

Studio n. 226-2011/T

Profili fiscali della cessazione della impresa

Approvato dalla Commissione Studi tributari il 14 dicembre 2011

Sommario: 1. Premessa; 2. La cessazione dell'impresa e la fase liquidatoria; 3. La cessazione della impresa ai fini fiscali; 3.1. Le imprese individuali; 3.2. Le società commerciali; 4. Le conseguenze fiscali della cessazione della impresa; 4.1. Le imprese individuali; 4.2. Le società commerciali; 5. La responsabilità per i debiti fiscali della società estinta; 5.1. Le società di persone; 5.2. Le società di capitali.

1. Premessa

La fase conclusiva della esistenza giuridica di una impresa determina una serie di problematiche, anche dal punto di vista fiscale, del tutto peculiari rispetto alle altre fasi (quella preparatoria e quella di gestione) in cui normalmente si sviluppa l'attività imprenditoriale.

Per un verso, perché si tratta di determinare *quando* una impresa possa considerarsi cessata o, meglio, quando non sia più applicabile il regime fiscale di impresa. In questa prospettiva non solo è necessario chiedersi quale sia il regime tributario della fase c.d. "liquidatoria", diretta cioè allo smobilizzo degli elementi patrimoniali ed alla chiusura dei rapporti giuridici pendenti, ma occorre altresì valutare in che modo la natura individuale oppure societaria della impresa incida sulla individuazione del momento finale di esistenza.

Per altro verso, perché si tratta di determinare quali siano le conseguenze della fuoriuscita di beni e dei rapporti dal regime fiscale di impresa. Il che può verificarsi sia perché è stata svolta una fase formale di liquidazione, sia perché la cessazione è intervenuta quando ancora sussistevano beni e rapporti riferibili alla impresa individuale o alla società. Ci si deve dunque chiedere se ed in che modo la *fuoriuscita* dal regime di impresa sia fiscalmente rilevante, nelle diverse fattispecie, e, allo stesso tempo, come debba essere ricostruito il regime fiscale degli atti e dei rapporti successivi a tale fuoriuscita.

2. La cessazione della impresa e la fase liquidatoria

In termini generali, è possibile affermare che la fase di liquidazione costituisce ancora un momento di esercizio dell'impresa, con applicazione del relativo regime tributario.

Nell'imposta sul valore aggiunto, l'art. 35, comma 4, D.P.R. 633/72 fa decorrere il termine di trenta giorni per la presentazione della dichiarazione di cessazione della attività, dalla "data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda", per le quali, è specificato, "rimangono ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione."⁽¹⁾

Le imprese individuali, così come le società, che terminano la fase di gestione per dare inizio alla liquidazione dei beni aziendali devono dunque rispettare le ordinarie regole, sostanziali come formali, in materia di Iva.⁽²⁾

Anche qualora l'impresa individuale termini per il decesso dell'imprenditore, è possibile che gli eredi subentrino nella posizione del *de cuius* al fine di liquidare il complesso aziendale. L'art. 35-bis, comma 2, D.P.R. 633/72, prevede l'applicazione della disciplina ordinaria anche alle operazioni effettuate, "ai fini della liquidazione dell'azienda, dagli eredi dell'imprenditore". L'erede di una azienda che non intende esercitare o continuare l'attività di impresa del *de cuius*, potrà dunque procedere alla vendita dei beni aziendali, continuando, ma solo a questi fini, nella posizione fiscale dell'imprenditore deceduto (e, quindi, utilizzando il suo numero di partita Iva, compensando l'Iva a debito con quella a credito, ecc.).⁽³⁾

Nelle imposte sui redditi, la previsione dell'art. 182 Tuir⁽⁴⁾ prevede l'assoggettamento alla disciplina del reddito di impresa per i redditi realizzati durante la fase liquidatoria, confermando dunque la sussistenza dell'"impresa fiscale" anche in questa fase. Al tempo stesso, però, la norma prevede un peculiare meccanismo di determinazione della base imponibile, fondato sul bilancio finale di liquidazione e sulla "provvisorietà" degli utili o delle perdite dei singoli esercizi in cui la liquidazione si protrae.⁽⁵⁾

3. La cessazione dell'impresa ai fini fiscali

3.1. Le imprese individuali

Uno sviluppo "fisiologico" dei momenti finali della vita di una impresa vorrebbe che l'imprenditore terminasse la fase di gestione, avviando la liquidazione di tutti i beni e, una volta venduti tutti i beni relativi alla impresa, risolti i rapporti e soddisfatti i creditori, si procedesse alla presentazione, entro trenta giorni, della dichiarazione di cessazione della attività, ai sensi dell'art. 35, comma 3, D.P.R. 633/72.

