisi che segue saranno affrontate varie problematiche: ci si interrogherà se per una controversia di questo genere sia legittima la previsione della giurisdizione tributaria, e, in caso di risposta positiva, se un tal tipo di giudizio si differenzi da quello che ha per oggetto gli atti impositivi. Ci si chiederà, ancora,

quale sia la posizione soggettiva per la quale si chiede tutela e che cosa accada per il giudizio in corso in ipotesi di estinzione della società, anche alla luce della recente innovazione normativa, secondo cui essa rimane in vita per altri cinque anni. Infine, si riscontrerà se esistano e che tipo di rapporti tra il giudizio della società avente ad oggetto il debito d'imposta e quello dei soggetti che ai sensi dell'art. 36 sono responsabili del suo mancato pagamento.

L'analisi di questi profili processuali porterà all'individuazione della (particolare) natura del giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 e consentirà di sviluppare alcune considerazioni sulla tenuta della contrapposizione dottrinale sull'oggetto del processo tributario tra teoria dichiarativa e costitutiva.

2. *La giurisdizione tributaria per le controversie ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: verifica della legittimità di tale attribuzione e sua giustificazione*

Le responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci dei soggetti passivi di imposta all'IRES, disciplinate dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, sono accertate dall'Amministrazione finanziaria con un atto di accertamento motivato, avverso il quale è ammesso ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie, giusto quanto disposto dal comma 6.

L'attribuzione di questo atto alla giurisdizione tributaria fa sorgere immediatamente l'interrogativo se il legislatore abbia violato il divieto di istituzione di un giudice speciale espresso dall'art. 102, comma 2, Cost.⁴⁰⁸, considerato che l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 affida al giudice tributario una controversia che non ha per oggetto un tributo, ma una prestazione risarcitoria equivalente, alla quale è obbligato un soggetto che ne risponde per fatto proprio o per indebito arricchimento e che si trova in un rapporto di terzietà rispetto a colui che ha realizzato il presupposto del debito di imposta e di estraneità con la relativa fattispecie.

Il dubbio sulla violazione del divieto di istituzione di giudice speciale sorge se si aderisce alla tesi, accolta nel presente lavoro, secondo cui la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, da un lato, e dei soci, dall'altro, va configurata

⁴⁰⁸ Art. 102, comma 2, Cost. «Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali...».

rispettivamente nei termini di una responsabilità *ex lege* per fatto proprio e per indebito arricchimento, tale che il relativo atto di accertamento non ha per oggetto una pretesa impositiva ma risarcitoria.

Diversamente, nel caso in cui si aderisse alla qualificazione delle responsabilità *ex art. 36* in termini di coobbligazione solidale dipendente non si porrebbe alcun problema di giustificazione dell'attribuzione della relativa lite alla giurisdizione tributaria, poiché la prestazione dovuta sarebbe il tributo e non una prestazione risarcitoria per equivalente⁴⁰⁹.

La verifica della compatibilità costituzionale dell'attribuzione alla giurisdizione tributaria delle controversie *ex art. 36* ha l'ulteriore finalità di accertare se la qualificazione giuridica data a quelle responsabilità, come di tipo civile avente ad oggetto una prestazione equivalente al tributo, trovi ostacolo nella disciplina del processo.

In precedenza⁴¹⁰, si è affermato che la giustificazione normativa dell'attribuzione di tali controversie alla giurisdizione tributaria è da rinvenire nella lettera i) del comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992⁴¹¹, secondo cui «*Il ricorso può essere proposto avverso:....i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie*».

Questa considerazione, però, non è da sola sufficiente a dirimere il dubbio che ci si è posti.

La fonte normativa invocata rileva, invero, ai soli fini dell'individuazione dei limiti interni della giurisdizione tributaria, mentre i così detti limiti esterni sono dettati dall'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, a norma del quale «*appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i*

⁴⁰⁹ M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv. sc. comm.*, XIV, cit., p. 9, il quale sostiene che le responsabilità *ex art. 36* vanno configurate in termini di solidarietà dipendente ed aggiunge che «*la disciplina di tale responsabilità, che può essere fatta valere con le modalità e le forme proprie della responsabilità d'imposta, ivi compresa la giurisdizione delle Commissioni tributarie, suona a inevitabile conferma di ciò*».

⁴¹⁰ Si fa rinvio al capitolo III, par. 2.

⁴¹¹ Art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 individua i limiti interni della giurisdizione tributaria. Vedi F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, pp. 81-86; ID., *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 9; S. FIORENTINO, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Giust. trib.*, 2008, p. 223 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1109 ss.; SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO e C. GLENDI, Padova, 2008, p. 212.

tributi di ogni genere e specie comunque denominati...»⁴¹² ed il cui coordinamento con l'art. 36 va verificato.

Nel passato, tra l'altro, è stata sollevata e ritenuta manifestamente infondata dalla Corte di Cassazione⁴¹³ la questione di illegittimità costituzionale del comma 6 dell'art. 36 per contrasto con il divieto dell'art. 102, comma 2, Cost., perché rientrerebbe in *«una scelta discrezionale del legislatore lo stabilire se risponda ai principi della buona amministrazione della cosa pubblica deferire la soluzione di determinate controversie alle commissioni tributarie o ad altro organo (cfr: Corte cost., sent.17 novembre 1982, n.185) e,..... nell'art.10, n. 14, l. 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della repubblica per la riforma tributaria) non è rinvenibile alcuna norma ostativa all'attribuzione al giudice tributario delle controversie previste dall'art. 36, D.P.R. n. 602/73, che sono in ogni caso legate al profilo fiscale della gestione della società»*.

Va denunciata la lacunosità della giustificazione fornita dalla Cassazione per respingere l'eccezione sollevata⁴¹⁴, in quanto basata su di un «generico» legame che esisterebbe tra le responsabilità dell'art. 36 con un *«profilo fiscale della gestione della società»* del tutto inesistente o quanto meno non presente tra i parametri che delimitano la giurisdizione tributaria. È necessario, allora, procedere alla verifica della compatibilità dell'assegnazione di siffatta tipologia di controversie alla giurisdizione tributaria, alla luce dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 e della sua evoluzione normativa e giurisprudenziale.

L'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, dopo le riforme compiute ad opera dall'art. 12, comma 2, l. n. 448/2001 e dell'art. 3-bis, comma 1, lett b), D.L. n. 203/2005, prevede che appartengono alla giurisdizione tributaria *«tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati»⁴¹⁵*.

⁴¹² Per i limiti interni ed esterni della giurisdizione tributaria vedi per tutti P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2013, p. 18 ss.

⁴¹³ Cass., del 15 ottobre, 2001, n. 12546, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa.

⁴¹⁴ E. BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, cit., p. 946, secondo cui persiste un contrasto con i riferiti parametri di legittimità costituzionale. Secondo l'Autore tale contrasto non si porrebbe *«o si affievolisce di gran lunga qualora la responsabilità sussidiaria dei soci venga ricondotta nei termini fiscali»* di una successione nel debito della società estinta.

⁴¹⁵ La giurisdizione delle Commissioni Tributarie comprende tutte le controversie tributarie dal 1° gennaio 2002, per effetto dell'art. 12 della l. 28 dicembre 2001, n. 448. Il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3-bis, comma 1, lett. b), conv. con l. 2 dicembre 2005, n. 248, ha precisato che la giurisdizione riguarda tutti i tributi «comunque denominati», ed ha aggiunto alcuni canoni, come il

Il coordinamento e la piena compatibilità tra la delimitazione della materia tributaria come compiuta dall'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 e la regola contenuta nell'art. 36 in esame, che prevede l'impugnabilità dell'atto di accertamento delle responsabilità dinanzi alle Commissioni tributarie, secondo autorevole dottrina⁴¹⁶, discende da una considerazione di carattere storico e da una di carattere ermeneutico.

Seguendo la prima osservazione, questa teoria annota come il precetto del divieto di introduzione di giudici speciali operi solo in ipotesi che siano state realizzate revisioni di originarie attribuzioni, che per la disciplina delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci non vi è stata, come testimoniato dai precedenti normativi omologhi dell'art. 36, quali l'art. 45 R.D. n. 1608/1931 e l'art. 265 T.U. n. 645/1958. Con il passaggio all'art. 36 non si può certo dire che al giudice tributario sia stata attribuita la cognizione su di una nuova entrata in

canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti all'imposta e al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni. Fino al 31 dicembre 2001, la giurisdizione delle Commissioni Tributarie aveva per oggetto soltanto le liti relative ad un elenco di tributi (si trattava dei tributi più importanti: imposte sui redditi, Iva, imposte sui trasferimenti, tributi locali, ecc.). Le liti relative agli altri tributi appartenevano alla giurisdizione del giudice ordinario. La Corte Costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 2, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Corte Cost., del 14 marzo 2008, n. 64), alle sanzioni non tributarie (Corte Cost., del 14 maggio 2008, n. 130) e al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (Corte Cost., dell'11 febbraio 2010, n. 39). È stata invece ritenuta legittima l'attribuzione alle commissioni tributarie delle controversie relative al canone comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni (Corte Cost., dell'8 maggio 2009, n. 141) e alla tariffa di igiene ambientale (Tia) prevista dall'art. 47 del D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (Corte Cost., del 24 luglio 2009, n. 238). In dottrina vedi P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 6, 2009, p. 1551 ss.; L. DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in AA.VV., *Il processo tributario*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998, p. 25 ss.; M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 3, 2002, p. 803; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1, 2003, p. 115 ss.; G. CIPOLLA, *Le nuove materie tributarie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2, 2003, p. 463 ss.; A. TURCHI, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 505; C. GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 6, 2006, p. 419 ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 3, 2006, p. 707 ss.; F. AMATUCCI, *Prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2, 2007, p. 365 ss.; S. FIORENTINO, *I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, cit., p. 223 ss.; G. PETRILLO, *La giurisdizione in materia di tariffa di igiene ambientale*, in *Giust. civ.*, 5, 2007, p. 219 ss.; ID., *La qualificazione della natura giuridica della tariffa di igiene ambientale*, in *Innovazione e diritto*, 3, 2012, p. 5 ss.; E. MARELLO, *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009; E. DELLA VALLE, *La giurisdizione tributaria e il rapporto giuridico tributario*, in *Il processo tributario*, a cura di DELLA VALLE-FICARI-MARINI, Padova, 2008, p. 69.

⁴¹⁶ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 194.

relazione alla quale abbia acquisito la natura di giudice speciale, in violazione al precetto costituzionale.

La considerazione di carattere ermeneutico, invece, è la seguente.

Si parte dall'osservazione che a seguito del processo di progressiva espansione legislativa della giurisdizione tributaria, fino a divenire di tipo esclusivo per comprendere «*i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*», si è sviluppato un altro fenomeno di analoga natura operato dalla giurisprudenza. Per effetto di numerosi interventi giurisprudenziali di legittimità, la natura tributaria della controversia tende a ricomprendere non solo i tributi strettamente intesi, ma anche una serie di rapporti consequenziali a quello tributario, come sono quelli relativi alle sovrainposte, alle addizionali, alle sanzioni accessorie ed i rapporti relativi agli oneri accessori al rapporto di imposta, includendovi tra questi non solo gli interessi ma anche i danni da rivalutazione monetaria da computarsi sulle imposte versate e chieste a rimborso⁴¹⁷.

La logica da cui muove questa giurisprudenza, pienamente condivisibile, è quella della concentrazione della tutela giurisdizionale: appare, così, logico e rispettoso, anche del principio costituzionale della ragionevole durata del processo, attribuire al medesimo giudice le controversie che sono collegate a quella principale da un rapporto di consequenzialità e/o accessorietà.

In quest'ottica, non si può dubitare che per quanto l'obbligazione nascente dalla fattispecie di cui all'art. 36 sia autonoma ed indipendente dall'obbligazione tributaria della società è comunque correlata ad essa, sia perché l'inadempimento di quest'ultima obbligazione costituisce elemento della fattispecie legale che la genera e sia perché l'ammontare del risarcimento è rapportato al suo valore.

I forti legami esistenti tra l'obbligazione civile ex art. 36 e quella tributaria inducono, pertanto, a configurare la prima come consequenziale alla seconda e così a

⁴¹⁷ Cass., SS.UU., del 31 luglio 2007, n. 16871 in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, secondo cui «*anche in forza del "principio della concentrazione" della tutela giurisdizionale, che caratterizza l'attuale sviluppo dell'ordinamento anche in materia tributaria, la questione relativa alla rivalutazione monetaria delle somme versate a titolo d'imposta e di cui il contribuente ottenga pronuncia di rimborso rientra nella giurisdizione del giudice tributario, in quanto consequenziale ad una controversia tributaria*». In tal senso vedi anche Cass., SS.UU., del 21 dicembre 1996, n. 11483; Id., del 10 ottobre 1994, n. 8277; Id., del 6 febbraio 1998, n. 1278; Id., del 13 febbraio 1997, n. 1322; Id., del 9 giugno 1997, n. 5138; Id., del 24 ottobre 1997, n. 10456, tutte in *banca dati Big Suite*, Ipsoa. In senso contrario, Cass., SS.UU., del 15 ottobre 1999, n. 722 e Cass., SS.UU., dell'8 febbraio 1991, n. 1306, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa.

giustificare l'attribuzione della relativa lite alla giurisdizione tributaria. Il collegamento di tipo funzionale che esiste tra le due obbligazioni giustifica ed al tempo stesso spiega l'attribuzione alla giurisdizione tributaria della controversia sulla responsabilità civile dei soggetti ex art. 36 per il mancato pagamento da parte di costoro di un debito di imposta appartenente ad un terzo soggetto, qual è la società in liquidazione.

D'altronde, quello in esame non rappresenta l'unico caso in cui la giurisdizione tributaria è chiamata a conoscere di obbligazioni di natura civile; si pensi all'ipotesi del rimborso dei costi sostenuti dal contribuente per il rilascio di polizza fideiussoria in favore dell'Amministrazione finanziaria, obbligata a restituirli perché l'imposizione, per la cui garanzia la stessa era stata rilasciata, viene accertata come illegittima. Una tale controversia, certamente, ha per oggetto un'obbligazione di natura civile, di risarcimento del danno arrecato al contribuente che è stato costretto a sostenere quei costi in conseguenza della richiesta di una prestazione tributaria poi riconosciuta illegittima: eppure rientra nella giurisdizione tributaria⁴¹⁸.

3. *Le parti del giudizio ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: esclusione di un litisconsorzio necessario tra la società ed i soggetti responsabili ed anche in ipotesi di processo che coinvolga più soggetti responsabili*

Il collegamento esistente tra le due obbligazioni, quella di natura civilistica, propria dei liquidatori, degli amministratori e dei soci ex. art. 36, e quella tributaria,

⁴¹⁸ Cass., del 28 agosto 2013, n. 19751, in *banca dati Big Suite*, Ipsa, secondo cui «*Sussiste la giurisdizione tributaria per le lite in cui il contribuente impugna il diniego dell'Agenzia delle Entrate opposto in relazione ad una domanda di rimborso di quanto pagato per l'ottenimento della fideiussione richiesta dall'art. 38-bis, cp. 6, del D.P.R. n. 633/1972 per evitare il pagamento degli importi avanzati con l'atto di recupero di somme indebitamente rimborsate. Infatti, si tratta di un accessorio relativo ad una controversia tributaria, rientrante nell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992*». In tal senso vedi anche Cass., del 17 giugno 2009, n. 14024, in *banca dati Big Suite*, Ipsa. La giustificazione dell'attribuzione di un siffatto tipo di controversia alla giurisdizione tributaria, per come fornita dalla Cassazione, appare poco persuasiva, perché si fonda sulla natura accessoria di questo costo ad una controversia tributaria. Sta di fatto che, se anche si volesse aderire a questo tipo di qualificazione, non muta la natura civile dell'obbligazione risarcitoria, oggetto di tutela. Appare, invece, più convincente la ricostruzione in termini di «rapporto di consequenzialità» tra la controversia promossa dal contribuente in danno dell'Amministrazione finanziaria, volta ad ottenere il risarcimento del costo della polizza fideiussoria, e quella relativa all'obbligazione tributaria, in conseguenza della quale quella fideiussione è stata rilasciata, piuttosto che giustificarla sulla base della circostanza che «*si tratta di accessorio relativo ad una controversia tributaria*».

facente capo alla società, quale soggetto passivo di imposta, è foriera di ulteriori problematiche.

Una volta verificata la tenuta della regola della giurisdizione tributaria per le controversie aventi ad oggetto l'accertamento delle responsabilità ex art. 36, ci si chiede se ricorra o meno un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra la società ed i responsabili ex art. 36.

Ancora un volta, la risposta a quest'ulteriore quesito dipende dalla qualificazione che si è data alla fattispecie generatrice della responsabilità, disciplinata dall'art. 36.

L'assimilazione dei soggetti responsabili ex art. 36 alla figura del coobbligato solidale dipendente spingerebbe ad ammettere l'applicazione del litisconsorzio necessario⁴¹⁹, dipendendo le due controversie da un medesimo oggetto: l'obbligazione d'imposta, della quale, secondo questa ricostruzione che si

⁴¹⁹ L'ammissibilità del litisconsorzio necessario in presenza di un'obbligazione solidale paritaria è un tema ampiamente discusso. Muovono dei dubbi A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, II, cit., p. 485; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 70; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 68; F. GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2012, pp. 260-261, il quale riconduce la fattispecie alla figura del litisconsorzio facoltativo. In presenza di un'obbligazione solidale l'avviso di accertamento non è un atto inscindibile, in quanto fonte di fascio di rapporti fra loro autonomi, e che la sentenza pronunciata nei confronti di alcuni dei coobbligati non sarebbe *inutiliter data*, per il solo fatto che produce effetti sulle parti processuali e non di terzi rimasti estranei al giudizio. Anche nel caso di solidarietà dipendente ricorre una pluralità di rapporti autonomi che non permette la costituzione di un litisconsorzio necessario, nonostante la presenza di un vincolo di pregiudizialità dipendenza, che però non è tale da farne venire meno l'indipendenza. La configurazione sostanziale dell'obbligazione solidale non esclude che il coobbligato rimasto estraneo al giudizio possa intervenire volontariamente o al limite avvalersi del giudicato favorevole conseguito dal coobbligato ricorrente ex art. 1306, comma 2, c.c.: F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 68; in senso contrario C. GLENDI, *Giudicato* (voce) in *Enc. giur. Treccani*, Agg., Roma, 2003, 7. Tali acquisizioni sono state sottoposte a verifica alla luce della giurisprudenza inaugurata dai giudici di legittimità con la sentenza Cass., SS.UU., del 18 gennaio 2007, n. 1052, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, relativa all'accertamento per trasparenza dei redditi delle società di persone, secondo cui «*Nel processo tributario la nozione di litisconsorzio necessario, quale mergente dalla norma dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, si configura come fattispecie autonoma rispetto a quella del litisconsorzio necessario di cui all'art. 102 cod. proc. civ., poiché non detta come quest'ultima, una "norma in bianco", ma positivamente indica i presupposti nella inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso. Sulla base di questi presupposti, un'ipotesi di litisconsorzio tributario, ai sensi del citato art. 14, si configura ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione. La "ratio" della peculiarità della fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione, perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e, al rispetto della loro capacità contributiva*».

respinge, sarebbero chiamati a rispondere solidalmente, sia pur in via dipendente, anche i responsabili individuati dall'art. 36.

Se si accoglie la tesi proposta nel presente lavoro, che – si ripete – configura la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori quale responsabilità civile con contenuto risarcitorio e per i soci da indebito arricchimento, invece, va esclusa l'ammissibilità del litisconsorzio necessario.

Si deve procedere, pertanto, ad una successiva analisi, che prende spunto dalla verifica dei presupposti al cui sorgere opera il litisconsorzio obbligatorio.

Nel processo tributario il litisconsorzio necessario è disciplinato dall'art. 14 D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che *«se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza»*⁴²⁰.

La suddetta norma prende spunto dalla disciplina generale civilistica di cui all'art. 102 c.p.c.⁴²¹, pur differenziandosene.

La condizione per la configurabilità di un litisconsorzio necessario ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. n. 546/1992 è *«l'inscindibilità dell'oggetto del ricorso»*⁴²².

La fattispecie disciplinata dall'art. 36, per i suoi tratti peculiari di obbligazione di natura civile accertata sulla base di un accertamento tributario, pone

⁴²⁰ Per alcuni autori in dottrina l'inscindibilità che rende necessario il litisconsorzio sarebbe in analogia con quanto previsto dall'art. 102 c.p.c. un carattere della pronuncia: F. GAFFURI, *Diritto tributario*, cit., p. 259; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 70; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 118 ss. Per altri autori in dottrina l'inscindibilità va riferita all'atto impugnato F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 66; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 435. Tra le interpretazioni che svincolano l'art. 14 D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 102 c.p.c., l'inscindibilità sarebbe invece una qualità del rapporto che si instaura tra diverse cause, che si realizzerebbe quando si impugni un provvedimento fondato sull'identico presupposto o sul medesimo elemento pregiudiziale, anche a prescindere dall'avvenuta notificazione dell'atto a più soggetti (F. BATISTONI FERRARA-B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2009, p. 59).

⁴²¹ Art. 102, c.p.c. secondo cui *«se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo. Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di essi, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito»*.

⁴²² In giurisprudenza la regola del litisconsorzio necessario è stata applicata di rado fino alle famose pronunce della Cassazione, a Sezioni Unite, n. 1052 del 2007 cit. e del 04 giugno 2008, n. 14815, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, che hanno previsto un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra società e soci nelle controversie relative all'imposizione dei redditi prodotti in forma associata.

il problema di chiarire se la regola del litisconsorzio vada rinvenuta nell'art. 14 D.Lgs. n. 546/1192, oppure nella disciplina generale civilistica di cui all'art. 102 c.p.c.

Si esaminano entrambe le fonti normative, anticipando che le conclusioni cui si giungerà sono identiche.

E così, si ritiene di escludere il ricorso di un'ipotesi di litisconsorzio necessario ai sensi dell'art. 14 cit., poiché tra l'obbligazione tributaria e quella disciplinata dall'art. 36 non vi è unitarietà di fattispecie, in quanto i relativi presupposti di fatto sono diversi, con la conseguente loro già esaminata differente natura giuridica, così come diversi sono anche i relativi procedimenti per il cui tramite si realizzano.

Nemmeno invocando la regola generale prevista dall'art. 102 c.p.c. può ipotizzarsi l'applicazione del litisconsorzio necessario nel giudizio relativo all'accertamento delle responsabilità ex art. 36. L'esigenza che la decisione non possa essere pronunciata se non nei confronti di più soggetti non trova applicazione, perché le fattispecie considerate sono differenti ed autonome tra loro: la società, soggetto passivo di imposta, titolare dell'obbligazione tributaria sorta al verificarsi del presupposto, è estranea alla successiva fattispecie relativa alla riscossione di un importo equivalente a quello da essa non pagato e dovuto da soggetti terzi (i responsabili ex art. 36). Questi, a loro volta, non sono parti dell'obbligazione di imposta, per non aver dato luogo e nemmeno essere altrimenti collegati al presupposto di imposta, e ne rispondono, a titolo risarcitorio per fatto proprio o da indebito arricchimento, per non aver adempiuto a doveri specifici imposti loro in conseguenza dell'incarico ricoperto (liquidatori ed amministratori) o per aver realizzato un indebito arricchimento (i soci).

Se le fattispecie generatrici delle due obbligazioni sono autonome, lo sono altrettanto i relativi procedimenti di accertamento ed i conseguenti giudizi tributari, fra i quali, perciò, è da escludere qualsiasi fenomeno di litisconsorzio necessario.

In tema sempre di litisconsorzio necessario, c'è da chiedersi se esso ricorra nell'ipotesi che vi siano più soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36, perché, ad esempio, nel periodo della liquidazione si sono succeduti più liquidatori, oppure

perché si sono realizzate più fattispecie di responsabilità, del liquidatore, dell'amministratore e del socio.

Anche in questi casi va esclusa l'applicabilità del litisconsorzio necessario. Ciò in quanto il fatto costitutivo delle diverse responsabilità è diverso per categorie di soggetti: i liquidatori e gli amministratori rispondono per fatto proprio, mentre i soci rispondono per indebito arricchimento.

Nell'ambito della medesima categoria, quella dei liquidatori e degli amministratori chiamati a rispondere per fatto proprio, risultano differenti le condotte ascrivibili a ciascuna delle due tipologie di soggetti⁴²³, talché nemmeno per le controversie inerenti le loro responsabilità trova applicazione il litisconsorzio obbligatorio.

Alla medesima conclusione si giungerebbe anche in ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria adottasse un unico atto di accertamento nei confronti di più soggetti, tutti responsabili ai sensi dell'art. 36, sia pur ciascuno per fatto proprio. Ciò in quanto l'unitarietà dell'atto, requisito proceduralmente ammissibile, non modificherebbe la natura dei singoli accertamenti contenuti in esso, che conservando per la loro struttura una piena autonomia, l'uno dall'altro, possono dar luogo a più processi, ciascuno dei quali indipendente dall'altro.

4. *La cancellazione della società in pendenza di giudizio: effetti sul giudizio di impugnazione dell'accertamento della società e sull'accertamento ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 alla luce della nuova disciplina sulla «sopravvivenza» della società estinta*

L'estinzione della società pone problemi applicativi anche di natura processuale in relazione al giudizio sull'accertamento dell'obbligazione tributaria in capo alla società, soggetto passivo di imposta, ancora pendente quando interviene la cancellazione dal registro delle imprese.

⁴²³ In particolare le condotte degli amministratori, sia quelle disciplinate dal comma 2 che dal comma 4, sono di tipo complesso e differenti rispetto a quella propria del liquidatore, perché in aggiunta alla condotta comune configurata dalla fattispecie generatrice della responsabilità del liquidatore (per effetto dell'operato rimando al comma 1) sono previste condotte aggiuntive, quali (comma 2) il non aver dato luogo alla messa in liquidazione della società pur ricorrendo una causa di scioglimento, oppure (comma 4) l'aver realizzato operazioni di liquidazione e/o occultamento di attività sociali nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione.

Di questo tema già si è trattato in occasione dell'esame della natura della responsabilità dei soci ex art. 36⁴²⁴, ove si è concluso che questa, piuttosto che essere configurata in termini di successione, deve essere qualificata quale responsabilità civile da indebito arricchimento ex art. 2041 c.c.

Sulla base di tali osservazioni, che valgono come premesse dell'indagine che si sta per compiere, occorre esaminare gli esiti del giudizio avente ad oggetto l'accertamento del debito d'imposta della società, in caso di sua estinzione in pendenza di processo, dal momento che esso costituisce uno degli elementi che compongono la fattispecie legale dell'art. 36; in ciò sta quel legame, di tipo sostanziale e non processuale, che ha indotto a definire la responsabilità civile ex art. 36 come di tipo dipendente.

Per effetto del collegamento funzionale esistente tra le due obbligazioni ed in conseguenza delle ricadute che esso ha sul piano sostanziale, diventa necessario esaminare le vicende processuali del giudizio relativo all'obbligazione tributaria, fermo restando che sul versante procedimentale e processuale esse rimangono autonome e distinte.

C'è da chiedersi, in particolare, quali siano le sorti che il giudizio sull'obbligazione tributaria subisce in caso di estinzione della società.

Questa vicenda processuale sarà esaminata con riferimento all'attualità, a seguito dell'innovazione normativa introdotta di recente⁴²⁵, per effetto della quale quell'estinzione rimane «congelata» per cinque anni (anche) ai fini della validità e dell'efficacia degli atti del contenzioso.

Sulla base di una propria tesi, chi scrive arriverà a sostenere che oggi l'estinzione della società non produce più alcun effetto processuale, ben inteso limitatamente al periodo quinquennale di «proroga», con specificazioni per delle ipotesi di diritto intertemporale.

⁴²⁴ Si fa rinvio al capitolo II, par. 6.

⁴²⁵ Art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014 a norma del quale: «*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'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese*».

Successivamente, si esamineranno gli effetti processuali dell'estinzione della società con riferimento alla disciplina passata⁴²⁶, per analizzare quali fossero le posizioni assunte in dottrina, precedentemente alla suddetta modifica nonché per verificarne la loro tenuta nel sistema attuale.

Procedendo dapprima con l'analisi dell'innovazione normativa, già oggetto di riflessione nel precedente capitolo⁴²⁷, si ha che per effetto del comma 4 dell'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 «*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'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese*».

La norma prescrive la permanenza giuridica della società estinta «*Ai fini della validità e dell'efficacia degli atti di...contenzioso*». Tale espressione, al di là delle giuste critiche ricevute dalla dottrina per l'infelice formulazione linguistica⁴²⁸, va intesa nel senso che l'estinzione della società non comporta l'interruzione del giudizio, con riferimento sia a quelli incardinati dopo la cancellazione della società che a quelli pendenti a tale data, perché iniziati in precedenza e non (ancora) dichiarati interrotti, causa la mancata denuncia dell'evento estintivo-interruttivo.

Senza necessità qui di ripetersi ulteriormente, e rinviando alla pregressa disamina, vi è solo da ricordare che l'istituto peculiare, così introdotto, consta di un centro di imputazione a cui saranno attribuiti, dopo la «morte» del soggetto società, gli effetti, anche di natura processuale, degli atti di cui essa sarebbe stata destinataria se fosse stata ancora in vita. Il periodo in cui la società era «in vita», idealmente terminato con la sua cancellazione dal registro delle imprese, e quello successivo in cui essa «continua a vivere» per ulteriori cinque anni, sono collegati tra loro senza soluzione di continuità. Ciò sta a significare che tra questi due periodi non si realizza alcuna «frattura», tale da potersi ipotizzare prima un fenomeno di «morte» e poi uno di «riviviscenza»; consequenzialmente, sul piano processuale, le corrispondenti fasi

⁴²⁶ Certamente non remota, essendo intervenuta la modifica normativa appena il 13 dicembre 2014.

⁴²⁷ Si fa rinvio al capitolo III, par. 10.

⁴²⁸ G. FRANSONI, *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, cit., p. 50.

sono parti di un *unicum*, senza che risulti alcuna «interruzione» e successiva «ripresa».

Già si è detto in precedenza per quali motivi non sia possibile interpretare la nuova normativa in termini di «morte» della società e successiva sua «riviviscenza»: qui sia sufficiente far notare come anche l'espressione letterale della norma, secondo cui «*..l'estinzione della società...ha effetto trascorsi cinque anni*», induce a ritenere con ragione che alcuna estinzione abbia luogo, se non dopo che sia trascorso il periodo quinquennale «di proroga».

La puntualizzazione non è fine a se stessa, perché, se alcuna estinzione si verifica, non risulta realizzata nemmeno la corrispondente causa di interruzione del processo⁴²⁹. Questo, pertanto, continuerà regolarmente nel caso si ipotizzi che la cancellazione sia intervenuta pendente il giudizio, oppure, in caso di giudizio nuovo da intraprendere o da subire, avverrà ad opera o contro la società (*rectius*: il centro di imputazione di effetti giuridici senza soggetto).

Gli effetti concreti sul piano processuale saranno che gli atti, genericamente ed impropriamente qualificati dal legislatore come «di contenzioso», continueranno ad essere notificati «da» ed «alla» società, in persona del suo ultimo rappresentante legale e presso la sua ultima sede legale⁴³⁰ e/o ex art. 145 c.p.c. presso la residenza di quest'ultimo.

Si pone a questo punto l'interrogativo se la nuova norma abbia efficacia anche in relazione ai processi pendenti al momento della sua entrata in vigore: la risposta da dare è positiva, compiendo però alcune puntualizzazioni di diritto intertemporale.

Si facciano, dapprima, alcune considerazioni di carattere generale: (i) l'estinzione della società, prima della modifica normativa, costituiva di per sé causa di interruzione del processo ai sensi della lettera a) del comma 1 dell'art. 40 del D.Lgs. n. 546/1992⁴³¹. Oggi, invece, a seguito della modifica apportata dal comma 4

⁴²⁹ Ai sensi del comma 1, lett. a), dell'art. 40 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 300 c.p.c.

⁴³⁰ Come la giurisprudenza sostiene a proposito della fattispecie omologa della notifica ex art. 10 legge fallimentare del ricorso per dichiarazione di fallimento alla società entro l'anno dalla sua estinzione. Circa la lacunosità della disciplina sui temi della domiciliazione del centro di imputazione di effetti giuridici (società estinta e considerata ancora viva) e della sua rappresentanza già si è detto in precedenza, laddove si è auspicato un intervento *de iure condendo* di natura complementare

⁴³¹ Art. 40, D.Lgs. n. 546/1992 secondo cui «*Il processo è interrotto se, dopo la proposizione del ricorso, si verifica: a) il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in*

dell'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 deve verificarsi la cancellazione ed il decorso temporale di cinque anni affinché si determini l'effetto estintivo, almeno ai fini processuali che quivi interessano; (ii) l'art. 28 citato, che ha introdotto la nuova disciplina prevedendo un periodo di ulteriori cinque anni di «vita» dopo l'estinzione «formale», è entrato in vigore il 13 dicembre 2014; (iii) l'estinzione della società ai fini processuali produce l'interruzione del processo, non automaticamente⁴³², ma ai sensi del comma 2 del citato art. 40, «*al momento in cui l'evento è dichiarato o in pubblica udienza o per iscritto con apposita comunicazione del difensore della parte a cui l'evento si riferisce*».

Ciò premesso e puntualizzato, si può verificare che l'estinzione della società in pendenza di processo risulti intervenuta precedentemente al 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore dell'art. 28 cit., ma: a) che la stessa non sia stata dichiarata nel processo, oppure b) che ciò sia avvenuto o avvenga dopo l'entrata in vigore dell'art. 28 cit.

Queste fattispecie, tipiche dei fenomeni di diritto intertemporale, in assenza di una norma di natura transitoria, vanno risolte alla luce delle considerazioni di ordine generale innanzi formulate.

Ed allora si avrà che:

- a) nell'ipotesi di estinzione della società intervenuta, pendente il processo, prima del 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore dell'art. 28 cit., senza che però di ciò venga data comunicazione nel processo, ai sensi del comma 2 dell'art. 40 del D.Lgs. n. 546/1992, quella estinzione non produce alcun effetto interruttivo del processo, perché, ai fini processuali, si ha per non realizzata. Questa soluzione trova la sua spiegazione, semplicemente, nel citato art. 40, senza che la nuova normativa, dettata dall'art. 28, espliciti alcuna influenza;
- b) nel caso che quella medesima estinzione, come sopra prospettata, venga denunciata dopo la data di entrata in vigore dell'art. 28 (13 dicembre 2014), essa non produce alcun effetto, per il combinato disposto degli artt. 40, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 e 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014, perché l'estinzione, ai

giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza...».

⁴³² E vale a dire in conseguenza ed a far data dalla sua pubblicazione al registro delle imprese.

solli fini processuali, si perfeziona solo da qual momento, quando però, a causa dell'entrata in vigore della nuova normativa, essa non è più idonea a produrre il conseguente effetto interruttivo, perché occorre l'ulteriore requisito temporale della decorrenza di cinque anni dalla data di richiesta della cancellazione.

Le variabili in cui possono manifestarsi i fenomeni di diritto intertemporale sono molteplici, ma tutte riconducibili sempre ad una delle due ipotesi sopra analizzate.

Lo «spartiacque» è rappresentato dalla data in cui l'evento dell'estinzione della società è stato dichiarato nel processo, con la verifica se fosse o meno già vigente la nuova normativa, per cui si avrà che:

A. nel periodo di non vigenza dell'art. 28 cit. la denuncia processuale dell'estinzione della società comporta l'interruzione del processo e per la sua riassunzione dovrà distinguersi se il periodo di sei mesi, ex art. 43 D.Lgs. n. 546/1992, scada prima o dopo l'entrata in vigore della nuova normativa, perché: A1) se avviene prima, si pone la problematica se il processo si estingue e per quale causa, per la cui disamina si fa rimando ad un momento successivo, quando la questione sarà analizzata alla luce delle posizioni dottrinali esposte antecedentemente alla novella; A2) se avviene dopo, la società estinta (*rectius*: in suo luogo, il centro di imputazione di effetti giuridici) potrà procedere alla riassunzione del giudizio interrotto, perché ai fini processuali essa viene considerata ancora esistente per effetto della modifica intervenuta;

B. nel periodo di vigenza dell'art. 28 cit. e dunque a partire dal 13 dicembre 2014, data della sua entrata in vigore, tutte le vicende processuali pendenti sono influenzate dalla nuova normativa, per cui, essendo la società «ancora viva» ai fini processuali, per altri effetti invece estinta, essa: B1) potrà impugnare la sentenza ad essa sfavorevole, per quanto pronunciata in un'epoca in cui essa già risultava estinta; B2) potrà, in ipotesi inversa, vedersi notificare l'appello da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Interessa ora esaminare quali erano le soluzioni approntate dalla dottrina prima dell'entrata in vigore della innovazione normativa dell'art. 28 cit. in ordine agli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese sul giudizio di

impugnazione dell'accertamento d'imposta, per verificarne poi la loro tenuta nel sistema attuale.

Le diverse soluzioni ermeneutiche offerte risentivano anche delle differenti conclusioni cui la dottrina perveniva in ordine alla natura giuridica della responsabilità dei soci. In precedenza⁴³³, esponendo la tesi cui si è aderito, si è detto che la responsabilità dei soci non va configurata nei termini di una loro successione nei rapporti giuridici della società pendenti al momento della sua estinzione⁴³⁴. È stato dimostrato che ad escludere una simile soluzione è lo stesso art. 36 D.P.R. n. 602/1973, il quale detta per i soci una disciplina in termini di responsabilità e non di successione. Non avrebbe, infatti, alcun senso prevedere per i soci una responsabilità verso il Fisco per i presupposti ivi descritti, se questi soggetti venissero già considerati quali successori della società per le imposte dovute.

Sulla base di queste considerazioni, la dottrina⁴³⁵ esclude che, una volta cancellata la società dal registro delle imprese in pendenza di giudizio, i soci succedono nei rapporti processuali pendenti. La cancellazione della società dal registro delle imprese non comporta l'interruzione del processo con conseguente

⁴³³ Si fa rinvio al capitolo II par. 6.

⁴³⁴ In tal senso, Cass., SS.UU., nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013 cit., secondo cui «La cancellazione volontaria dal registro delle imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio. Se l'estinzione della società cancellata dal registro intervenga in pendenza di giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo del processo, disciplinato dagli artt. 299 e segg. c.p.c., con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei confronti dei soci. Ove invece l'evento estintivo non sia stato fatto constatare nei modi previsti dagli articoli appena citati o si sia verificato quando il farlo constatare in quei modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta».

⁴³⁵ C. GLENDI, *Corte Costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., pp. 1276 e 1281: se il legislatore ha introdotto la norma di cui si discute «è perché i soci, secondo lo stesso legislatore, non erano, e non sono, successori della società, né secondo la normativa tributaria, né secondo quella civilistica, che la stessa normativa tributaria fa espressamente salva». L'Autore continua affermando che «vi sono dei corrispondenti vantati diritti nei confronti del soggetto estinto chi ne è titolare è dalla legge legittimato ad attivare ogni consentita pendenza nei confronti dei soggetti responsabili, se vi sono. Se non ve ne sono, perché la liquidazione è stata regolare, non ha senso il mantenimento di liti destinate a naufragare nel nulla. Il fatto che il giudizio in capo alla società debba chiudersi è la conseguenza necessitata della sua estinzione. Se questa è la conseguenza di liquidazioni scorrette, chi le ha causate ne dovrà rispondere».

riassunzione da parte dei soci in qualità di successori, non essendovi alcun effetto successorio, realizzando piuttosto quell'evento l'estinzione del processo⁴³⁶.

Fatte queste premesse di ordine generale, si passano ad analizzare le tesi elaborate in dottrina, prima della novella, sugli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese sul giudizio di impugnazione dell'accertamento del debito d'imposta, anticipando che, sulla base dei motivi che saranno esposti più in avanti, esse conservano la loro validità nel sistema attuale.

Si registrano due opzioni interpretative.

Secondo un primo orientamento⁴³⁷, quando la società si cancella in pendenza del giudizio di impugnazione sull'accertamento del debito d'imposta, quel giudizio deve essere considerato estinto per cessazione della materia del contendere. Il ragionamento sviluppato è quello secondo cui, a causa del venir meno di uno dei soggetti, la società estinta, non vi è più l'oggetto del processo, per cui la formula finale non può che essere quella della cessazione della materia del contendere.

Ad avviso di altro orientamento dottrinario⁴³⁸, la cancellazione della società dal registro delle imprese in pendenza di giudizio dà luogo all'estinzione del giudizio, piuttosto che per cessazione della materia del contendere, per rinuncia al ricorso.

La cancellazione della società dal registro delle imprese verrebbe, dunque, equiparata ad una rinuncia al ricorso.

Questa diversa ricostruzione risulta fondata sulla seguente osservazione.

⁴³⁶ C. GLENDI, *Cancellazione – estinzione delle società e cessazione della materia del contendere nei giudizi in corso*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 6, 2011, p. 512 ss., secondo il quale «con l'estinzione della società non si apre alcuna successione, né a titolo universale né a titolo particolare. Non vi sono eredi della società ... dall'estinzione della società sorge soltanto per i creditori una nuova azione contro gli ex soci, gli ex liquidatori e gli ex amministratori della società estinta».

⁴³⁷ C. GLENDI, *Corte Costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, cit., pp. 1280-1284; ID., *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 9, 2010, p. 749 ss.; ID., *Cancellazione – estinzione delle società e cessazione della materia del contendere nei giudizi in corso*, cit., p. 520 ss.; ID., *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese. Un problema senza fine?*, cit., p. 10 ss.; ID., *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito*, cit., p. 222 ss.; A. QUERCI, *A oltre due anni dalle sentenze delle Sezioni Unite che hanno segnato la definitività dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese: questioni aperte e dubbi risolti intorno al "requiem"*, cit., p. 183; F. TEDIOLI, *Riflessi processuali della equiparazione delle imprese e la sua estinzione*, in *Il giusto processo civile*, 4, 2011, p. 1227.