Alla presentazione di simile dichiarazione consegue la cancellazione del numero di partita Iva ed alla estinzione della impresa in senso formale corrisponderebbe così quella sostanziale.

Nella pratica, tuttavia, la cessazione della impresa si realizza spesso in modi non così lineari.

Si pensi alle ipotesi in cui l'imprenditore termina la fase di gestione e presenta la dichiarazione di cessazione attività, senza quindi svolgere una fase liquidatoria; al caso in cui l'imprenditore avvia la liquidazione ma la termina senza avere venduto tutti i beni; alle ipotesi in cui la fase di liquidazione è terminata ma, successivamente alla presentazione della dichiarazione di cessazione, emergono rapporti non risolti; ai casi in cui, successivamente alla dichiarazione di cessazione, il soggetto continua ad esercitare l'attività economica.

Per poter inquadrare fiscalmente le diverse fattispecie che possono realizzarsi, risulta fondamentale chiedersi, a livello teorico, quale sia il presupposto della estinzione della impresa; quale sia, cioè, il momento in cui si verifica la cessazione dell'esercizio fiscale d'impresa.

In base alle soluzioni interpretative prevalenti, appare possibile affermare che la cessazione dell'impresa individuale debba essere valutata da un punto di vista sostanziale, così come afferma la Corte di Giustizia UE, con riferimento all'inizio ed alla fine dell'attività economica nell'Iva.⁽⁶⁾

Se, infatti, l'imprenditore comunica formalmente la cessazione della propria impresa, continuando invece di fatto la medesima attività economica, non si potrà parlare di cessazione, con la conseguenza che l'eventuale non applicazione, da parte del soggetto, del regime Iva e delle regole in materia di reddito di impresa per gli atti ed i proventi di impresa, provocherà una violazione fiscale accertabile e sanzionabile dalla Amministrazione finanziaria.⁽⁷⁾

Il caso dell'imprenditore che continua la fase di gestione della impresa nonostante la presentazione della dichiarazione di cessazione Iva è però piuttosto raro. Più frequenti sono le ipotesi in cui, terminata la fase di gestione, la liquidazione della azienda non è avviata oppure non è conclusa.

Per le imprese individuali, non è possibile ritenere che la fase di liquidazione sia obbligatoria, come invece accade per le società commerciali, almeno aderendo alle letture prevalenti nel diritto commerciale. L'imprenditore individuale, infatti, non fruisce di autonomia patrimoniale e la liquidazione "è un puro fatto interno all'organizzazione amministrativa dell'impresa" **(8)**, con la conseguenza che i beni non venduti continueranno ad essere nella titolarità giuridica dello stesso soggetto, così come per i debiti vi sarà ancora la responsabilità del medesimo creditore (e del proprio patrimonio), anche dopo la cessazione della impresa.

Dal punto di vista tributario, poi, l'impresa assume rilevanza in quanto esercizio concreto, per professione abituale, di una attività, senza che sia di per sé significativo l'apparato

organizzativo, che anzi è espressamente svalutato dagli artt. 4, D.P.R. 633/72 e 55, Tuir. Ne deriva che è del tutto ammissibile la cessazione di una impresa individuale che avvenga senza che i beni aziendali siano venduti e che i rapporti di debito/credito siano definiti.⁽⁹⁾

Seguendo, dunque, le ricostruzioni giuscommercialistiche così come i principi del sistema tributario, è possibile ritenere che le imprese individuali possano cessare anche senza il compimento di una attività liquidatoria, oppure anche se, una volta iniziata, la fase della liquidazione non è portata a termine.⁽¹⁰⁾

Il vero problema, in simili ipotesi, è quello di fissare il momento conclusivo di vita della impresa, una volta terminata la fase di gestione.