⁴³⁸ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 205-210.

Come noto, l'estinzione del giudizio si può avere per inattività delle parti⁴³⁹, per rinuncia al ricorso⁴⁴⁰ o per cessazione della materia del contendere⁴⁴¹. Le prime due cause comportano la definitività dell'atto di accertamento oggetto del processo, mentre la terza non determina quell'effetto⁴⁴². Se allora si suppone che la cancellazione della società dal registro delle imprese in pendenza di giudizio comporta l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, accade che il giudizio si estingue senza far divenire l'atto impugnato definitivo. Con la conseguenza che, mancando il requisito della definitività dell'atto, l'Amministrazione finanziaria non potrebbe agire per l'accertamento della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci. Ciò in quanto quelle responsabilità hanno quale loro presupposto il mancato pagamento dell'imposta dovuta dalla società, che spetta all'Amministrazione accertare.

Se, invece, si ritiene che la cancellazione della società dal registro delle imprese in pendenza di giudizio provoca l'estinzione dello stesso per rinuncia al ricorso, ne deriva il consolidamento dell'atto impugnato con la conseguente possibilità per l'Amministrazione finanziaria di agire verso i responsabili ex art. 36.

Le tesi su esposte continuano ad avere una loro validità anche dopo la modifica normativa dell'art. 28, per quanto essa imponga un processo di adattamento di quelle posizioni, sia pur limitatamente agli effetti prodotti nel periodo transitorio di «proroga» della vita della società estinta.

⁴³⁹ Art. 45, D.Lgs. n. 546/1992 prevede al comma 1 che «*il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo*».

⁴⁴⁰ Art. 44, D.Lgs. n. 546/1992 prevede che «*il processo si estingue per rinuncia al ricorso*». La rinuncia al ricorso comporta la definitività dell'atto impugnato o il passaggio in giudicato della sentenza impugnata.

⁴⁴¹ Art. 46, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, dispone che «*La cessazione della materia del contendere è dichiarata, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge, con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento è reclamabile a norma dell'art. 28*». L'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere a differenza delle altre cause di estinzione non comporta la definitività dell'atto impugnato. P. RUSSO, *Cessazione della materia del contendere*, III, *Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VI, Roma, 1988, p. 2 ss. In campo civile vedi A. SCALA, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, Torino, 2001.

⁴⁴² F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pp. 185-187; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013, pp. 167-168.

L'effetto estintivo della cancellazione, infatti, non è eliminato: esso continua a prodursi a decorrere dal compimento del quinto anno successivo alla richiesta di cancellazione.

La validità ed attualità delle soluzioni prospettate si manifesta, pertanto, in tutte le ipotesi in cui la società si estingue, anche ai fini processuali, perché risulta decorso il periodo temporale di cinque anni dalla data della relativa denuncia al registro delle imprese ed a quella data il processo è ancora in corso. In questi casi, come accadeva per le ipotesi identiche che si realizzavano prima della modifica normativa, il giudizio deve considerarsi estinto.

La novità normativa introdotta dall'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 non risolve «alla radice» la problematica degli effetti processuali generati dal venir meno della parte processuale, la società, a seguito della sua estinzione, perché essa non fa altro che spostarli in avanti (di cinque anni).

Si intende dire che la previsione di una durata ulteriore (di cinque anni) di vita processuale attribuita alle società, comunque, non risolve il problema a titolo definitivo, perché, giunta la scadenza della stessa e ben potendo essere ancora pendenti rapporti processuali, esso si porrà tal quale.

In quest'ottica, allora, le tesi considerate e commentate, riferite all'epoca precedente alla modifica normativa, ritornano in auge conservando tutta la loro validità.

5. La soluzione per un necessario coordinamento tra il giudizio sull'accertamento del debito di imposta in capo alla società ed il giudizio sulle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973: la sospensione del giudizio ex art. 295 c.p.c.

La responsabilità dei soggetti di cui all'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 dipende dall'esistenza del debito di imposta che la società in liquidazione avrebbe dovuto pagare e non ha versato e dalla circostanza, direttamente ad essi imputabile, di non avervi provveduto per aver soddisfatto con l'attivo della liquidazione crediti di ordine inferiore e/o per aver assegnato beni ai soci e, limitatamente a questi ultimi, per essere stati destinatari indebitamente di quelle assegnazioni che non competevano loro.

L'esistenza dell'obbligazione di imposta in capo alla società in liquidazione, dunque, è elemento costitutivo della fattispecie legale che fa sorgere la responsabilità dei soggetti individuati dall'art. 36, che, per quanto estraneo alla condotta dei responsabili, la condiziona in modo diretto.

Secondo la giurisprudenza⁴⁴³, affinché l'Amministrazione finanziaria possa agire con l'azione di accertamento della responsabilità verso i soggetti indicati nell'art. 36 è sufficiente che, in ordine alla sussistenza del debito di imposta, essa provi di aver iscritto a ruolo a titolo provvisorio il credito intestato alla società, non occorrendo un accertamento a titolo definitivo.

Questo orientamento, finalizzato alla tutela dell'interesse dell'Amministrazione finanziaria per una rapida ed efficace riscossione del tributo, è stato fortemente criticato da parte della dottrina⁴⁴⁴, secondo cui, invece, sarebbe necessaria la definitività dell'accertamento dell'obbligazione di imposta prima di poter accertare la responsabilità del liquidatore.

Dopo aver posto in evidenza le sostanziali differenze che esistono con la disciplina civile dell'azione di responsabilità, perché in questo ambito, a differenza di quello tributario, il responsabile può difendersi contestando il credito in virtù del quale si agisce in suo danno⁴⁴⁵, questa dottrina ha individuato una soluzione di carattere processuale per contemperare la situazione di svantaggio che, a seguito di quell'orientamento giurisprudenziale, si determina in capo al soggetto responsabile ex art. 36. La situazione di svantaggio è conseguenza della circostanza che l'esito del giudizio sull'obbligazione di imposta, cui il responsabile è estraneo, condiziona quello che ha ad oggetto l'azione di accertamento della propria responsabilità.

Può accadere, così, che l'accertamento emesso ai sensi dell'art. 36 risulti notificato prima che il debito di imposta sia accertato definitivamente, perché il relativo giudizio è ancora pendente.

⁴⁴³ Cass., n. 12546 del 2001; Id., n. 8685 del 2002; Id., n. 10508 del 2008 citt.

⁴⁴⁴ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 202-205.

⁴⁴⁵ Da un confronto con la disciplina del codice civile di cui agli artt. 2489, comma 2 e 2394 c.c. emerge che è parimenti consentito al creditore sociale di agire solo sulla base della titolarità del credito senza necessità di allegarne la certezza ed esigibilità ma il convenuto ne può contestare la qualità al di là dei limiti alla proponibilità di eccezioni sull'esistenza del credito che condizionano le difese dei soggetti chiamati a rispondere per l'art. 36.

Le sorti del giudizio di impugnazione dell'accertamento dell'obbligazione risarcitoria nei confronti del responsabile dipenderanno da quelle del processo che ha per oggetto il debito di imposta: la dipendenza a livello di fattispecie costitutiva dell'obbligazione, perciò definita di tipo dipendente, riverbera i suoi effetti sul piano processuale. Si pone, dunque, un problema di coordinamento degli esiti dei due giudizi.

Il ragionamento posto alla base della soluzione offerta è il seguente: se per effetto della giurisprudenza di legittimità, sul punto oramai consolidata, non è possibile attendere la definitività dell'accertamento dell'obbligazione tributaria prima di emettere quello sulla responsabilità ex art. 36, allora, quanto meno, il giudizio che ha ad oggetto questo accertamento deve essere sospeso ai sensi dell'art. 295 c.p.c. in attesa dell'esito di quello sul debito di imposta, da cui dipende.

Tra i due giudizi, infatti, è predicabile un rapporto di pregiudizialità tecnica, che giustifica l'applicazione dell'istituto della sospensione disciplinato dall'art. 295 c.p.c.

Non si tratta di una pregiudizialità di solo ordine logico e come tale risolvibile in via incidentale dal giudice della causa pregiudicata. L'esistenza del debito di imposta non è un mero antecedente logico-argomentativo, idoneo soltanto a giustificare la richiesta risarcitoria; essa – si ripete – è elemento costitutivo della fattispecie, di cui l'Amministrazione finanziaria deve verificare la presenza, insieme agli ulteriori elementi costitutivi⁴⁴⁶, al fine di emettere l'accertamento ai sensi dell'art. 36 nei confronti di soggetti, che sono terzi rispetto all'obbligazione di imposta insoluta e che sono considerati responsabili per fatti propri o per indebito arricchimento. Il rapporto in cui sono i due giudizi è di pregiudizialità giuridica, perché, per quanto essi vertano su rapporti giuridici distinti ed autonomi, uno sull'obbligazione di imposta ed un altro sull'obbligo risarcitorio, in quest'ultimo l'oggetto del risarcimento è l'ammontare del debito di imposta nella misura in cui

⁴⁴⁶ Che limitatamente alla responsabilità del liquidatore sono rappresentati dall'aver utilizzato le attività della liquidazione in violazione del principio di gradualità, per aver soddisfatto crediti di ordine inferiore o per aver assegnato beni o somme ai soci, talché il debito di imposta non è stato pagato; mentre per gli amministratori ed i soci, oltre a questi elementi comuni, viene richiesto rispettivamente che i primi abbiano posto in essere le condotte non doverose descritte nei commi 2 e 4 ed i secondi che siano stati destinatari di assegnazione di somme di denaro o beni sociali nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione e/o per effetto della clausola di salvezza con rimando alle disposizioni del codice civile che abbiano ricevuto riparti in occasione del bilancio finale di liquidazione.

risulterà determinato nel giudizio sulla relativa obbligazione; e dunque la decisione del primo giudice condiziona l'operato del secondo giudice.

Se il giudice del rapporto relativo al debito di imposta dovesse accertare che questo non esiste o che il suo ammontare è di importo inferiore a quanto stabilito dall'Amministrazione finanziaria, conseguentemente l'obbligazione risarcitoria per responsabilità ex art. 36 non sussisterà o si ridurrà nei limiti dell'importo accertato giudizialmente.

Da queste premesse di ordine sostanziale ne discende, sul piano processuale, che il giudizio sull'azione di responsabilità deve essere sospeso ai sensi dell'art. 295 c.p.c.⁴⁴⁷ finché non viene deciso quello sull'obbligazione di imposta.

Quali siano poi gli effetti che un giudicato, pronunciato per un rapporto (quello di imposta) riguardante soggetti diversi (amministrazione e società), possa produrre in un giudizio avente un diverso rapporto (quello risarcitorio) intercorso tra altri soggetti (amministrazione e responsabili) è problema diverso che si passa ad esaminare per le sue possibili interferenze con la soluzione di tipo processuale proposta.

Esso, infatti, coinvolge la praticabilità della soluzione offerta, perché, se si dovesse approdare ad una soluzione di tipo negativo, nel senso che il giudicato sull'obbligazione di imposta risulta incapace di produrre effetti sul giudizio risarcitorio, allora, anche la sospensione processuale ex art. 295 c.p.c. non avrà più senso.

La soluzione di queste problematiche è condizionata dall'adesione ad una delle due teorie circa la natura giuridica del giudizio tributario: se abbia natura costitutiva o dichiarativa.

Nella logica della teoria costitutiva si ha che la sentenza non si sostituisce all'atto impositivo, talché la risultanza finale del giudizio sul debito di imposta è che l'accertamento non esiste (in ipotesi di annullamento integrale), esiste integralmente (in ipotesi di rigetto della richiesta di annullamento) o esiste parzialmente (in ipotesi di accoglimento parziale). Muovendosi in questo ambito, è influente verificare se il giudicato sull'obbligazione di imposta abbia o meno attitudine a produrre effetti sulla decisione relativa alla responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci,

⁴⁴⁷ Nel senso dell'applicabilità dell'art. 295 c.p.c. nel processo tributario vedi per tutti P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., pp. 250-251.

perché è sempre e solo l'accertamento impositivo a determinare se e quale sia l'ammontare di imposta da cui dipende l'obbligazione risarcitoria.

Nell'ottica dei costitutivisti, dunque, alcun dubbio si pone sull'applicabilità dell'istituto della sospensione processuale ex art. 295 c.p.c., quale soluzione per il coordinamento dei due giudizi, quello sull'obbligazione tributaria e quello sull'obbligazione civilistica di natura risarcitoria, che pur risultando autonomi sono collegati tra loro da un rapporto di pregiudizialità.

I termini della problematica mutano, invece, se si dovesse aderire alla teoria dichiarativa, secondo cui è la sentenza ad accertare il debito di imposta. In tale prospettiva, poiché la sentenza si sostituisce all'accertamento nel determinare l'obbligazione tributaria, la sospensione del secondo giudizio, quello pregiudicato relativo all'obbligazione risarcitoria, è subordinata alla capacità dell'esito del giudizio pregiudicante, quello sul debito di imposta, di condizionarne l'esito.

La soluzione va ricercata effettuando a monte ulteriori verifiche sull'idoneità o meno del giudicato di produrre effetti, e di qual tipo, se in termini di giudicato (esterno) o di preclusione, in un giudizio in cui non vi sia una perfetta identità di parti, atteso che parte comune ad entrambi è l'Amministrazione finanziaria, ma in quello relativo al debito di imposta l'altra parte è la società in liquidazione, quale soggetto passivo di imposta, e nel giudizio inerente l'obbligazione risarcitoria parti sono, alternativamente o anche cumulativamente, i liquidatori, gli amministratori ed i soci.

Per il momento è di interesse rilevare come la teoria dichiarativa sulla natura del giudizio tributario finisce per creare problemi in ordine alla soluzione proposta per il coordinamento dei due giudizi, rinvenuta nell'applicazione della sospensione processuale ex art. 295 c.p.c. L'altra teoria, quella costitutiva, invece, non li pone, perché la definitività dell'accertamento (sulla base della sentenza passata in cosa giudicata) ha una rilevanza meramente oggettiva, quale mero fatto.

Eppure, la teoria dichiarativa sembrerebbe meglio rispondere alle caratteristiche dell'accertamento in trattazione sulle responsabilità disciplinate dall'art. 36, considerata la sua natura di atto di mera ricognizione e liquidazione della fattispecie, che trova la sua fonte e perciò la sua costituzione esclusivamente nella legge (e non nell'accertamento), per cui essa, come si verificherà di qui a breve,

sembrerebbe dover trovare accoglimento, almeno per la qualificazione della natura del giudizio che ha ad oggetto siffatto tipo di accertamento.

Questa sorta di «corto circuito», insieme a ben altre e più rilevanti osservazioni, che qui per l'oggetto del tema di ricerca non è possibile affrontare con l'attenzione e l'approfondimento che meriterebbero, induce parte della dottrina a ritenere che la contrapposizione tra teoria dichiarativa e costitutiva è da abbandonare, per approdare verso diverse e non sempre unitarie soluzioni, come si riferirà nel paragrafo conclusivo.

Ritornando, però, al tema da cui si è preso spunto per queste ultime considerazioni, si deve dare risposta all'interrogativo se il giudicato intervenuto nel giudizio sul debito di imposta, qualificato nell'ottica della teoria dichiarativa di accertamento della sua esistenza, possa avere e quale tipo di efficacia nel giudizio sull'obbligazione risarcitoria, considerato che qui le parti sono diverse.

La dottrina⁴⁴⁸ che ha affrontato, sollevandola essa per prima, la problematica in esame, sostiene che sono due i profili attraverso cui può essere data una risposta al quesito.

In primo luogo, se il giudicato relativo al giudizio sul ricorso della società che ha per oggetto l'obbligazione di imposta espliciti effetti ulteriori, oltre quelli propri per le parti, prodotti ai sensi dell'art. 2909 c.c.⁴⁴⁹.

Prendendo spunto da considerazioni di dottrina generale processuale, oramai è da considerare superata la concezione chiovendiana⁴⁵⁰ secondo cui il «*fare stato a ogni effetto tra le parti*» dell'art. 2909 c.c. sia solo delle sentenze che dispongono in

⁴⁴⁸ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., pp. 202-221.

⁴⁴⁹ L'art. 2909 c.c. prevede che «*l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa*».

⁴⁵⁰ G. CHIOVENDA, *Cosa giudicata e preclusione*, in *saggi di diritto processuale civile* (1894-1937), III, Milano, 1993, p. 267: «*La cosa giudicata è l'efficacia propria della sentenza che accoglie o respinge la domanda, e consiste in ciò, che per la suprema esigenza dell'ordine e della sicurezza della vita sociale, la situazione delle parti fissata dal giudice rispetto al bene della vita (res) che fu oggetto di contestazione, non può più essere successivamente contestata; l'attore che ha vinto non può più essere disturbato nel godimento di quel bene, l'attore che ha perduto non può più ulteriormente reclamare il godimento. L'efficacia o autorità della cosa giudicata è dunque per definizione destinata ad agire per il futuro, di fronte a futuri processi. La risoluzione invece data dal giudice alle singole questioni logiche che si presentano nel processo, sia essa contenuta in sentenze interlocutorie o nella sentenza definitiva, riguardanti questioni processuali o sostanziali, di fatto o di diritto, appunto perché è distinta dalla pronuncia di accoglimento o di rigetto, non ha l'efficacia propria di quest'ultima; essa ha soltanto un'efficacia più limitata, imposta da esigenze d'ordine e di sicurezza nello svolgimento del processo, che consiste nella preclusione della facoltà di rinnovare la stessa questione nello stesso processo*».

ordine all'accertamento di un diritto soggettivo o di uno *status* a seguito della domanda che ha dato impulso al giudizio, mentre non si potrebbe estendere al di fuori di esso, e così in giudizi aventi domande diverse fra gli stessi soggetti o domande uguali ma fra soggetti diversi.

L'ordinamento processuale conosce anche sentenze che non hanno ad oggetto una decisione su domanda, ma questioni collegate alla fattispecie sostanziale dedotta in giudizio⁴⁵¹, per le quali la giurisprudenza e la dottrina oramai propendono per il superamento della passata concezione, secondo cui per quel genere di sentenze non sarebbe predicabile l'effetto del giudicato, essendo idonee a generare solo effetti di mera preclusione processuale.

È stata per prima la dottrina⁴⁵² ad osservare come la sentenza sulla fattispecie da cui scaturisce l'effetto per il quale si è chiesta tutela abbia una rilevanza esterna al giudizio in cui è resa, anche se non ha ancora statuito su di esso. Ben può essere, allora, che il risultato del processo cognitivo del giudice, relativo a questioni collegate alla domanda, espresse in una sentenza definitiva, costituisca, purché dotato di autonomia propria, un punto fermo nello sviluppo dei rapporti sostanziali tra le parti, qualificabile come accertamento di una «fattispecie preliminare»⁴⁵³.

La giurisprudenza, poi, dal canto suo, riferendosi specificamente al processo tributario, ha consacrato tale principio con la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 16 giugno 2006, n. 13916, con cui è stata riconosciuta al giudicato tributario un'efficacia espansiva (c.d. giudicato esterno), limitatamente alla statuizione intervenuta su elementi costitutivi della fattispecie ad efficacia

⁴⁵¹ Perché, ad esempio, collegate alla fattispecie sostanziale dedotta in giudizio o perché poste a base di un'eccezione o relative all'integrità della fattispecie medesima.

⁴⁵² V. DENTI, *Sentenze non definitive su questioni preliminari di merito e cosa giudicata*, in *Riv. dir. proc.*, 1969, p. 225 ss.: «... una maggiore chiarezza nella impostazione del problema potrebbe essere raggiunta se, invece di argomentare nei termini tradizionali di causa petendi e petitum, si parlasse di fattispecie e di effetto giuridico, altro è, infatti, che dalla medesima fattispecie si faccia discendere un effetto giuridico diverso ed altro che si deduca in giudizio una diversa fattispecie [...]. Il caso della decisione che esclude l'invalidità del contratto per contrarietà a norme imperative è diverso da quello della decisione che afferma la risarcibilità del danno per lesione di interessi legittimi. Mentre la prima decisione può essere fatta valere in un successivo giudizio per ottenere l'adempimento di un'altra obbligazione dipendente da medesimo contratto, la seconda decisione non può essere invocata tra le medesime parti, qualora si sia posto ad oggetto del nuovo giudizio un fatto illecito diverso, pur costituendo anch'esso lesione di interessi legittimi. La differenza tra i due casi è data dalla diversa rilevanza del fatto giuridico oggetto della pronuncia parziale».

⁴⁵³ D. DALFINO, *Questioni di diritto e giudicato. Contributo allo studio dell'accertamento delle "fattispecie preliminari"*, Torino, 2008, p. 216 ss.

permanente⁴⁵⁴. Deve trattarsi cioè di elementi che, risultando comuni ad una pluralità di periodi di imposta (come è nel caso di qualificazione giuridica soggettiva propedeutica all'applicazione di una disciplina agevolativa) o ad una pluralità di obbligazioni (in ipotesi di rettifiche degli imponibili operati per diverse tipologie di imposta basati però sul medesimo presupposto di fatto), assumono carattere tendenzialmente permanente⁴⁵⁵.

L'altra questione, da risolvere preliminarmente per poi dare risposta al quesito da cui si è preso spunto, concerne l'efficacia soggettiva del giudicato, e vale a dire se l'effetto che esso è capace di produrre, pur con le puntualizzazioni conseguenti alle osservazioni poc'anzi formulate, possa avere efficacia in un giudizio tra parti (parzialmente) diverse⁴⁵⁶.

⁴⁵⁴ Cass., SS.UU., del 16 giugno 2006, n. 13916, in *banca dati Big Suite*, Ipsoa, secondo cui «Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta». Per un commento C. MAGNANI, *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 9, 2006, p. 763 ss.

⁴⁵⁵ Sul giudicato esterno vedi F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 209 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., p. 358 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 335 ss.; F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, p. 158 ss.

⁴⁵⁶ Si fa riferimento al giudizio sull'accertamento della responsabilità ex art. 36 in cui oltre l'Amministrazione finanziaria ne è parte il liquidatore, l'amministratore e/o il socio, mentre nel giudizio sull'accertamento dell'obbligazione di imposta parte è la società in liquidazione, quale soggetto passivo di imposta.

Anche in questa circostanza, per dare risposta si deve partire dal dato normativo dell'art. 2909 c.c. per dedurre che, salvo casi espressamente disciplinati dalla legge⁴⁵⁷, il giudicato vincola esclusivamente le parti del giudizio, e dunque per il caso oggetto di riflessione, il giudizio relativo all'obbligazione di imposta, l'Amministrazione finanziaria e la società, non potendo di contra essere vincolante verso soggetti terzi, e tali sono i soggetti responsabili individuati dall'art. 36.

Ciò non di meno, sia la dottrina che la giurisprudenza riconoscono alla sentenza passata in cosa giudicata la capacità di produrre effetti riflessi in giudizi intervenuti tra soggetti diversi rispetto a quelli del processo nel quale la stessa risulta adottata.

Dovendo in questa sede necessariamente prescindere, per l'ambito diverso e limitato dell'indagine in corso, dalle differenziazioni che la dottrina processualcivilistica effettua nell'ambito dei soggetti terzi potenzialmente interessati dalla produzione di questi effetti riflessi⁴⁵⁸, vi è da rilevare come la individuazione più idonea di questa categoria, in cui sembrerebbero potersi annoverare i soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36, sia quella effettuata da una parte della dottrina⁴⁵⁹,

⁴⁵⁷ Questa è l'ipotesi dell'art. 1306 c.c. secondo cui «*La sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, o tra il debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitori o contro gli altri creditori. Gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore; gli altri creditori possono farla valere contro il debitore, salve le eccezioni personali che questi può opporre a ciascuno di essi*».

⁴⁵⁸ La dottrina processualcivilistica distingue a parte i successori a titolo universale e particolare menzionati nell'art. 2909 c.c.: a) terzi indifferenti (tenuti ad assumere che la situazione giuridica tra le parti sia quella risultante dalla sentenza); b) terzi titolari di un diritto autonomo incompatibile (non possono essere pregiudicati dalla sentenza); c) terzi titolari di un diritto dipendente dal rapporto controverso (vincolati dalla sentenza, a meno che in base a una disciplina che lo preveda non ne dimostrino l'ingiustizia); d) terzi dipendenti in genere (non sono vincolati se non espressamente previsto dalla legge, e ciò in considerazione della preminente esigenza di garantire loro un adeguato contraddittorio e la difesa costituzionalmente imposta). Vedi sul punto M.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1981, II, p. 413 ss.; L.P. COMOGLIO-C. FERRI-M. TARUFFO, *Lezioni sul processo civile*, I, *Il processo ordinario di cognizione*, Bologna, 2006, p. 697 ss.; A. ATTARDI, *Il giudicato e un recente progetto di riforma*, in *Riv. dir. civ.*, 1979, I, p. 257 ss.

⁴⁵⁹ F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, Milano, 2009, I, p. 172 ss., ove si legge «*quando la persistenza della situazione figlia dipende dalla persistenza della situazione madre, ove intervenga una sentenza che neghi l'esistenza della situazione pregiudiziale, ciò si ripercuote necessariamente nella sfera del titolare della situazione dipendente. Se il giudice stabilisce che il rapporto di locazione principale non esiste, tale rapporto – esistesse o non esistesse precedentemente – quanto meno a partire dal momento della proposizione della domanda non c'è più, e di conseguenza viene travolto anche il diritto del subconduttore. Il diritto del subconduttore, quindi, è travolto non dalla sentenza in quanto tale, ma dal venir meno della situazione pregiudiziale. Se il conduttore principale rinuncia al rapporto di locazione principale (oppure in base a un successivo accordo tra il locatore e il conduttore principale, il rapporto è risolto anticipatamente rispetto alla sua scadenza normale), quest'atto di disposizione ha, nei confronti del subconduttore, gli stessi effetti (di travolgimento del suo diritto) che ha la sentenza*».

secondo cui il giudicato (*rectius*: gli effetti riflessi del giudicato) si estenderebbe ai soggetti terzi che si trovino in una situazione di dipendenza permanente.

Questa situazione si realizza ogni qual volta una posizione giuridica di diritto o anche di obbligo in tanto esiste in quanto sussista una fattispecie giuridica che si trovi rispetto ad essa in una situazione pregiudiziale: venuta meno la fattispecie pregiudicante quella pregiudicata cade.

In queste ipotesi, è evidente che il soggetto (terzo), che può per tale motivo qualificarsi anch'esso dipendente, è vincolato agli effetti giuridici che l'atto dispositivo produce sul rapporto pregiudiziale, qualunque sia la natura di quell'atto, inclusa quella giurisdizionale.

Sulla base di tali considerazioni si può dunque affermare che il soggetto dipendente risulterà vincolato dal giudicato afferente il rapporto pregiudicante.

Rapportando al tema in trattazione, si ha che il soggetto terzo responsabile ex art. 36 è vincolato al giudicato intervenuto tra l'Amministrazione finanziaria e la società sull'obbligazione di imposta, perché questa situazione è pregiudiziale rispetto alla propria: esso subirà gli effetti di quell'accertamento senza possibilità di poterlo impugnare, perché non è parte di quel rapporto tributario, che risulta autonomo e distinto, per quanto collegato, rispetto a quello che lo riguarda.

In definitiva, se la sentenza del rapporto riferito all'obbligazione di imposta annulla questa, integralmente o parzialmente, la responsabilità sancita dall'art. 36 viene meno in tutto o risulta limitata alla parte accertata, non quale effetto diretto di quella sentenza, ma perché in conseguenza di essa la situazione giuridica pregiudicante, relativa al debito di imposta, risulta essere non più esistente (in caso di annullamento integrale) o essersi ridotta (in caso di annullamento parziale): e ciò - si ripete - non per effetto del giudicato, ma quale carattere riflesso di quell'effetto.

Giunti a questo punto, si può dare risposta definitiva ed in senso positivo al quesito di partenza, e vale a dire se la sospensione processuale disciplinata dall'art. 295 c.p.c. sia soluzione idonea per il necessario coordinamento che deve realizzarsi tra il giudizio con oggetto l'accertamento del debito di imposta e quello per la responsabilità ex art. 36. Ciò in quanto la sentenza relativa al primo di questi due giudizi, con il suo giudicato, è idonea a produrre effetti riflessi capaci di condizionare il secondo di essi, che, perciò, essendone dipendente, deve essere sospeso in attesa

dell'esito definitivo del primo. Se così non fosse, il soggetto terzo responsabile per l'art. 36 risulterebbe certamente leso nel suo diritto di difesa, attesa l'impossibilità di impugnare l'atto di accertamento dell'obbligazione tributaria e le conseguenze irreversibili che egli subirebbe in ipotesi che quel debito di imposta dovesse essere accertato giudizialmente inesistente in epoca successiva a quella in cui è stata definitivamente statuita la sua responsabilità.

La sospensione processuale ex art. 295 c.p.c. è necessaria, perché corollario naturale di una costruzione giuridica, dove l'obbligazione risarcitoria è stata riconosciuta come «dipendente» da altra situazione giuridica, quella dell'obbligazione di imposta, che è distinta ed autonoma rispetto ad essa e nella quale il soggetto responsabile ex art. 36 non può intervenire; quella caratteristica di «dipendenza» è stata poi riscontrata, a conferma della bontà della qualificazione operata, sotto i vari profili in tutti i passaggi ideali del percorso compiuto durante la presente ricerca, da quello della disciplina sostanziale, a quello sulla sua natura per arrivare alla fase procedimentale ed infine approdare a quello in corso sul profilo processuale.

6. *La natura giuridica del giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 e cenni sulle possibili implicazioni a livello di teoria generale sul tema dell'oggetto del processo tributario*

Dopo aver esaminato i tratti più rilevanti ed alcune vicende processuali relative al giudizio di accertamento delle responsabilità ex art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 si passa a verificare la sua natura, nell'ambito di un più ampio, per quanto non esaustivo, esame generale sull'oggetto del processo tributario alla luce delle recenti tendenze.

L'esame che si intende compiere non può prescindere dalle implicazioni di teoria di carattere generale sulla natura del giudizio tributario, con la nota contrapposizione in dottrina tra due tesi, quella costitutiva⁴⁶⁰ e quella dichiarativa⁴⁶¹,

⁴⁶⁰ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 108; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. III, Milano, 1964, p. 295; F. TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, cit., p. 108; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 198; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 33 ss.

che per le finalità della presente ricerca non possono essere oggetto di una specifica ed approfondita trattazione.

Prima di procedere all'analisi della natura del giudizio che ha per oggetto l'accertamento delle responsabilità emesso ai sensi dell'art. 36, è necessario ricordare quali sono le posizioni giuridiche soggettive che emergono nella fattispecie legale disciplinata dalla citata disposizione.

Nella ricostruzione giuridica accolta nel precedente capitolo è stato dimostrato che le posizioni giuridiche soggettive non sono correlate all'esercizio di un potere di imposizione⁴⁶² e che l'atto di accertamento è un elemento secondario della fattispecie, non idoneo a generare gli effetti, che sono imputabili esclusivamente alla legge e che vengono sottoposti al vaglio del giudice tributario a seguito del ricorso proposto dal soggetto responsabile⁴⁶³.

Se si ammette che gli effetti sono della legge e non dell'atto, la cognizione del giudice si risolve nella verifica della realizzazione o meno della condotta capace di produrli: il provvedimento emesso ai sensi dell'art. 36 consiste, dunque, in un accertamento di tipo positivo o negativo.

Se queste sono le premesse, è naturale osservare che il responsabile ex art. 36, con l'impugnazione dell'atto di accertamento, provoca non tanto il sindacato sulla legittimità dell'atto, quanto piuttosto l'accertamento negativo degli eventi costituenti la fattispecie legale, sulla cui base l'Amministrazione finanziaria invoca la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, rispettivamente per fatto proprio per i primi due e per indebito arricchimento per i terzi.

Nel giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36, il giudice deve eseguire una valutazione di tipo accertativo (negativo o positivo) sulla realizzazione della fattispecie prevista dalla legge, al cui verificarsi sono ricollegate quelle obbligazioni, che l'Amministrazione finanziaria con l'atto di accertamento procede

⁴⁶¹ A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del processo tributario*, Torino, 1956, p. 277; F. BATISTONI FERRARA, voce *Obbligazione nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez., comm.*, vol. X, Torino, 1994, p. 298; P. RUSSO, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 1992, p. 123; E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi delle forma del tributo*, Padova, 1987, p. 125.

⁴⁶² Ciò trova conferma nella possibilità per i liquidatori, gli amministratori ed i soci di agire dinanzi al giudice ordinario per una preventiva azione di accertamento negativo delle loro eventuali responsabilità.

⁴⁶³ L'atto di accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è stato definito come atto di ricognizione e di liquidazione del danno funzionale alla riscossione.

solo ad individuare ed a liquidare, mentre il presunto responsabile con l'impugnazione ne contesta l'esistenza.

L'esito di quella valutazione non dà luogo ad un giudizio di legittimità o meno sull'operato dell'Amministrazione finanziaria, quanto piuttosto ad un giudizio sulla sussistenza dei presupposti di fatto per l'azione di responsabilità ex art. 36.

Al termine di queste prime considerazioni sembra potersi ritenere che la natura del giudizio sull'accertamento emesso ai sensi dell'art. 36 sia di tipo dichiarativo.

Vi è, poi, da osservare che la circostanza che l'atto di accertamento ex art. 36 possa essere impugnato per vizi formali è ipotesi molto remota, in quanto, trattandosi di un provvedimento con funzioni di tipo ricognitivo-liquidatorie, non espressive dell'esercizio di alcun potere impositivo, la sua motivazione - come già si è detto⁴⁶⁴ - è limitata alla funzione di mera giustificazione, per cui la relativa contestazione può riguardare il profilo della sua esistenza o inesistenza, piuttosto che quello della sua insufficienza o contraddittorietà.

Sotto questo aspetto non appare giustificabile invocare un diverso tipo di tutela, come quella a cui si attribuisce natura costitutiva in quanto finalizzata all'annullamento dell'atto dell'Amministrazione finanziaria perché viziato. La motivazione nell'atto di accertamento delle responsabilità ex art. 36 ha un ruolo per così dire defilato, considerato che, non esercitandosi con quel provvedimento alcun potere, non vanno date «pregnanti» spiegazioni in punto di fatto e di diritto, dovendosi solo enunciare gli accadimenti al cui verificarsi la legge, e solo essa, ricollega gli effetti disciplinati da quella normativa.

Ne consegue che la valutazione operata dal giudice, anche in questo caso, consiste in un giudizio di tipo dichiarativo, perché si tratta di verificare se la motivazione esista o meno, piuttosto che accertarne la sua legittimità, al pari di quanto accade nell'accertamento della sussistenza o meno della fattispecie legale generatrice della responsabilità.

Di recente la medesima dottrina⁴⁶⁵ alla quale già si è aderito per altre considerazioni, sulla base delle riflessioni appena compiute, ha dedotto che «*i tratti*

⁴⁶⁴ Si fa rinvio al capitolo III, par. 7.

⁴⁶⁵ G RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 169 ss.

caratteristici del giudizio di impugnazione dell'accertamento regolato dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 mettono direttamente in gioco la qualificazione del giudizio tributario come giudizio di tipo costitutivo o dichiarativo».

Secondo questa dottrina, la difficoltà di inquadrare un giudizio come quello sull'atto di accertamento delle responsabilità regolate dall'art. 36 impone «la necessità di una complessiva messa a punto della materia, nella direzione di una differenziazione degli effetti delle sentenze del giudice tributario, a seconda della natura degli atti impugnati», finendo così per l'abbandonare (o quanto meno non farsi condizionare dal) la contrapposizione tra teoria dichiarativa e teoria costitutiva.

In realtà, in dottrina⁴⁶⁶ non sono mancati tentativi di ricostruzioni più duttili, alcuni dei quali giungono a prospettare diversi caratteri e forme che il giudizio tributario assumerebbe in funzione del variare dell'atto impugnato, pur rimanendo sempre all'interno di un processo di tipo impugnatorio: e così sarebbe possibile distinguere un processo sugli atti di accertamento, sui rimborsi, sugli atti della riscossione, sulla funzione sanzionatoria, sulle agevolazioni fiscali, sulle controversie catastali.

Nella ricerca di queste tendenze dottrinarie finalizzate ad una «nuova» qualificazione della natura del processo tributario, va segnalata anche quella⁴⁶⁷ secondo cui, pur nell'ambito della teoria costitutiva, va individuato uno spazio di tutela dichiarativa quando essa ha per oggetto atti amministrativi che non sono espressione di un potere normativo, così come nell'ipotesi dell'accertamento delle responsabilità disciplinate dall'art. 36.

Si osserva come tra le premesse poste alla base della teoria costitutiva del giudizio tributario, secondo cui il giudizio è finalizzato all'annullamento dell'atto impugnato, sta quella per cui l'atto è espressivo di un potere normativo, per effetto del quale ed in modo diretto ed esclusivo viene prodotta la disciplina dei rapporti giuridici, altrimenti non ricavabile in via immediata dalla legge⁴⁶⁸.

Vi è da dire, però, che non tutti gli atti impugnabili sono manifestazione di un potere normativo.

⁴⁶⁶ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 33 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, Lezioni sul processo tributario*, cit.

⁴⁶⁷ G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 132 ss.

⁴⁶⁸ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 12 ss.

Non lo è, di certo, l'atto di accertamento disciplinato dall'art. 36, poiché non produce alcun effetto in ordine alla responsabilità dei soggetti ivi previsti, la quale scaturisce automaticamente al verificarsi dei relativi presupposti di fatto, come conseguenza esclusiva della legge.

Altrettanto non lo sono ulteriori atti impugnabili, come, ad esempio, gli atti catastali, ai quali è da riconoscere natura dichiarativa, talché analoga natura va attribuita consequenzialmente al giudizio che ha ad oggetto la loro impugnazione⁴⁶⁹. La presenza degli atti catastali tra quelli autonomamente impugnabili dimostra come si è dinanzi ad un fenomeno di «denormativizzazione» del potere impositivo, il quale ha giustificato uno spazio di tutela dichiarativa all'interno del processo tributario, pur sempre concepito come diretto all'annullamento di atti⁴⁷⁰.

Si è annotato, poi, come la dottrina che sostiene la natura costitutiva del giudizio tributario ha tralasciato il concetto di «normatività» in favore di quello di «autoritatività»: sono autoritativi tutti gli atti autonomamente impugnabili ai sensi dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992⁴⁷¹. In proposito, va riconosciuto, da un lato e sulla base dell'indagine in precedenza compiuta, che l'atto di accertamento sulla responsabilità dei soggetti ai sensi dell'art. 36 non è un atto normativo, poiché gli effetti della fattispecie ivi accertata sono conseguenza esclusiva della legge, ma, dall'altro lato, deve affermarsi che esso è un atto autoritativo, perché funzionale alla riscossione del tributo.

La dottrina in commento ha escluso che il giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 porti conseguenze eversive sulla struttura impugnatoria del processo tributario, per procedere con la sua indagine sulla qualità delle posizioni giuridiche soggettive tutelate, per i possibili effetti implicanti.

La premessa da cui prende spunto è che nel processo tributario vengono tutelate anche posizioni giuridiche di diritto soggettivo, come, ad esempio, per le controversie sui rimborsi, e che nella disciplina processuale non si rinvergono

⁴⁶⁹ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., pp. 336 e 344. *Contra*, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 92, secondo cui il giudizio avente ad oggetto atti catastali è un giudizio di annullamento.

⁴⁷⁰ G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 132 ss.

⁴⁷¹ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 76, ove si legge che «gli atti impugnabili sono atti autoritativi; e ciò implica che al destinatario sia riconosciuta una forma di tutela appropriata, che si concretizzi nella eliminazione dell'atto viziato».

condizioni ostative per un possibile ampliamento della sfera di tutela dei diritti soggettivi, che da mera ipotesi prospettata finisce poi per divenire la soluzione da dare al tipo di tutela esercitata in tema di accertamento delle responsabilità in capo ai soggetti ex art. 36.

Ulteriore premessa è quella che, muovendo dalle tendenze proprie della dottrina amministrativa, volte al superamento della categoria dell'interesse legittimo a favore di una nozione omnicomprensiva di diritto soggettivo, riconosce come la legge attribuisce all'amministrazione pubblica, oltre i poteri necessari per l'esercizio delle funzioni ad essa assegnate, una serie sempre più cospicua di veri e propri obblighi per la relativa modalità di esercizio⁴⁷², espressi anche da clausole di carattere generale, quali quelle relative ai doveri di correttezza e buona fede. Sulla base di tali riflessioni essa ritiene che la clausola generale che impone all'Amministrazione finanziaria ed al contribuente di comportarsi secondo i principi della collaborazione e buona fede ha quale suo fondamento la considerazione che *«al fianco o anche prima dell'esercizio del potere»* esistono *«principi che impongono specifici doveri di condotta, a cui corrispondono diritti o pretese la cui tutela prescinde dalla considerazione di chi sia il soggetto obbligato, e che pertanto muove anche da una logica di paraordinazione»*.

Da tale considerazione ne fa conseguire che tra la fattispecie della responsabilità ex art. 36 e quella (insita nell'ordinamento) del diritto del contribuente al contraddittorio esistono elementi di similitudine, perché entrambe *«possono essere concepite secondo un paradigma comportamentale fissato da norme di relazione e non di azione»* e che, per quanto differiscono sul piano contenutistico⁴⁷³, non vi sono particolari motivi ostativi alla loro equiparazione sotto il profilo delle tecniche di tutela giudiziaria⁴⁷⁴.

⁴⁷² Vedi A. PROTO PISANI, *Appunti sul giudice delle controversie tra privati e pubblica amministrazione*, in *Foro.it.*, 2009, V, p. 379, secondo cui *«il rispetto di tali obblighi deve necessariamente essere pieno, come pieno deve essere il controllo giudiziale sul loro rispetto, senza che possa essere influenzato in modo alcuno da valutazioni di interesse pubblico, pena la soppressione del valore della terzietà del giudice e del trattamento paritario delle parti del processo»*.

⁴⁷³ Ciò in quanto una ha ad oggetto una utilità economica (la prestazione per equivalente al tributo non versato dalla società in liquidazione) e l'altra una condotta strumentale, che costituisce un atto del procedimento (il contraddittorio).

⁴⁷⁴ Pur avvertendo che *«lo spunto offerto dalle osservazioni rappresenta, appunto, un inizio, ed è quindi naturale che il tema che ora si sta mettendo a fuoco non possa essere esaminato compiutamente in questa sede»*.

La conclusione cui questa teoria perviene è che il processo tributario può avere per oggetto anche la tutela di posizioni soggettive qualificabili in termini di diritto soggettivo, superando però le sole ipotesi, che trova concorde la dottrina nelle sue variegate teorie, del diritto al rimborso del credito di imposta o del diritto conseguente al giudicato e configurando così una «*potenzialità espansiva*» del fenomeno.

Diritti soggettivi tutelabili nel giudizio tributario sono allora:

- a) il diritto dell'Amministrazione finanziaria alla prestazione equivalente al tributo non versato dalla società e dovuto dai liquidatori, dagli amministratori e dai soci in quanto responsabili ai sensi dell'art. 36;
- b) il diritto ad una «funzione impositiva partecipata», che è alla base del diritto al contraddittorio, inteso come diritto del contribuente a poter prospettare all'Amministrazione finanziaria quegli elementi di fatto e di diritto dallo stesso considerati rilevanti e che essa, prima di provvedere, deve valutare in funzione del «*dovere al quale l'Amministrazione finanziaria è soggetta di rispettare il vincolo di legge, ossia come modo di essere del vincolo di legalità*».

Il diritto soggettivo tutela una posizione di vantaggio, a cui è collegato un corrispondente obbligo, che può avere ad oggetto tanto un bene della vita e dunque un'utilità che viene soddisfatta in via diretta, quanto un comportamento strumentale al conseguimento di quel bene, che si trova in una relazione mediata (non diretta) con esso, per cui si parla di obbligazione senza obbligo primario di prestazione⁴⁷⁵, il cui inadempimento dà ugualmente luogo a pretese risarcitorie riconosciute dall'ordinamento. Un diritto soggettivo di questa natura è quello che segue ad una sentenza di annullamento di un atto impositivo passata in cosa giudicata, a fronte della quale l'Amministrazione finanziaria rimane inadempiente e per la cui esecuzione si dà luogo al giudizio di ottemperanza⁴⁷⁶.

Ed allora, è con riferimento a queste fattispecie circoscritte, quali quelle dell'obbligazione tributaria e degli obblighi strumentali alla sua attuazione, e su cui

⁴⁷⁵ S. AGRIFOGLIO, *Le sezioni unite tra vecchio e nuovo diritto pubblico: dall'interesse legittimo alle obbligazioni senza prestazione*, in *Europa e dir. priv.*, 1999, p. 1251.

⁴⁷⁶ C. CUDIA, *Funzione amministrativa e soggettività della tutela. Dall'eccesso di potere alla regola del rapporto*, Milano, 2008, p. 345, secondo cui «*la circostanza che il legame dell'obbligo (o della pretesa) con l'ottenimento di un bene della vita finale possa risultare più o meno stretto, non osta a che la situazione di vantaggio attiva si qualifichi nei termini di diritto soggettivo*».

esclusivamente si sono confrontate le teorie tradizionali, che la dottrina in commento prospetta un approccio diverso per la qualificazione della natura giuridica del giudizio tributario.

La soluzione cui essa giunge è che, certamente per le responsabilità disciplinate dall'art. 36 e molto probabilmente per il diritto al contraddittorio, la posizione giuridica oggetto di tutela da parte del giudizio tributario è per entrambe qualificabile come di diritto soggettivo, rispettivamente dell'Amministrazione finanziaria alla prestazione equivalente di natura risarcitoria e del contribuente alla c.d. funzione partecipata. Sulla base delle condivisibili considerazioni svolte dalla dottrina richiamata si conclude, mutuando dalla stessa, che *«la pluralità di posizioni protette implica pluralità di tipi e modi di tutela, e ciò impegna a proporre un possibile coordinamento, evitando la tentazione di sacrificare il dettaglio alla (supposta) coerenza del sistema»*⁴⁷⁷.

⁴⁷⁷ G. RAGUCCI, *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, cit., p. 189.

Conclusioni

Nel rassegnare le conclusioni del presente lavoro, ci si propone l'obiettivo di portare a sintesi, attraverso una suddivisione in punti, le riflessioni effettuate nel corso dell'indagine, in ordine alle numerose e complesse problematiche che la responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci di cui all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 pone sotto gli aspetti della disciplina positiva, della natura giuridica delle relative obbligazioni e delle sue fasi di attuazione, procedimentale e processuale.

L'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 considera la fattispecie astratta dell'esistenza di crediti tributari vantati dall'Amministrazione finanziaria verso società soggette all'IRES, poste in liquidazione e/o sciolte senza una previa liquidazione, che in conseguenza di ciò, causa l'agire *contra legem* dei liquidatori e/o degli amministratori, rimangono insoluti.

Il legislatore fiscale con tale norma ha inteso riconoscere una garanzia di natura patrimoniale a favore del Fisco, prevedendo un'obbligazione di natura risarcitoria a carico di quei soggetti, il liquidatore e/o l'amministratore, che, per aver posto in essere delle condotte non doverose, sono considerati responsabili del danno arrecato allo stesso, consistente nel mancato realizzo del suo credito. Ne consegue che l'obbligo di risarcimento, la cui natura giuridica di tipo civile inizia in tal modo a prospettarsi all'interprete, è commisurato all'obbligazione tributaria rimasta inadempita. Il suo ammontare, comprensivo degli interessi accessori ma non delle sanzioni, è limitato alla sola parte dei crediti tributari che sarebbero risultati soddisfatti se i soggetti responsabili (liquidatori ed amministratori) avessero tenuto condotte legali nell'esercizio delle loro funzioni.

1. *La responsabilità dei liquidatori e degli amministratori: disciplina, raffronto tra le fattispecie e natura giuridica* - La responsabilità dei liquidatori e degli amministratori sorge se, dopo la liquidazione della società e/o il suo scioglimento senza liquidazione, permangono debiti di imposta insoluti, a causa della loro condotta contraria alla legge.

Gli elementi costitutivi della fattispecie della responsabilità del liquidatore sono: (i) la presenza di attività nella liquidazione; (ii) l'inadempimento dell'obbligo di pagare, con quelle attività, le imposte dovute dalla società, per il periodo della liquidazione e/o per i periodi precedenti; (iii) l'aver soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari e/o l'aver assegnato beni ai soci o associati senza aver prima soddisfatto i crediti tributari.

La norma in esame, per effetto del richiamo operato dai commi 2 e 4 al comma 1, estende la responsabilità dei liquidatori agli amministratori. Questi sono considerati responsabili se si realizza la medesima fattispecie generatrice della responsabilità del liquidatore e se: (i) ex comma 2, al verificarsi di una causa di scioglimento della società non hanno provveduto alla nomina del liquidatore, lasciando così sottendere che hanno realizzato una liquidazione di fatto, poiché non è plausibile che una società possa sciogliersi direttamente, per non avere attivo e/o passivo da liquidare; (ii) ex comma 4, hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione o di occultamento di attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili. In entrambe le ipotesi di responsabilità, gli amministratori rispondono per la violazione di un obbligo primario, comune alla responsabilità del liquidatore, alla cui fattispecie si conforma per effetto del rimando operato, consistente nel mancato pagamento del debito di imposta per l'illecito utilizzo dell'attivo della società, e, per la violazione di obblighi di condotta, di natura strumentale rispetto al primo, innanzi descritti (di cui ai commi 2 e 4).

Da questa riflessione se ne ricava che la responsabilità degli amministratori è conseguente sempre ad obblighi e condotte proprie della funzione liquidatoria della società e non del loro ufficio di amministratore della società, talché l'operato di questi viene in rilievo in quanto liquidatore di fatto.

A conferma di ciò sta la *ratio* di entrambe le disposizioni sulla responsabilità dell'amministratore tipicamente di carattere antielusivo. Il legislatore ha voluto evitare che attraverso il compimento di una liquidazione di fatto venissero violate le ragioni creditorie erariali e fosse aggirata la norma sulla responsabilità del

liquidatore, la cui operatività richiede obbligatoriamente l'esistenza di uno stato di liquidazione formale della società.

Si è fatto presente, quale riflessione fondante lo sviluppo della intera ricerca, come la *ratio* ispiratrice dei diversi precetti contenuti nell'art. 36 sia unica ed è quella di apprestare una tutela del credito di imposta erariale quando questo può essere a rischio di insolvenza in conseguenza della liquidazione della società, comunque essa si realizzi.

La fattispecie regolata dall'art. 36, a parere di chi scrive, sul piano «sostanziale» è unica, per quanto considerata nei suoi diversi modi di manifestarsi. Essa è rappresentata dalla liquidazione di una società, il cui esito finale è caratterizzato dalla presenza di debiti di imposta rimasti insoluti ed alla cui tutela la disciplina è volta, risultando indifferente se quella liquidazione sia stata eseguita, in modo formale secondo diritto o solo in punto di fatto, rispettivamente dal liquidatore regolarmente nominato dall'assemblea sociale, o dall'amministratore, che ha omesso di porla in liquidazione e/o ha agito in luogo e come liquidatore di fatto.

Passando poi alla natura giuridica della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori, è stato annotato come la loro responsabilità non sorge in forza della realizzazione di un presupposto d'imposta e/o di un fatto ad esso correlato, ma solo a seguito di una condotta illecita, per cui essa è configurabile quale responsabilità civile per fatto proprio avente natura risarcitoria.

In proposito, una volta confutata l'opposta teoria che qualifica quella responsabilità di natura tributaria, ravvisandovi un'ipotesi di solidarietà dipendente, sol perché la fonte normativa è una disposizione di carattere fiscale ed il suo oggetto è il debito d'imposta, è stata affermata, con il conforto della dottrina maggioritaria e dalla giurisprudenza di legittimità, la sua natura di obbligazione civile di tipo risarcitorio.

L'art. 36 è fonte di un obbligo legale specifico posto a carico dei liquidatori e degli amministratori, il cui contenuto è del tutto autonomo rispetto al presupposto d'imposta. La responsabilità è conseguenza diretta ed esclusiva della violazione di un obbligo specifico contenuto nell'art. 36, posto a carico di un determinato soggetto in funzione dell'ufficio che egli ricopre (di liquidatore e, *rectius*, per l'amministratore della funzione effettivamente svolta di liquidatore di fatto) ed in attuazione di regole

generali presenti a livello civilistico. Risultano indifferenti ai fini della sua qualificazione le circostanze che l'obbligazione risarcitoria abbia ad oggetto e sia commisurata ad un debito di imposta, perché ciò che rileva è esclusivamente il danno causato al Fisco per effetto dell'agire *contra legem*. Quelle circostanze vengono, invece, in rilievo per la verifica della fattispecie legale di responsabilità, essendo suoi elementi costitutivi.

In definitiva, il liquidatore risponde in conseguenza di uno specifico inadempimento personale ad un obbligo impostogli dall'art. 36 e per l'effetto è tenuto a risarcire il danno causato all'Amministrazione finanziaria nella misura del debito di imposta che la società in liquidazione aveva e che è rimasto insoluto a causa della sua condotta.

Dalla ricostruzione così operata emerge la natura civilistica, di carattere risarcitorio, dell'obbligazione di cui è gravato il liquidatore.

Alle medesime conclusioni si perviene in ordine alla qualificazione della natura delle (due) responsabilità dell'amministratore, disciplinate rispettivamente dai commi 2 e 4 dell'art. 36. In entrambi i casi, l'amministratore è chiamato a rispondere sempre per un fatto proprio, e vale a dire per aver omesso un'attività doverosa o per aver tenuto una condotta non doverosa.

Anche la giurisprudenza di legittimità (Cassazione a Sezioni Unite sentenza del 04 maggio 1989, n. 2079) ritiene che la responsabilità regolata dall'art. 36 non configura un'ipotesi di coobbligazione tributaria solidale dipendente, ma un debito per fatto proprio del liquidatore, perché essa «... *ha la sua fonte in una obbligazione ex lege, di cui il liquidatore è responsabile secondo le norme comuni degli artt. 1176 e 1218 c.c. in relazione agli 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*».

In ordine alla natura giuridica della responsabilità sono state rassegnate le seguenti conclusioni: l'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 è fonte di un obbligo legale specifico in capo ai liquidatori ed agli amministratori, il cui inadempimento genera una responsabilità civile *ex lege* per fatto proprio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi degli artt. 1176 e 1218 c.c., di cui la norma speciale dell'art. 36 rappresenta una specificazione.

2. *La responsabilità dei soci: disciplina e natura giuridica* - Vi è un'ulteriore categoria di soggetti considerata responsabile verso l'Amministrazione finanziaria per il mancato pagamento dei crediti tributari di cui all'art. 36, la cui previsione amplia la garanzia di natura patrimoniale apprestata a suo favore: si tratta dei soci o associati delle società soggette all'IRES, la cui disciplina è contenuta nel comma 3.

I soci sono obbligati ad indennizzare il soggetto danneggiato Fisco in conseguenza del fatto di aver avuto dal liquidatore e/o dall'amministratore della società somme di denaro e/o beni sociali che non avrebbero dovuto ricevere, se costoro avessero provveduto al pagamento dei crediti tributari in adempimento di quanto loro imposto.

La responsabilità dei soci scaturisce da un arricchimento conseguito indebitamente ed è condizionata dal sorgere dell'obbligazione risarcitoria del liquidatore e/o dell'amministratore, al cui ammontare è commisurata, nel rispetto, però, dell'altro limite costituito dal valore di quanto ricevuto. Questa ulteriore limitazione è insita alla natura dell'obbligazione, che si è identificata avere la sua fonte nell'art. 2041 c.c., così attribuendosi anche ad essa una natura civile, di tipo risarcitorio.

È prevista una clausola di salvezza, per effetto della quale i soci sono obbligati per le maggiori responsabilità previste dal codice civile. In tal modo la loro responsabilità deve considerarsi estesa ai sensi dell'art. 2495 c.c. anche a quanto ricevuto a titolo di riparto sulla base del bilancio finale di liquidazione.

I soci sono responsabili se si realizza la responsabilità del liquidatore e/o dell'amministratore, nei limiti di quanto ricevuto indebitamente dagli stessi negli ultimi due periodi di imposta precedenti e/o durante la liquidazione, oltre che nei limiti di quanto assegnato in base del bilancio finale di liquidazione. La loro responsabilità si caratterizza per essere sempre accessoria a quella del liquidatore e/o amministratore, perché queste costituiscono elementi della fattispecie costitutiva della responsabilità dei soci.

La responsabilità dei soci trova il suo fondamento nel nesso eziologico tra il mancato pagamento del debito di imposta, di cui è causa il comportamento *contra legem* dei liquidatori e degli amministratori, ed il ricevimento di denaro o beni sociali

da parte di costoro; essi non rispondono, dunque, per un fatto proprio, ma per un fatto altrui.

In ordine alla natura di tale responsabilità, è stata confutata la tesi di fonte giurisprudenziale, per effetto della quale essa conseguirebbe alla successione dei soci nei debiti sociali della società estinta. Il motivo ostativo va ravvisato nello stesso art. 36, che considera i soci quali responsabili e non successori; inoltre è stato fatto presente come quella soluzione sia stata elaborata con riferimento ad una fattispecie di natura civilistica, mentre la medesima giurisprudenza sembra escluderla per l'ambito tributario, stante la presenza della norma speciale dettata dall'art. 36.

La teoria cui si è aderito, conforme la dottrina maggioritaria, qualifica la responsabilità dei soci nei termini di una responsabilità da indebito arricchimento ex art. 2041 c.c.

I soci, per effetto di una condotta propria dei liquidatori o degli amministratori, vedono affluire al proprio patrimonio una certa entità di ricchezza in assenza di una legittima causa di giustificazione, con pregiudizio dei crediti tributari. Essi, infatti, ricevono danaro o beni sociali, dai liquidatori e/o dagli amministratori, che non sarebbero potuti essere stati loro assegnati se costoro avessero correttamente operato nell'esercizio delle loro funzioni e pertanto sono obbligati ad indennizzare, ai sensi dell'art. 2041 c.c., il soggetto Fisco, terzo danneggiato.

Ci si è domandati, poi, se la responsabilità dei soci debba considerarsi circoscritta alle sole ipotesi di liquidazione di diritto o anche a quelle operate in via di fatto.

Il risultato della ricerca ha portato a ritenere, in senso difforme alla dottrina che si è pronunciata sul tema, che la responsabilità del socio ricorra anche nell'ipotesi di liquidazioni di fatto.

Se la *ratio* ispiratrice della previsione dei commi 2 e 4 dell'art. 36 sulla responsabilità dell'amministratore/liquidatore di fatto, come già riferito, è identica a quella della responsabilità del liquidatore di cui al comma 1, si è ritenuto necessario procedere ad un'interpretazione sistematica del precetto contenuto nel comma 3 sulla responsabilità dei soci. In tal modo, deve essere superata l'interpretazione letterale della locuzione «*messa in liquidazione*», per ritenere che la responsabilità del socio ricorre anche nell'ipotesi di liquidazione di fatto, posta in essere dagli amministratori

(a seguito delle condotte descritte nei citati commi 2 e 4) e sempre che esso abbia ricevuto denaro e/o beni. È stato osservato che è soltanto a causa delle modalità di esecuzione non doverose della liquidazione della società che si verifica l'insolvenza del debito di imposta, talché poco conta chi abbia eseguito quella liquidazione, se il liquidatore di diritto o l'amministratore che abbia ricoperto le funzioni di liquidatore di fatto, ed altrettanto poco rileva se vi sia stata o meno una liquidazione formale: l'unico dato significativo, ai fini della concreta attuazione della finalità normativa, è che la liquidazione è stata eseguita in modo illegittimo, a danno del creditore Amministrazione finanziaria, il cui credito è oggetto della tutela apprestata dalla norma in commento.

Con riguardo alla causa giuridica dell'assegnazione di somme di denaro e/o beni sociali a favore dei soci si è constatato che, non disponendo nulla la norma ai fini della configurazione della responsabilità del socio, quella dazione rileva qualunque sia il titolo in forza del quale essa è avvenuta.

3. *L'onere della prova relativo alle fattispecie costitutive delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci* - Circa l'onere della prova in ordine agli elementi delle fattispecie generatrici delle descritte responsabilità, è stato messo in evidenza come esso incombe prevalentemente sul liquidatore e sull'amministratore, a seguito di una recente modifica legislativa che ha introdotto una presunzione legale di tipo relativo a favore dell'Amministrazione finanziaria. Il liquidatore e l'amministratore, per andare esenti da responsabilità, devono dimostrare di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati o di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

L'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, invece, non deve più provare il regolare ordine di graduazione dei crediti, procedendo ad una loro riclassificazione, per accertare se e quanta parte del credito di imposta avrebbe trovato capienza con un corretto utilizzo dell'attivo della liquidazione. Essa, per la responsabilità dei liquidatori, ha l'onere di provare solo l'esistenza del debito di imposta e la presenza di attività nella liquidazione mentre per quella degli amministratori, in aggiunta a quanto vale per i liquidatori, deve provare, per la fattispecie di cui al comma 2, il verificarsi di una causa di scioglimento del contratto sociale, mentre, per quella di cui

al comma 4, la realizzazione di operazioni di liquidazione e/o di occultamento di attività sociali negli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione.

La responsabilità dei liquidatori e degli amministratori prescinde, da sempre, anche nel testo previgente alla modifica normativa, dall'indagine sulla colpa o sul dolo dell'agente, perché questi elementi non sono presenti nella fattispecie costitutiva disciplinata dell'art. 36. Ciò che viene in rilievo, mitigando una disciplina che altrimenti introdurrebbe una responsabilità di tipo oggettivo, è il richiamo al dovere della diligenza, proprio della disciplina sull'adempimento dell'obbligazione. È in facoltà dell'agente (liquidatore ed amministratore) provare che il debito di imposta rimasto insoluto è conseguenza di una impossibilità a lui non imputabile per aver egli utilizzato la diligenza che la funzione svolta gli imponeva.

Anche in relazione alla responsabilità dei soci è stata introdotta una presunzione legale relativa, in forza della quale, oggi, il valore dei beni sociali ad essi distribuiti non deve essere necessariamente accertato e stimato dall'Amministrazione finanziaria, risultando esso determinato su base legale nell'importo (minimo) corrispondente al valore della quota sociale detenuta dal socio beneficiario dell'assegnazione. La presunzione opera limitatamente al processo di quantificazione del valore dell'assegnazione, la cui realizzazione deve, comunque, essere provata a cura del Fisco. È fatta salva la prova contraria, che, non essendo posta specificamente a carico di una parte, potrà essere esercitata da chi vi ha interesse: e così la utilizzerà l'Amministrazione finanziaria se vuole dimostrare che quanto ricevuto dal socio è superiore all'importo minimo stabilito legalmente, mentre se ne avvarrà il socio per dimostrare che è inferiore.

4. *Il contenuto delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci* - La quantificazione su base presuntiva delle obbligazioni risarcitorie gravanti sui soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36 non risulta da sola sufficiente per determinarne il loro contenuto. La correlazione esistente con l'obbligazione tributaria della società richiede, infatti, l'individuazione delle «imposte dovute» e non pagate dal liquidatore e/o amministratore.

Le «imposte dovute» sono state così identificate in tutte quelle dovute all'Amministrazione finanziaria dalle società soggette all'IRES, e ciò in conseguenza della recente abrogazione del limite di applicazione dell'art. 36 alle sole imposte dirette, per il tramite dell'espunzione della suddetta norma dall'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 46/1999.

In ordine, poi, al titolo giuridico del debito d'imposta, in virtù del quale la società è obbligata al relativo pagamento, contrariamente a quanto sostenuto dalla dottrina che si è espressa in proposito, si è addivenuti alla conclusione per cui esso va inteso con riferimento anche a fattispecie diverse da quella della realizzazione del presupposto di imposta.

In tal modo, si è andati oltre l'obbligazione tributaria, propria del soggetto passivo di imposta, per includere anche ipotesi di meri obblighi di pagamento di imposte, così che la responsabilità dei soggetti ex art. 36 risulta estesa a fenomeni di solidarietà tributaria, paritetica o dipendente, ed anche a semplici obblighi strumentali.

La conclusione cui si è giunti è stata quella di ritenere che nella locuzione «imposte dovute» deve esservi ricompreso qualsiasi obbligo di pagamento di imposte che abbia la sua fonte nella legge. Alla base di tale convincimento vi è l'osservazione secondo cui ciò che rileva per il legislatore dell'art. 36, la cui finalità è quella di creare una garanzia di natura patrimoniale a favore del Fisco in ordine alle «imposte dovute» e non pagate dalla società, è la sola circostanza che i liquidatori (ed amministratori) non hanno provveduto al pagamento di quanto la legge imponeva alla società, pur disponendo di un attivo ed a causa di una loro condotta illecita, senza che possa assumere alcuna rilevanza, a tal fine, il titolo giuridico dell'obbligazione di pagamento dell'imposta.

Altrimenti detto, per la disciplina delle responsabilità ex art. 36, poco conta perché fosse dovuta l'imposta dalla società; quel che interessa è che essa è rimasta insoluta, nonostante il liquidatore e/o l'amministratore-liquidatore di fatto avesse i mezzi per poterla soddisfare (anche parzialmente) e non l'abbia fatto per aver agito *contra legem*. In tale ipotesi deve operare quella garanzia patrimoniale apprestata dalla norma, conseguente alla responsabilità in cui è incorso l'agente ed a

prescindere dalla motivazione giuridica del debito di imposta in capo alla società, unico soggetto obbligato a titolo originario.

In attuazione delle considerazioni appena formulate e contrariamente alla dottrina pronunciata sul punto, si è ritenuto che le responsabilità disciplinate dall'art. 36 operano tanto con riferimento alle omesse ritenute o versamento di quelle praticate a titolo d'imposta, quanto di quelle a titolo di acconto; ed ancora che la responsabilità dell'art. 36 operi anche nel caso delle società di capitali a ristretta base proprietaria che abbiano optato per la tassazione del reddito per trasparenza ai sensi dell'art. 116 T.U.I.R. e che in conseguenza di ciò risultano responsabili solidalmente con i soci, unici soggetti passivi, dell'imposta IRPEF, che per la sua natura, certamente, non è qualificabile quale imposta propria della società.

In ordine poi alle obbligazioni connesse a quella tributaria, sono state considerate incluse quelle sugli interessi, per la loro natura accessoria, mentre sono state escluse le sanzioni, per non essere richiamate dalla norma.

Circa poi la «definitività» delle imposte dovute, nel caso in cui il titolo legittimante sia rappresentato da un accertamento, la conclusione cui si è giunti, conformemente alla dottrina maggioritaria, è che l'inadempimento presupposto dalla fattispecie dell'art. 36 si realizzi anche con il mancato pagamento di imposte iscritte in ruoli provvisori sulla base di accertamenti non definitivi, trovando tale soluzione ermeneutica il conforto di un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità. I liquidatori, come anche gli amministratori per le ipotesi loro ascrivibili, hanno l'obbligo di pagare le imposte definitive, nonché l'obbligo di accantonare le somme necessarie dirette al pagamento dei debiti tributari oggetto di avvisi di accertamento provvisori o diversamente di debiti tributari dei quali siano sorti solo i presupposti d'imposta, i quali si ritengono prevedibili secondo un prudente apprezzamento ed a prescindere dalla concreta notificazione in capo alla società di alcun atto impositivo.

Nel corso dell'indagine, si è messo in evidenza come la garanzia di natura patrimoniale accordata dall'art. 36 a favore dei crediti tributari abbia manifestato la sua efficienza ed utilità pratica particolarmente dopo la modifica dell'art. 2495 c.c., per effetto della quale la cancellazione della società dal registro delle imprese determina la sua estinzione, a prescindere dall'esistenza di rapporti giuridici

pendenti. Una volta che la società si estingue, infatti, non è più possibile agire in suo danno, per cui al creditore Amministrazione finanziaria rimasto insoddisfatto non resta che esercitare quella garanzia patrimoniale di natura risarcitoria apprestata dalla norma in commento, agendo verso i soggetti considerati responsabili.

Negli ultimi tempi, la rilevanza applicativa assunta dalla norma in esame è collegata all'esigenza del Fisco di contrastare la prassi che rinviene nell'estinzione della società un rimedio per eludere il pagamento delle imposte dovute, nel tentativo di lasciare l'Amministrazione finanziaria sprovvista di alcuna forma di tutela.

5. *Le possibili interrelazioni tra i diversi tipi di responsabilità* - In ordine alle interrelazioni che si possono instaurare tra i diversi tipi di responsabilità, non essendo previsto alcun *beneficium excussionis*, è stata esclusa l'esistenza di particolari ordini per l'esercizio delle corrispondenti azioni, che pertanto potranno essere esercitate disgiuntamente, o anche congiuntamente, fermo restando, in quest'ultimo caso, che gli eventuali risultati positivi raggiunti non sono cumulabili, in quanto non è possibile riscuotere due volte le imposte dovute dalla società.

Nel caso di concorso tra più azioni di responsabilità della medesima specie (come, ad esempio, l'azione proposta verso più soci) è stato ritenuto non sussistere alcun rapporto di solidarietà dei condebitori verso il Fisco, rispondendo ciascuno di essi per un'obbligazione propria, autonoma e distinta da quella degli altri soggetti, pur avendo la medesima natura ed il medesimo presupposto.

6. *Il procedimento per l'attuazione delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci* - Le obbligazioni relative a tutti i soggetti responsabili ai sensi dell'art. 36 hanno natura civile e trovano la loro fonte esclusivamente nella legge, nel senso che al realizzarsi della fattispecie, di tipo complesso, conseguono gli effetti giuridici costitutivi di quelle responsabilità.

L'atto con cui l'Amministrazione finanziaria, ai sensi del comma 5 dell'art. 36, accerta l'esistenza delle suddette obbligazioni non svolge alcun ruolo nella produzione di quegli effetti giuridici. Esso ha una funzione ricognitiva-liquidatoria, e non costitutiva, della fattispecie, differenziandosi in ciò dall'atto impositivo di accertamento dell'obbligazione tributaria.

L'indagine sulla sua natura ha portato ad escludere che i richiami contenuti nella norma dell'art. 36 ad istituti comuni con l'accertamento impositivo possano assimilarlo a questo. La responsabilità dei soggetti terzi (liquidatore, amministratore, socio) rispetto a quella del soggetto passivo di imposta (società in liquidazione) si presenta come istituto collaterale e diretto a far ottenere al soggetto danneggiato (Amministrazione finanziaria) un'utilità pari a quella perduta (debito di imposta) a causa dell'inadempimento, per cui non si lascia ridurre all'obbligazione che ha per oggetto l'imposta neppure sotto il profilo dell'oggetto della prestazione.

Le conclusioni sulla natura giuridica dell'accertamento delle responsabilità ex art. 36, comma 5, sono le seguenti:

- a) esso non è assimilabile all'atto di accertamento dei tributi, poiché ha ad oggetto l'accertamento di un'obbligazione civile e nella specie di un'obbligazione risarcitoria in capo ai liquidatori ed agli amministratori e di un'obbligazione da indebito arricchimento in capo ai soci;
- b) non è atto ad efficacia costitutiva, ma atto avente natura dichiarativa, in quanto ad esso già preesiste una situazione giuridica a contenuto specifico capace di produrre effetti giuridici, tant'è che i liquidatori, gli amministratori ed i soci, finché non viene loro notificato l'atto di accertamento, possono esercitare dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria una preventiva azione di accertamento negativo delle loro responsabilità;
- c) ha una funzione di ricognizione e di liquidazione del danno;
- d) con riferimento alla funzione liquidatoria si è constatato che, a seguito dell'introduzione della presunzione legale introdotta dall'art. 28, comma 5, del D.Lgs. n. 175/2014, essa risulta fortemente attenuata (ma non scomparsa) per l'accertamento della responsabilità dei liquidatori e degli amministratori. Ciò in quanto, a seguito della presunzione legale relativa, le condotte non doverose del liquidatore e dell'amministratore si presumono per realizzate, per cui il danno viene quantificato, salva la prova contraria del soggetto agente, nell'ammontare del debito di imposta rimasto insoluto;
- e) le funzioni ricognitive-liquidatorie di questo tipo di atto di accertamento consentono di collocarlo nell'ambito della categoria degli atti amministrativi in senso stretto o meri atti, in quanto esso enuncia gli effetti prescritti dalla legge;

f) l'atto di accertamento ex art. 36 non costituisce esercizio di un potere autoritativo ed unilaterale di cui l'Amministrazione finanziaria è titolare, come accade, invece, per l'accertamento impositivo;

g) ciò nondimeno, nello sforzo ricostruttivo teso all'individuazione dell'esatta funzione dell'atto in esame, la dottrina, a cui si è aderito, riconosce alla fase liquidatoria dell'accertamento *«un'anticipazione della autoritatività che si esprime nella funzione della riscossione»*, in quanto esso *«è diretto alla liquidazione di una prestazione che è oggetto di un'obbligazione risarcitoria di natura civilistica, in nulla diversa da quella che un creditore ordinario può sottoporre all'autorità giudiziaria ordinaria, ma che l'amministrazione non è in grado di realizzare senza prima avere quantificato i limiti della responsabilità dell'obbligato»*;

h) l'accertamento ex art. 36, dunque, è un atto collocato nell'ambito della funzione della riscossione di un'obbligazione di natura civile, di tipo risarcitorio: esso svolge una funzione preliminare a quella esecutiva propria del ruolo, procedendo alla liquidazione del danno.

In definitiva, la natura dell'accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria ai sensi del comma 5 dell'art. 36 ha una funzione dichiarativa, di tipo ricognitiva e liquidatoria della fattispecie, che risulta già completamente realizzata e preesistente ad esso.

In relazione alla disciplina positiva di tale accertamento e con riferimento al requisito della motivazione, si è osservato che per assolvere alla (limitata) funzione ricognitiva di una situazione giuridica già perfetta e soprattutto per non essere esso la risultanza dell'esercizio di un potere, la parte esplicativa delle ragioni giuridiche, definita come «motivazione in senso stretto», degrada quasi a divenire una mera enunciazione degli elementi di fatto e di diritto su cui si fonda il dispositivo.

Circa il termine di notifica dell'accertamento la norma nulla dispone, prevedendo solo che essa debba essere eseguita con le modalità dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973. Dall'assenza della previsione di un termine si è dedotto che si applichi quello prescrizione ordinario decennale. Dispone in tal senso la natura dell'atto, che - si ripete - non è conseguenza dell'esercizio di un potere, motivo per il quale non è stato necessario stabilire un termine di decadenza, operando piuttosto quello prescrizione ordinario, in conformità alla natura del diritto di credito da

azione risarcitoria e/o da indebito arricchimento che viene esercitato per il suo tramite.

7. *La cancellazione della società dal registro delle imprese alla luce della novità normativa di cui all'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014 e suoi effetti sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1973* - La ricerca si è poi indirizzata verso il fenomeno dell'estinzione fraudolenta della società, realizzata allo scopo di far rimanere insoluta l'obbligazione tributaria, anche a causa dell'inoperatività delle responsabilità dell'art. 36.

Questo accade, infatti, a causa dell'impossibilità dell'Amministrazione finanziaria di «dar vita» all'obbligazione tributaria, i cui presupposti già si sono realizzati, e caso mai anche manifestatisi in un PVC, quando la società è in vita, o che comunque sono noti e/o prevedibili da parte del liquidatore e/o amministratore, i quali con quella estinzione tentano di «sfuggire» alle loro responsabilità. Quella impossibilità è conseguente alla necessità di notificare l'accertamento impositivo nei confronti della società, oramai non più praticabile, causa la sua estinzione.

Di recente, è stato introdotto l'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175/2014, il quale ha rappresentato la reazione del sistema all'increscioso fenomeno della cancellazione delle società dal registro delle imprese e della conseguente estinzione dei diritti dei creditori, destinato a «superare» la soluzione giurisprudenziale, fortemente criticata dalla dottrina, in termini di successione dei soci nei debiti sociali della società estinta. Con un metafora di carattere sismometrico si è detto che la novella normativa rappresenta un «scossa di assestamento» rispetto al «terremoto» determinato dall'introduzione dell'effetto costitutivo di tipo estintivo attribuito dall'art. 2495 c.c. alla cancellazione della società dal registro imprese, nonostante la pendenza di rapporti giuridici (nella specie tributari). Quella «scossa di assestamento» è diretta a riportare in equilibrio l'ordinamento giuridico, ristabilizzando, così, il doveroso temperamento tra le finalità di certezza del diritto e quelle da porre a presidio della tutela dei creditori.

D'altronde, quello scopo non poteva essere perseguito diversamente, considerato che non è possibile agire nei confronti dei liquidatori, degli

amministratori e dei soci, essendo necessario un preventivo accertamento del debito d'imposta in capo alla società per la determinazione dell'*an* e del *quantum*.

È stato fatto presente, per quanto evidente, che se non vi è (prima il) debito di imposta non può esservi (dopo e) consequenzialmente il mancato pagamento di esso, di cui i soggetti responsabili sono chiamati a rispondere.

Si è proceduto, così, alla disamina della nuova normativa in tutti i suoi profili, soggettivo, oggettivo e temporale, per giungere alla definizione di quello che sembra essere un fenomeno di riviviscenza di un soggetto in precedenza estintosi, reso possibile sulla base di una *fiction iuris*.

In realtà, si è accertato che così non è.

Si è preso spunto dalla dottrina commercialistica, la quale ha avuto modo di soffermarsi su di un istituto analogo, quello della società estinta che può essere dichiarata fallita entro un anno dalla sua cancellazione, determinandone così la sua «sopravvivenza».

Secondo tale dottrina le società cancellatesi dal registro imprese, pendenti rapporti giuridici ancora non definiti, fermo l'effetto costitutivo di tipo estintivo, cessano di essere centri di imputazione di nuove attività, ma non per questo perdono la responsabilità per le obbligazioni da loro poste in essere alla data della cancellazione, perdurando quella responsabilità finché non sia decorso un anno dalla suddetta cancellazione. Il principio generale sul quale si fonda questa teoria è quello secondo cui gli effetti generati da rapporti giuridici possono prodursi anche in una fase successiva a quella della cessazione del centro di imputazione soggettivo cui esso sono riconducibili: esso ricorre, appunto, nella fattispecie della società cancellata, destinataria dopo la sua estinzione di accertamenti di obbligazioni di imposte sorte quando essa era «in vita».

Sulla base di tali considerazioni si è giunti a trarre le seguenti conclusioni in ordine alla natura giuridica dell'istituto introdotto dall'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014:

- a) la disciplina non è nuova al nostro ordinamento giuridico, essendovi precedenti nella legge fallimentare;
- b) l'istituto della «sopravvivenza» della società estinta a determinati e limitati effetti è perfettamente compatibile con i principi generali del nostro ordinamento e

trova conferma in istituti omologhi, introdotti già da tempo, sia pur sulla base di discipline di settore diverse (in particolare della legge fallimentare);

c) la *ratio* ispiratrice dell'istituto, comune alle diverse discipline che lo hanno adottato, è quella di contemperare l'esigenza della certezza del diritto, facendo salvo l'effetto costitutivo di natura estintiva della società a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, e la capacità/idoneità giuridica della società estinta a permanere per un certo arco temporale destinataria di effetti che hanno la loro causa e fonte in rapporti giuridici realizzati da quel soggetto quando era ancora in vita;

d) la qualificazione giuridica da dare all'istituto non è in termini di «sopravvivenza» o «reviviscenza» di un soggetto estinto, che comporterebbe la previsione di una finzione giuridica. Piuttosto, ferma la non esistenza del soggetto giuridico oramai estinto, quello che permane nel mondo giuridico è un autonomo centro di imputazione di effetti, che, per quanto riferibili soggettivamente all'entità non più esistente, è distinto da essa;

e) la disciplina in commento, sulla cui base oggi risulta possibile emettere atti impositivi (di liquidazione, di accertamento), di riscossione o proseguire la fase giurisdizionale di accertamento nei confronti delle società estinte, non va affatto considerata come foriera dell'introduzione nell'ordinamento di «mostri giuridici», e vale a dire di soggetti «morti» che tornano a rivivere come riferito da alcuni commentatori;

f) essa, piuttosto, va intesa molto più semplicemente quale norma di deroga alle modalità ordinarie dell'esercizio del potere impositivo, nella sue fasi di accertamento, procedimentale e giurisdizionale, quando la società risulti estinta. In particolare, il legislatore ha individuato il destinatario di quegli atti in un centro di imputazione di effetti giuridici che per mera convenzione coincide con (ma non è) la medesima società estinta.

La ricerca, poi, ha condotto chi scrive a sviluppare un'ulteriore considerazione sulla funzione svolta dalla «nuova» entità, il centro di imputazione di effetti giuridici, che nasce a seguito e per effetto dell'estinzione della società.

Esso può essere identificato quale soggetto passivo di accertamento dell'obbligazione tributaria realizzatasi e facente capo alla società estinta, nel caso il procedimento di determinazione non abbia potuto avere compimento prima della sua

estinzione. Conforta tale qualificazione la circostanza che il nostro ordinamento tributario già conosce fenomeni di «dissociazione» tra soggetto passivo di imposta e soggetto passivo di accertamento, quali quelli riconducibili ai redditi prodotti in forma associata ai sensi dell'art. 5 del TUIR.

Circa l'efficacia temporale della novella, e cioè se la stessa si applichi anche alle situazioni giuridiche precedenti alla sua entrata in vigore, in quanto norma procedimentale, si è concluso che, pur risultando necessari ulteriori approfondimenti per la corretta qualificazione della natura giuridica della norma dell'art. 28 cit., la funzione da essa svolta certamente incide sul procedimento di attuazione della legge di imposta. Essa può essere definita norma procedimentale ed in quanto tale applicabile anche in relazione ai rapporti ancora pendenti ed i cui presupposti di fatto si siano manifestati antecedentemente alla sua entrata in vigore.

Si è evidenziato, in proposito, che un profilo di natura procedimentale può essere individuato nella identificazione di un «nuovo» soggetto passivo di accertamento per la fattispecie dell'obbligazione tributaria della società estinta.

Un ulteriore profilo che caratterizza la norma come avente natura procedimentale, si è annotato, può essere individuato nella circostanza che essa disciplina un obbligo da considerarsi strumentale per la realizzazione dell'obbligazione di natura risarcitoria ex art. 36, quale quello di consentire all'Amministrazione finanziaria di esercitare il proprio potere impositivo anche in danno di un soggetto estinto, allo scopo (da qui la strumentalità della norma) di far valere l'azione di responsabilità ai sensi dell'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 nei confronti dei soggetti che, causa il loro agire *contra legem*, hanno determinato l'insolvenza del debito di imposta.

8. *Il giudizio: a) la giurisdizione tributaria; b) la «sopravvivenza» della società estinta nel giudizio pendente* - L'attribuzione della giurisdizione tributaria per la contestazione dell'atto di accertamento delle responsabilità ex art. 36 è sembrata dover vacillare di fronte alle sue caratteristiche di atto non impositivo e con funzione meramente ricognitiva di obbligazioni aventi natura giuridica civile. Seguendo, invece, una qualificata dottrina, si è pervenuti non solo a giustificare la legittimità di questa attribuzione, perché non viola il divieto costituzionale di istituzione di giudici

speciali, ma anche a ritenerla rispondente ai criteri della sua delimitazione esterna, in una visione che tende a ricomprendervi anche i rapporti giuridici consequenziali all'obbligazione tributaria.

Si è fatto notare, infatti, come, oltre al processo di progressiva espansione legislativa della giurisdizione tributaria fino a farla divenire di tipo esclusivo per comprendere «*i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*», si è sviluppato altro fenomeno di analoga natura operato dalla giurisprudenza. Per effetto di numerosi interventi giurisprudenziali di legittimità, la natura tributaria della controversia è stata considerata come ricomprendente non solo i tributi strettamente intesi, ma anche una serie di rapporti consequenziali a quello tributario.

In quest'ottica, non si è dubitato che per quanto l'obbligazione nascente dalla fattispecie di cui all'art. 36 sia autonoma ed indipendente dall'obbligazione tributaria della società, è comunque correlata ad essa, sia perché l'inadempimento di quest'ultima obbligazione costituisce elemento della fattispecie legale che la genera e sia perché l'ammontare del risarcimento è rapportato al suo valore. I forti legami esistenti tra l'obbligazione civile ex art. 36 e quella tributaria hanno indotto a configurare la prima come consequenziale alla seconda e così a giustificare l'attribuzione della relativa lite alla giurisdizione tributaria.

Il collegamento di tipo funzionale che esiste tra le due obbligazioni ha giustificato ed al tempo stesso spiegato l'attribuzione alla giurisdizione tributaria della controversia sulla responsabilità civile dei soggetti ex art. 36.

Nell'ambito dell'indagine sui profili processuali ci si è interrogati poi sull'esito del giudizio sull'accertamento dell'obbligazione tributaria della società a seguito della sua estinzione, atteso che l'accertamento del debito d'imposta costituisce uno degli elementi che compongono la fattispecie legale dell'art. 36.

Sulla base dell'interpretazione della novità normativa introdotta dall'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014, si è ritenuto che l'estinzione della società non produce più alcun effetto processuale, ben inteso limitatamente al periodo quinquennale di «proroga» e con alcune puntualizzazioni per delle ipotesi di diritto intertemporale. Ciò in quanto l'istituto di nuova introduzione consta di un centro di imputazione a cui vengono attribuiti, dopo la «morte» del soggetto società, gli effetti, anche di natura processuale, degli atti di cui essa sarebbe stata destinataria se fosse

stata ancora in vita. Il periodo in cui la società era «in vita», idealmente terminato con la sua cancellazione dal registro delle imprese, e quello successivo in cui essa «continua a vivere» per ulteriori cinque anni, sono collegati tra loro senza soluzione di continuità, per cui tra essi non si realizza alcuna «frattura». Se alcuna estinzione si verifica, non risulta realizzata nemmeno la corrispondente causa di interruzione del processo, per cui esso continuerà regolarmente, nel caso si ipotizzi che la cancellazione sia intervenuta pendente il giudizio, oppure, nel caso di giudizio nuovo da intraprendere o da subire, avverrà ad opera o contro la società (*rectius*: il centro di imputazione di effetti giuridici senza soggetto).

Circa poi l'interrogativo se la nuova norma abbia efficacia anche in relazione ai processi pendenti al momento della sua entrata in vigore si è data risposta positiva, in applicazione del principio *tempus regit actum*.

9. *Il coordinamento tra i giudizi sull'accertamento dell'obbligazione tributaria (causa pregiudicante) e sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36 D.P.R. n. 602/1073 (causa pregiudicata): la sospensione processuale ex art. 295 c.p.c.* - Si è già detto della rilevanza dell'accertamento del debito di imposta in capo alla società anche nella sua fase giurisdizionale. Le sorti del giudizio di impugnazione dell'accertamento dell'obbligazione risarcitoria nei confronti del responsabile dipendono da quelle del processo che ha per oggetto il debito di imposta: la dipendenza a livello di fattispecie costitutiva dell'obbligazione riverbera i suoi effetti sul piano processuale. Si è posto, allora, il problema del coordinamento degli esiti dei due giudizi.

La soluzione cui si è giunti è che il giudizio che ha ad oggetto l'accertamento sulla responsabilità ex art. 36 deve essere sospeso ai sensi dell'art. 295 c.p.c. in attesa dell'esito di quello sul debito di imposta in capo alla società, da cui dipende.

Tra i due giudizi, infatti, vi è un rapporto di pregiudizialità tecnica, che giustifica la sospensione ex art. 295 c.p.c., perché, per quanto essi vertano su rapporti giuridici distinti ed autonomi, uno sull'obbligazione di imposta ed un altro sull'obbligo risarcitorio, in quest'ultimo l'oggetto del risarcimento è dato dall'ammontare del debito di imposta nella misura in cui risulterà determinato nel

giudizio sulla relativa obbligazione; e dunque la decisione del primo giudice condiziona l'operato del secondo giudice.

Quali siano poi gli effetti che un giudicato, pronunciato per un rapporto (quello di imposta) riguardante soggetti diversi (amministrazione e società), possa produrre in un giudizio avente un diverso rapporto (quello risarcitorio) intercorso tra altri soggetti (amministrazione e responsabili) è problema diverso che ugualmente si è esaminato per le sue possibili interferenze con la soluzione di tipo processuale proposta, ponendo in evidenza come la sua soluzione sia influenzata, da un lato, dalla contrapposizione delle due teorie, costitutiva e dichiarativa, circa l'efficacia della sentenza sul rapporto tributario e, dall'altro, dall'efficacia che si attribuisce al giudicato, se esterna al giudizio nel quale è stato reso con riferimento sia al profilo oggettivo che soggettivo (e cioè, rispettivamente, su questioni collegate alla fattispecie sostanziale dedotta in giudizio presenti in altri giudizi tra le medesime parti o in giudizi tra soggetti diversi dipendenti da quello di cui si invoca il giudicato, cd. effetti riflessi).

La disamina dei diversi risultati circa la natura della sentenza tributaria (per i dichiarativisti, sostitutiva dell'accertamento, mentre per i costitutivisti no, perché ciò che rileva è sempre e solo l'accertamento, eventualmente come modificato dalla sentenza) ha portato a considerare che per la teoria dichiarativa la sospensione ex art.295 c.p.c. del secondo giudizio, quello pregiudicato relativo all'obbligazione risarcitoria da responsabilità, è subordinata alla capacità del giudicato sul giudizio pregiudicante, quello sul debito di imposta, di produrre effetti su di esso e perciò di condizionarne l'esito, mentre per la teoria costitutiva alcun dubbio si pone sull'applicabilità della sospensione processuale, perché è sempre e solo l'accertamento impositivo a determinare se e quale sia l'ammontare di imposta da cui dipende l'obbligazione risarcitoria da responsabilità, talché alcun problema di rilevanza del giudicato si pone.

La ricerca è proseguita effettuando a monte ulteriori verifiche sull'idoneità o meno del giudicato di produrre effetti, e di qual tipo, se in termini di giudicato (esterno) o di preclusione, in un giudizio in cui non via sia una perfetta identità di parti, atteso che parte comune ad entrambi è l'Amministrazione finanziaria, ma in quello relativo al debito di imposta l'altra parte è la società in liquidazione, quale

soggetto passivo di imposta, e nel giudizio inerente l'obbligazione da responsabilità parti sono, alternativamente o anche cumulativamente, i liquidatori, gli amministratori ed i soci.

L'approdo cui è giunti è stato nel senso di osservare che la teoria dichiarativa sulla natura del giudizio tributario finisce per creare problemi in ordine alla soluzione proposta per il coordinamento dei due giudizi, rinvenuta nell'applicazione della sospensione processuale ex art. 295 c.p.c., che invece l'altra teoria, quella costitutiva, non pone, perché la definitività dell'accertamento (sulla base della sentenza passata in cosa giudicata) ha una rilevanza meramente oggettiva, quale mero fatto.

Nell'osservare poi che la teoria dichiarativa è quella più rispondente per la qualificazione della natura di un giudizio che ha per oggetto l'accertamento sulle responsabilità disciplinate dall'art. 36, considerata la sua funzione di atto di mera ricognizione e liquidazione della fattispecie, si è fatto rilevare come proprio questa sorta di «corto circuito», insieme ad altre osservazioni, ha indotto parte della dottrina a ritenere che la contrapposizione tra teoria dichiarativa e costitutiva è da abbandonare, per giungere a diverse e non sempre unitarie soluzioni sulla natura dell'oggetto del processo tributario, come si riferirà in seguito.

Si è proseguito oltre nell'indagine, per dare risposta all'interrogativo se il giudicato intervenuto nel giudizio sul debito di imposta potesse avere e quale tipo di efficacia nel giudizio sull'obbligazione risarcitoria, considerato che qui le parti sono diverse. Preso atto dell'evoluzione della dottrina processualcivilistica che ha portato al superamento dell'originaria concezione chiovendiana, secondo cui il «*fare stato a ogni effetto tra le parti*» dell'art. 2909 c.c. sia solo delle sentenze che dispongono in ordine all'accertamento di un diritto soggettivo o di uno *status* a seguito della domanda che ha dato impulso al giudizio, mentre non si potrebbe estendere al di fuori di esso, e così in giudizi aventi domande diverse fra gli stessi soggetti o domande uguali ma fra soggetti diversi.

Si è annotato, in proposito, come la giurisprudenza, riferendosi specificamente al processo tributario, ha consacrato tale principio con la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 16 giugno 2006, n. 13916, con cui è stata riconosciuta al giudicato tributario un'efficacia espansiva (c.d. giudicato

esterno), limitatamente alla statuizione intervenuta su elementi costitutivi della fattispecie ad efficacia permanente.

Circa l'efficacia soggettiva del giudicato, si è riscontrato come sia la dottrina che la giurisprudenza, in un processo evolutivo, tendono oramai a riconoscere alla sentenza passata in cosa giudicata la capacità di produrre effetti riflessi in giudizi intervenuti tra soggetti diversi rispetto a quelli del processo nel quale la stessa risulta adottata.

Ogni qual volta una posizione giuridica di diritto o anche di obbligo in tanto esiste in quanto sussista una fattispecie giuridica che si trovi rispetto ad essa in una situazione pregiudiziale, venuta meno la fattispecie pregiudicante quella pregiudicata cade. In queste ipotesi, il soggetto (terzo) è vincolato agli effetti giuridici che l'atto dispositivo produce sul rapporto pregiudiziale, qualunque sia la natura di quell'atto, inclusa quella giurisdizionale.

Sulla base di tali premesse si è pervenuti a riconoscere che il soggetto terzo risulta vincolato dal giudicato afferente il rapporto pregiudicante.

Rapportando queste considerazioni di carattere generale al tema in trattazione, si è concluso nel senso che il soggetto terzo responsabile ex art. 36 è vincolato al giudicato intervenuto tra l'Amministrazione finanziaria e la società sull'obbligazione di imposta, perché questa situazione è pregiudiziale rispetto alla propria: esso subirà gli effetti di quell'accertamento senza possibilità di poterlo impugnare, perché non è parte di quel rapporto tributario, che risulta autonomo e distinto, per quanto collegato, rispetto a quello che lo riguarda.

In definitiva, se la sentenza del rapporto riferito all'obbligazione di imposta annulla questa, integralmente o parzialmente, la responsabilità sancita dall'art. 36 viene meno in tutto o risulta limitata alla parte accertata, non quale effetto diretto di quella sentenza, ma perché in conseguenza di essa la situazione giuridica pregiudicante, relativa al debito di imposta, risulta essere non più esistente (in caso di annullamento integrale) o essersi ridotta (in caso di annullamento parziale): e ciò non per effetto del giudicato, ma quale carattere riflesso di quell'effetto.

Si è potuto così dare risposta definitiva ed in senso positivo al quesito di partenza, e vale a dire se la sospensione processuale disciplinata dall'art. 295 c.p.c. sia soluzione idonea per il necessario coordinamento che deve realizzarsi tra il

giudizio con oggetto l'accertamento del debito di imposta e quello sulla responsabilità ex art. 36. Ciò in quanto la sentenza relativa al primo di questi due giudizi, con il suo giudicato, è idonea a produrre effetti riflessi capaci di condizionare il secondo di essi, che perciò, essendone dipendente, deve essere sospeso in attesa dell'esito definitivo del primo.

Se così non fosse, si è osservato, il soggetto terzo responsabile per l'art. 36 risulterebbe certamente leso nel suo diritto di difesa, attesa l'impossibilità di impugnare l'atto di accertamento dell'obbligazione tributaria e subirebbe conseguenze irreversibili nell'ipotesi che quel debito di imposta dovesse essere accertato giudizialmente inesistente in epoca successiva a quella in cui è stata definitivamente statuita la sua responsabilità.

La sospensione processuale ex art. 295 c.p.c. deve essere allora considerata come soluzione necessaria, perché rappresenta il corollario naturale di una costruzione giuridica, dove l'obbligazione risarcitoria è stata riconosciuta come «dipendente» da altra situazione giuridica, quella dell'obbligazione di imposta, che è distinta ed autonoma rispetto ad essa e nella quale il soggetto responsabile ex art. 36 non può intervenire.

L'occasione della verifica processuale è stata poi utilizzata per constatare come quella caratteristica di «dipendenza» sia stata riscontrata, a conferma della bontà della qualificazione operata, sotto i vari profili in tutti i passaggi ideali del percorso compiuto durante la presente ricerca, da quello della disciplina sostanziale, a quello sulla sua natura per arrivare alla fase procedimentale ed infine approdare a quello relativo al profilo processuale.

10. *L'oggetto del giudizio sull'accertamento delle responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci* - L'analisi della natura del giudizio che ha per oggetto l'accertamento delle responsabilità emesso ai sensi dell'art. 36 ha preso avvio ricordando le posizioni giuridiche soggettive che emergono nella fattispecie legale disciplinata dalla citata disposizione. Si è fatto presente che se si ammette che gli effetti sono della legge e non dell'atto, la cognizione del giudice si risolve nella mera verifica della realizzazione o meno della condotta capace di produrli.

Sulla base di tali premesse, si è dedotto che il responsabile ex art. 36, con l'impugnazione dell'atto di accertamento, provoca non tanto il sindacato sulla legittimità dell'atto, quanto piuttosto l'accertamento negativo degli eventi costituenti la fattispecie legale.

Nel giudizio sull'accertamento ex art. 36, il giudice deve eseguire una valutazione di tipo accertativo (negativo o positivo) sulla realizzazione della fattispecie prevista dalla legge, al cui verificarsi sono ricollegate quelle obbligazioni che l'Amministrazione finanziaria con l'atto di accertamento provvede solo ad individuare ed a liquidare, mentre il presunto responsabile con l'impugnazione ne contesta l'esistenza.

L'esito di quella valutazione non dà luogo ad un giudizio di legittimità o meno sull'operato dell'Amministrazione finanziaria, quanto piuttosto ad un giudizio di verifica sulla esistenza dei presupposti di fatto per l'azione di responsabilità ex art. 36.

All'esito di queste considerazioni si è concluso nel senso che la natura del giudizio sull'accertamento emesso ai sensi dell'art. 36 è di tipo dichiarativo

L'indagine sulla natura del giudizio ha consentito, poi, seguendo la dottrina a cui si è aderito, di rilevare come *«i tratti caratteristici del giudizio di impugnazione dell'accertamento regolato dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973 mettono direttamente in gioco la qualificazione del giudizio tributario come giudizio di tipo costitutivo o dichiarativo»*. Secondo tale dottrina, la difficoltà di inquadrare un giudizio come quello sull'atto di accertamento delle responsabilità regolate dall'art. 36 impone *«la necessità di una complessiva messa a punto della materia, nella direzione di una differenziazione degli effetti delle sentenze del giudice tributario, a seconda della natura degli atti impugnati»*, finendo così per l'abbandonare (o quanto meno non farsi condizionare dal) la contrapposizione tra teoria dichiarativa e teoria costitutiva.

In proposito, si è annotato come in dottrina non siano mancati tentativi di ricostruzioni più duttili, alcuni dei quali giungono a prospettare diversi caratteri e forme che il giudizio tributario assumerebbe in funzione del variare dell'atto impugnato, pur rimanendo sempre all'interno di un processo di tipo impugnatorio, per cui sarebbe possibile distinguere un processo sugli atti di accertamento, sui

rimborsi, sugli atti della riscossione, sulla funzione sanzionatoria, sulle agevolazioni fiscali, sulle controversie catastali.

Nella ricerca di queste tendenze dottrinarie finalizzate ad una «nuova» qualificazione della natura del processo tributario, è stata segnalata anche quella secondo cui, pur nell'ambito della teoria costitutiva, va individuato uno spazio di tutela dichiarativa quando essa ha per oggetto atti amministrativi che non sono espressione di un potere normativo, così come nell'ipotesi dell'accertamento delle responsabilità disciplinate dall'art. 36 e dell'accertamento catastale.

La dottrina seguita ha spostato la sua indagine sulla qualità delle posizioni giuridiche soggettive tutelate, per i possibili effetti implicanti. La premessa da cui essa parte è che nel processo tributario vengono tutelate anche posizioni giuridiche di diritto soggettivo.

E così essa ritiene che la clausola generale che impone all'Amministrazione finanziaria ed al contribuente di comportarsi secondo i principi della collaborazione e buona fede ha quale suo fondamento la considerazione che *«al fianco o anche prima dell'esercizio del potere» esistono «principi che impongono specifici doveri di condotta, a cui corrispondono diritti o pretese la cui tutela prescinde dalla considerazione di chi sia il soggetto obbligato, e che pertanto muove anche da una logica di paraordinazione»*. Da tale considerazione ne fa conseguire che tra la fattispecie della responsabilità ex art. 36 e quella (insita nell'ordinamento) del diritto del contribuente al contraddittorio esistono elementi di similitudine, perché entrambe *«possono essere concepite secondo un paradigma comportamentale fissato da norme di relazione e non di azione»* e che, per quanto differiscono sul piano contenutistico, non vi sono particolari motivi ostativi alla loro equiparazione sotto il profilo delle tecniche di tutela giudiziaria.

La conclusione cui giunge tale teoria è che il processo tributario può avere per oggetto anche la tutela di posizioni soggettive qualificabili in termini di diritto soggettivo, superando però le sole ipotesi, che trova concorde la dottrina nelle sue variegate teorie, del diritto al rimborso del credito di imposta o del diritto conseguente al giudicato e configurando così una *«potenzialità espansiva»* del fenomeno.

In tal modo, ritornando al giudizio sull'accertamento delle responsabilità ex art. 36, si è osservato che è un diritto soggettivo tutelabile nel giudizio tributario quello dell'Amministrazione finanziaria alla prestazione equivalente al tributo non versato dalla società e dovuto dai liquidatori, dagli amministratori e dai soci in quanto responsabili ai sensi dell'art. 36; così come, procedendo nell'accostamento di tale posizione a quella dell'obbligo del Fisco al contraddittorio, questa dottrina riconosce la medesima natura al diritto ad una «funzione impositiva partecipata», che è alla base del diritto al contraddittorio, inteso come diritto del contribuente a poter prospettare all'Amministrazione quegli elementi di fatto e di diritto dallo stesso considerati rilevanti e che essa, prima di provvedere, deve valutare in funzione del *«dovere al quale l'Amministrazione finanziaria è soggetta di rispettare il vincolo di legge, ossia come modo di essere del vincolo di legalità»*.

La soluzione cui giunge questa dottrina è che, certamente per la responsabilità disciplinata dall'art. 36 e molto probabilmente per il diritto al contraddittorio, la posizione giuridica oggetto di tutela da parte del giudizio tributario è per entrambe qualificabile come di diritto soggettivo, rispettivamente dell'Amministrazione finanziaria alla prestazione equivalente di natura risarcitoria e del contribuente alla c.d. funzione partecipata, per cui sul piano di teoria generale essa ha concluso affermando che *«la pluralità di posizioni protette implica pluralità di tipi e modi di tutela, e ciò impegna a proporre un possibile coordinamento, evitando la tentazione di sacrificare il dettaglio alla (supposta) coerenza del sistema»*.

11. *Profili comparati* - Nel presente lavoro si è volto lo sguardo anche alle esperienze di altri paesi europei come quello spagnolo, da cui è emerso, sulla base di una sommaria comparazione, che l'ordinamento giuridico spagnolo appresta un sistema di tutela dei crediti tributari nel caso di estinzione delle società di capitali distinto e maggiormente garantistico rispetto a quello italiano. È previsto, infatti, che una volta estinta la società di capitali, i soci succedono nei debiti tributari pendenti della società estinta, solidalmente tra loro, nei limiti della quota di liquidazione corrisposta, nonché delle percezioni patrimoniali ricevute nei due anni anteriori la data di scioglimento. Solo in caso di loro insolvenza, l'Amministrazione finanziaria

può rivolgersi nei confronti dei liquidatori, laddove responsabili. È disciplinata, inoltre, la responsabilità degli amministratori di fatto o di diritto delle persone giuridiche che abbiano cessato l'attività sociale (le c.d. società inattive) per le obbligazioni tributarie pendenti, sempre che essi non abbiano fatto tutto il necessario per il loro pagamento o abbiano adottato accordi o misure determinanti il mancato pagamento.

Bibliografia

- ADIUTORI A.R., *Funzione amministrativa e azione individuale di responsabilità*, Milano, 2000;
- AGRIFOGLIO S., *Le sezioni unite tra vecchio e nuovo diritto pubblico: dall'interesse legittimo alle obbligazioni senza prestazione*, in *Europa e dir. priv.*, 1999, 1221 ss.;
- ALFANO R., *L'affidamento del contribuente: caratteri e limiti nell'analisi di alcune fattispecie concrete*, in *Innovazione e diritto*, www.innovazioneediritto.it, 3, 2011, 47 ss.;
- ALFANO R., *Il mancato rispetto del termine di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento comporta in ogni caso nullità dell'atto per contrasto con l'art. 24 Cost.*, in *Il foro napoletano*, 2012, 913 ss.;
- ALLECA G.P., *Iscrizione della cancellazione, estinzione e fallimento*, in *Riv. soc.*, 4, 2010, 720 ss.;
- ALLECA G.P., *Le sezioni Unite e l'estinzione delle società a seguito della cancellazione*, in *Riv. dir. civ.*, 6, 2010, 637 ss.;
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969;
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ J., *La responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012;
- AMATUCCI A., *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, 1988;
- AMATUCCI A., *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 703 ss.;
- AMATUCCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005;
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013;
- AMATUCCI F., *La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 1995, 3 ss.;
- AMATUCCI F., *Prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2, 2007, 365 ss.;
- AMATUCCI F., *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2, 2010, 326 ss.;

AMATUCCI F., *Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa*, in *Boll. trib.*, 2010, I, 1669 ss.;

ARICÒ R., *Responsabilità del liquidatore di società*, in *Boll. trib.*, 1971, 1541 ss.;

ASCARELLI T., *Liquidazione e responsabilità delle società per azioni*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, 246 ss.;

ASCARELLI T., *Prefazione e Studi di diritto comparato in tema di interpretazione*, 1952, XVI;

BAFILE C., *Responsabile d'imposta*, in *Noviss. Dig. It., Appendice*, VI, 1986, 630 ss.;

BARRACHINA JUAN E., «*La responsabilidad subsidaria del administrador formal*», in *Gaceta fiscal*, 260, 2007, 32 ss.;

BASCIU A., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1964;

BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. sez. comm.*, 1998, XV, Torino, 1998;

BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 2010, 3, 205 ss.;

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela, Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013;

BASILAVECCHIA M., *Per un coordinamento sistematico nell'attuazione della delega fiscale: giocare all'attacco?*, in *Corr. trib.*, 39, 2014, 2994 ss.;

BASILAVECCHIA M., *Quale atto impositivo per riscuotere dall'amministratore il debito della società?*, in *Corr. trib.*, 32, 2014, 32 ss.;

BATISTONI FERRARA F., *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964;

BATISTONI FERRARA F., *Obbligazione nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. X, Torino, 1994;

BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995;

BATISTONI FERRARA F., *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1109 ss.;

BATISTONI FERRARA F.- BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2009;

BELLI CONTARINI E., *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci o associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 931 ss.;

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964;

BIANCA M., *Dell'inadempimento delle obbligazioni*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, Bologna, 1979;

BIANCHI L., *Società di capitali cancellata: tra successione e responsabilità (tributaria) dei soci*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2015, 10001 ss.;

BODRITO A., *Commento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008;

BODRITO A., *Commento all'art. 35 D.P.R. n. 602/1973*, in C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008;

BONELLI F., *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1985;

BORGOGGIO A., *Alle SS.UU. la questione sull'esistenza dell'obbligo di contraddittorio preventivo per i controlli "a tavolino"*, in *Il fisco*, 7, 2015, 677 ss.;

BUENO MALUENDA C., *La responsabilidad subsidiaria de administradores y liquidadores de sociedades declaradas en concurso [artículo 43,1 c LGT]*, en la obra *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, La Ley, 2011, 513 ss.;

BUONOCORE V., *Fallimento e impresa*, Napoli, 1969;

BUSCEMA A., *La responsabilità e gli obblighi di amministratori, liquidatori e soci nel sistema della riscossione delle imposte sui redditi*, in *Il fisco*, 48, 2008, 8617 ss.;

CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012;

CALVO ORTEGA R., «*Obligados tributarios*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, 2009, 159 ss.;

CAMPOBASSO G. F., *Diritto commerciale*, vol. 2, *Diritto delle società*, Torino, 2000;

CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 3, 2002, 803 ss.;

CARINCI A., *La nozione di «imposte dovute» rilevante per la responsabilità del liquidatore di società*, in *Corr. trib.*, 10, 2014, 785 ss.;

CARNELUTTI F., *In tema d'estinzione della società commerciale*, in *Foro it.*, 1940, IV, 26 ss.;

- CATALDO F., *Gli effetti della cancellazione della società per i creditori*, in *Il fall.*, 12, 2010, 1401 ss.;
- CECCHERINI A., *Dopo la pronuncia della Corte costituzionale sulla cancellazione della società*, in *Le soc.*, 2, 2014, 210 ss.;
- CHECA GONZÁLES C., «*Alcance de la noción de cese para decretar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades*», in *Jurisprudencia tributaria*, 5, 2007, 23 ss.;
- CHIOVENDA G., *Cosa giudicata e preclusione*, in *Saggi di diritto processuale civile (1894-1937)*, III, Milano, 1993;
- CIPOLLA G.M., *Le nuove materie tributarie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2, 2003, 463 ss.;
- CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005;
- COMOGLIO L.P.-FERRI C.-TARUFFO M., *Lezioni sul processo civile*, I, *Il processo ordinario di cognizione*, Bologna, 2006;
- CONFORTI C., *La responsabilità civile degli amministratori di società*, Milano, 2003;
- CONSOLO C.-GODIO F., *Le Sezioni Unite sull'estinzione di società: la tutela creditoria "ritrovata" (o quasi)*, in *Corr. giur.*, 5, 2013, 697 ss.;
- COPPA D., *Responsabile d'imposta*, in *Dig. comm.*, vol. XII, Torino, 1996;
- CORSO G., *La motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir., Agg.*, V, Milano, 2001;
- CORSO G., *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2008;
- CUDIA C., *Funzione amministrativa e soggettività della tutela. Dall'eccesso di potere alla regola del rapporto*, Milano, 2008;
- DALFINO D., *Questioni di diritto e giudicato. Contributo allo studio dell'accertamento delle "fattispecie preliminari"*, Torino, 2008;
- DALFINO D., *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Le soc.*, 8, 2010, 1004 ss.;
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011;
- DEL FEDERICO L., *La giurisdizione*, in AA.VV., *Il processo tributario*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998, 25 ss.;

DELLA VALLE E., *La giurisdizione tributaria e il rapporto giuridico tributario*, in *Il processo tributario*, a cura di E. DELLA VALLE-V. FICARI-G. MARINI, Padova, 2008;

DENTI V., *Sentenze non definitive su questioni preliminari di merito e cosa giudicata*, in *Riv. dir. proc.*, 1969, 225 ss.;

DEOTTO D., *L'“inferno fiscale quinquennale” delle società estinte*, in *Il fisco*, 1, 2015, 37 ss.;

DEOTTO D., *Società estinte, un freno al fisco*, in *Il Sole 24 ore*, del 24 gennaio 2015;

DEOTTO D.-CARINCI A., *Società estinte, notifica nell'ultimo domicilio*, in *Il Sole 24 ore*, del 05 febbraio 2015;

DI SABATO F., *Il fallimento dell'imprenditore defunto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1962, II, 375 ss.;

DI SABATO F., *Diritto delle società*, Milano, 2011;

DOLFIN N., *Profili innovativi della disciplina della responsabilità, dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, 265 ss.;

FALCÓN Y TELLA R., «*La Ley 19/2005, de la Sociedad Anónima Europea, y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución*», in *QF*, 20, 2005, 7 ss.;

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972;

FALSITTA G., *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1963, I, 214 ss.;

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010;

FALZEA A., *Efficacia giuridica*, (voce) in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965;

FANTOZZI A., *La solidarietà tributaria*, Torino, 1968;

FANTOZZI A., *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, vol. II, Padova, 1994, 453 ss.;

FERLAZZO NATOLI L.-INGRAO G., *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2010, 485 ss.;

FERNÁNDEZ AMOR J.A., *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de las personas jurídicas*, Ed. Bosch, Barcelona, 2005;

G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, in *Foro it.*, 1939, I, 1320 ss.;

FICARI V., *Cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, «abuso della cancellazione» e buona fede nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 1037 ss.;

FIMMANÒ F.-ESPOSITO C.-TRAVERSA L., *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali*, Milano, 2005;

FIMMANÒ F., *Le Sezioni Unite pongono la “pietra tombale” sugli “effetti tombali” della cancellazione delle società di capitali*, in *Le soc.*, 5, 2013, 536 ss.;

FIGLIOLI B.-LUPI R., *Corte Suprema e studi di settore: le ragioni della freddezza*, in *Dial. trib.*, 3, 2010, 275 ss.;

FIGLIOLI S., *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000;

FIGLIOLI S., *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Giust. trib.*, 2, 2008, 223 ss.;

FIGLIOLI S., *Riflessioni in tema di soggettività tributaria: il pensiero di Amato e la problematicità di questioni ancora attuali*, in Aa. Vv. *Dal diritto finanziario al diritto tributario, Studi in onore del Prof. Andrea Amato*, Bologna-Napoli, 2011, p. 293 ss.;

FIGLIOLI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001;

FIGLIOLI G., *L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità*, in *Rass. trib.*, 1, 2015, 47 ss.;

FIGLIOLI G., *Società per azioni*, in SCIALOJA-BRANCA (a cura di), *Commentario del codice civile*, Bologna-Roma, 1982;

FIGLIOLI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998;

FIGLIOLI F., *Diritto tributario*, Padova, 2012;

FIGLIOLI F., *Diritto civile e commerciale*, vol. III, *L'impresa e le società*, tomo 2, *Le società di capitali e le cooperative*, Padova, 1999;

FIGLIOLI F., *Il nuovo diritto societario*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. FIGLIOLI, Padova, 2003;

FIGLIOLI A.D., *Il rapporto d'imposta*, Milano, 1937;

FIGLIOLI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;

- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960;
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993;
- GLENDI C., *Imposizione ed esazione nella responsabilità dei liquidatori ed amministratori per il pagamento delle imposte dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in *Dir. prat. trib.*, II, 1971, 1048 ss.;
- GLENDI C., *Giudicato* (voce) in *Enc. giur. Treccani*, Agg., Roma, 2003, 7 ss.;
- GLENDI C., *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 6, 2006, 419 ss.;
- GLENDI C., *Cancellazione delle società, attività impositiva e processo tributario*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 9, 2010, 749 ss.;
- GLENDI C., *Cancellazione – estinzione delle società e cessazione della materia del contendere nei giudizi in corso*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 6, 2011, 512 ss.;
- GLENDI C., *Verso una nuova stagione di società zombie*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 7, 2013, 557 ss.;
- GLENDI C., *Corte costituzionale, sezioni unite della Cassazione ed estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Corr. giur.*, 10, 2013, 1268 ss.;
- GLENDI C., *L'estinzione postliquidativa delle società cancellate dal registro delle imprese. Un problema senza fine?*, in *Corr. giur.*, 1, 2013, 10 ss.;
- GLENDI C., *L'estinzione delle società di capitali cancellate dal registro delle imprese al vaglio dei giudici tributari di merito*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 3, 2014, 222 ss.;
- GRANELLI A.E., *Responsabilità tributaria dei soggetti preposti a cariche sociali*, in *Boll. trib.*, 1984, 5 ss.;
- GRAZIANI A., *Diritto delle società*, Napoli, 1963;
- GRECO G., *Responsabilità dei liquidatori e amministratori di società per il mancato pagamento delle imposta*, in *Boll. trib.*, 1960, 1806 ss.;
- GUIZZI G., *Le Sezioni Unite pongono la “pietra tombale” sugli “effetti tombali” della cancellazione delle società di capitali*, in *Le soc.*, 5, 2013, 536 ss.;
- IBBA C., *Il fallimento dell'impresa cessata*, in *Riv. soc.*, 2008, 5, 957 ss.;
- JORIO A., *Gli articoli 10 e 11 della legge fallimentare e le società commerciali*, in *Riv. soc.*, 1969, 342 ss.;

LAROMA JEZZI P., *Cancellazione di società e responsabilità dei coobbligati*, in *Corr. trib.*, 38, 2014, 2949 ss.;

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012;

LETE ACHIRICA C., *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Ed. Civitas, Madrid, 2000;

LIEBMAN M.T., *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1981;

LONGOBARDI C., *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965;

LUISO M.P., *Diritto processuale civile*, Milano, 2009;

LUPI R., *Sullo scomputo delle ritenute dubbi giurisprudenziali e chiarezze amministrative*, in *Dial. trib.*, 3, 2009, 317 ss.;

MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 9, 2006, 763 ss.;

MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 3, 2009, 203 ss.;

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010;

MARCHESELLI A., *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 4, 2010, 251 ss.;

MARCHESELLI A., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 39, 2014, 3019 ss.;

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000;

MARELLO E., *Il regime di trasparenza*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, diretta da F. TESAURO, Bologna, 2007, 517 ss.;

MARELLO E., *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009;

MARONGIU G., *Natura e funzione delle ritenute alla fonte e dei rapporti fra sostituto e sostituito*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 7, 2001, 592 ss.;

MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1, 2003, 115 ss.;

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010;

MARTÍN-FERNÁNDEZ J., «*La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad*», in *Revista Técnica Tributaria*, 57, 2002, 117 ss.;

MARTÍN FERNÁNDEZ J.-RODRÍGUEZ MÁRQUEZ J.-GÁLAN SÁNCHEZ R.M., *Los administradores de sociedades como responsables tributarios*, in ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN J., COLLADO YURRITA M.A., ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I*, Thomson-Aranzadi, 2010, 1045 ss.;

MARTÍN JIMÉNEZ A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Thomson-Aranzadi, 2007;

MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., TEJERIZO LÓPEZ J.M., CASADO OLLERO G., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2014;

MARTÍNEZ LAGO M., *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, 267 ss.;

MAZORRA MANRIQUE DE LARA S., «*La responsabilidad tributaria por actos ilícitos*», en la obra colectiva *Estudios jurídicos en memoria de D. Cesar Albiñana García-Quintana, vol. I*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008;

MAZORRA MANRIQUE DE LARA S., *Los responsables tributarios*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marical Pons, Madrid, 1994;

MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011;

MERINO JARA I., *Derecho tributario, Parte general*, Madrid, 2014;

MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv. sc. comm.*, XIV, Torino, 1997;

MICELI R., *La motivazione degli atti tributari*, in AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente* a cura di A. FANTOZZI e A. FEDELE, Milano, 2005;

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974;

MINERVINI G., *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, 1009 ss.;

MONTI A., *La responsabilità nella normativa di diritto tributario degli amministratori e dei liquidatori di società*, Giuffrè, 1991;

MULEO S., *La motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario e ipotetici riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/1990*, in *Rass. trib.*, 2, 1999, 506 ss.;

MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000;

NASTRI M.P., *Profili fiscali della cessione d'azienda alla luce dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, in *Gazz. for.*, 2008, 119 ss.;

NASTRI M.P., *La cessione di azienda: questioni aperte, (studio n. 81/2009/T) della Commissione studi tributari del Consiglio nazionale del notariato*, in *Studi e materiali*, 3, 2010;

NICCOLINI G., *L'accantonamento delle somme necessaria a pagare i creditori nella liquidazione delle società*, in *Giur. comm.*, 2001, I, 674 ss.;

NUZZO E., *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987;

ORÓN MORATAL G., «*Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias? otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?*», in *Fiscal Mes a Mes*, 23, 1997, 25 ss.;

PALANDRI M., *Effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1948, III, 553 ss.;

PARLATO A., *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963;

PARLATO A., *Accertamento tributario e cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1965, II, 121 ss.;

PARLATO A., *Sostituzione tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, 1993, XXX, 3 ss.;

PARLATO A., *Il responsabile d'imposta ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, vol. II, 393 ss.;

PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 3, 2006, 707 ss.;

PETRILLO G., *La motivazione dell'avviso di accertamento nello statuto dei diritti del contribuente. Spunti per una analisi comparatistica con la correlativa esperienza spagnola*, in *Riv. dir. trib. int.*, 1, 2005, 1 ss.;

PETRILLO G., *La giurisdizione in materia di tariffa di igiene ambientale*, in *Giust. civ.*, 5, 2007, 219 ss.;

PETRILLO G., *La qualificazione della natura giuridica della tariffa di igiene ambientale*, in *Innovazione e diritto*, www.innovazionediritto.it, 3, 2012, 5 ss.;

POTITO E., *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, vol., XLII, Milano, 1990;

PROTO PISANI A., *Dell'esercizio dell'azione*, in E. ALLORIO (a cura di), *Commentario al codice di procedura civile, sub art. 110*, Torino, 1973;

- PROTO PISANI A., *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2002;
- PROTO PISANI A., *Appunti sul giudice delle controversie tra privati e pubblica amministrazione*, in *Foro.it.*, 2009, V, 369 ss.;
- QUATRARO B.-PICONE L.G. , *La responsabilità di amministratori, sindaci, direttori generali e liquidatori di società*, Milano, 1988;
- QUERCI A., *A oltre due anni dalle sentenze delle sezioni unite che hanno segnato la definitività dell'estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese: questioni aperte e dubbi irrisolti, intorno al "requiem"*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 172 ss.;
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2, 2009, 569 ss.;
- RAGUCCI G., *La responsabilità tributaria dei liquidatori di società di capitali*, Torino, 2013;
- RAGUSA MAGGIORE G., *La morte dell'imprenditore e il fallimento*, in *Dir. fall.*, 1978, I, 12 ss.;
- RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003;
- RANELLETTI O., *Atti amministrativi*, voce in *Nuovo Dig. It.*, I, Torino, 1937;
- RENDA A., *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2014, 3 ss.;
- RENDA A., *Le Sezioni Unite chiamate a risolvere i contrasti ermeneutici sugli effetti del mancato contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 9, 2015, 701 ss.;
- ROMANELLI V.M., *L'obbligazione del liquidatore per il mancato pagamento dei debiti d'imposta della società*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, 207 ss.;
- ROZAS VALDÉS J.A., *La responsabilidad fiscal de los administradores*, in www.recerca.net.;
- ROZAS VALDÉS J.A., *Sucesores y responsables en el proyecto de Ley General Tributaria*, in *Gaceta fiscal*, 226, 2003, 26 ss.;
- RUSSO A., *Esclusa la retroattività della norma sulla reviviscenza delle società cancellate dal registro delle imprese*, in *Il fisco*, 9, 2015, 890 ss.;
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969;

- RUSSO P., *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 1992;
- RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 6, 2009, 1551 ss.;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2013;
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990;
- SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1954;
- SATTA S., *Diritto fallimentare*, Padova, 1974;
- SCANDALE E., *La riscossione delle imposte dirette*, Napoli, 1970;
- SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO e C. GLENDI, Padova, 2008;
- SERI M., *Responsabilità del liquidatore nel pagamento delle imposte*, in *Le soc.*, 1989, 999 ss.;
- SIMÓN ACOSTA E., «*La potestad sancionadora*», in R. CALVO ORTEGA (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, 2009, 825 ss.;
- SIMÓN ACOSTA E., *Responsabilidad tributaria de administradores tra su cese en el cargo*, in *Actualidad Juridica Aranzadi*, 887, 2014, 3 ss.;
- SPECA P., *Problemi controversi sulla responsabilità fiscale degli amministratori*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 65 ss.;
- SPERANZIN M., *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese*, in *Riv. soc.*, 2004, 514 ss.;
- SPERANZIN M., *Successione dei soci ed iscrizione nel registro delle imprese del fatto estintivo della società*, in *Corr. giur.*, 2, 2014, 252 ss.;
- TABET G., *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti «ante tempus»*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 11, 2013, 843 ss.;
- TASSANI T., *La responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per i debiti fiscali della società*, in *Rass. trib.*, 2, 2012, 359 ss.;
- TEDIOLI F., *Riflessi processuali della equiparazione delle imprese e la sua estinzione*, in *Il giusto processo civile*, 4, 2011, 1227 ss.;

TEODOLDI A., *Cancellazione di società dal registro delle imprese e impugnazioni civili: la parola alle sezioni unite e alla Consulta (con una proposta di “immortalità relativa” ad effetti meramente processuali)*, in *Corr. giur.*, 10, 2012, 1188 ss.;

TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975;

TESAURO F., *La responsabilità fiscale dei liquidatori*, in *Giur. comm.*, I, 1977, 428 ss.;

TESAURO F., *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 9 ss.;

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011;

TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 5, 2013, 1137 ss.;

TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2007;

TRABUCCHI A., *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 2005;

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 12, 2014, 937 ss.;

TURCHI A., *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 505 ss.;

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA A., *La nueva Ley General Tributaria*, in *Revista de derecho*, Universidad de Piura (Perù), 5, 2004, 243 ss.;

R. WEIGMANN, *La difficile estinzione delle società*, in *Giur. it.*, 2010, 1616 ss.;

ZABALA RODRÍGUEZ Fornos A., «*Obligados tributarios*», in J.M. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS (dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria, Volumen I*, Thomson-Aranzadi, 2008, 325 ss.