Per verificare se e quando si è verificata la cessazione dell'impresa, occorre considerare diversi elementi.

A. LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DI CESSAZIONE IVA

Simile adempimento non risulta avere di per sé un effetto costitutivo, essendo un obbligo di natura formale, tuttavia è in grado di rappresentare un dato molto importante per ricostruire la volontà dell'imprenditore di terminare l'impresa e, quindi, di destinare alla sfera personale gli eventuali beni aziendali residui; tanto che si può presumere una coincidenza tra presentazione di tale dichiarazione ed effettiva cessazione dell'impresa

Già in passato, peraltro, la Corte di Cassazione ha riconosciuto la tendenziale coincidenza tra presentazione della dichiarazione di cessazione e termine della vita fiscale dell'impresa.⁽¹¹⁾

B. LA TASSAZIONE PER DESTINAZIONE A FINALITÀ ESTRANEE DEI BENI RESIDUI

Come si vedrà meglio nel paragrafo 4.1., la cessazione dell'impresa è in grado di determinare la destinazione a finalità estranee dei beni aziendali non liquidati e, quindi, a far sorgere il presupposto impositivo per l'applicazione dell'Iva (c.d. auto-fatturazione) e del reddito di impresa.⁽¹²⁾ Qualora alla presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività sia accompagnata la tassazione per destinazione a finalità estranee dei beni d'impresa, l'imprenditore potrà avere la certezza della chiusura del ciclo impositivo d'impresa, con la conseguenza che le operazioni successivamente compiute sui beni stessi dovranno essere considerate come effettuate da un soggetto non imprenditore.

C. ALTRI ELEMENTI OGGETTIVI

Se il soggetto imprenditore non ha presentato la dichiarazione di cessazione Iva e non ha neppure proceduto alla tassazione per destinazione a finalità estranee dei beni d'impresa non

liquidati, può diventare assai difficile fissare un preciso momento conclusivo della propria impresa, dovendosi allora affermare, in termini generali, che l'impresa sussiste fino a quando sia individuabile un "esercizio professionale" di una attività, sia essa di gestione oppure di liquidazione.⁽¹³⁾

L'attività di cessione dei beni aziendali⁽¹⁴⁾ può essere infatti qualificata come attività liquidatoria di impresa se svolta in modo tale presentarsi esternamente, e quindi oggettivamente, in quanto tale.⁽¹⁵⁾

Appare quindi ineliminabile un giudizio di fatto, caso per caso, che consideri gli atti concretamente posti in essere dal soggetto e le modalità con cui questi sono compiuti.

Si pensi ad una liquidazione che si interrompe ed a cui segue a notevole distanza di tempo una vendita "isolata" di un bene aziendale; tale vendita molto difficilmente potrà essere inquadrata in una fase di impresa e dovrà, invece, essere qualificata come effettuata da un soggetto non imprenditore, perché l'impresa è nel frattempo cessata.

Diversi possono essere i criteri oggettivi per determinare se vi è stata cessazione dell'impresa nonostante la mancata alienazione di tutti i beni. Una grande importanza riveste indubbiamente il tempo, trascorso tra la fine della fase attiva e le successive vendite; altri criteri possono essere individuati nei modi con i quali l'alienazione è compiuta (inserimento in un piano preordinato di contatti, trattative, vendite)⁽¹⁶⁾ e con cui il soggetto si presenta all'esterno (utilizzo o meno della partita Iva).

3.2. Le società commerciali

Per determinare il momento di estinzione dell'impresa fiscale condotta dalle società commerciali occorre avere riguardo ad elementi differenti da quelli considerati in relazione agli imprenditori individuali. Il legislatore tributario ha infatti optato per una equivalenza tra la forma societaria commerciale e l'esercizio fiscale di impresa (artt. 6, 81, Tuir e 4, D.P.R. 633/72), con la conseguenza che il perimetro di quest'ultima coincide con i momenti iniziali e finali di efficacia del contratto societario.⁽¹⁷⁾

Così come deve dirsi la "impresa fiscale" inizia nel momento in cui la società è costituita ed il contratto societario esplica i propri effetti, allo stesso modo deve ritenersi che la estinzione del soggetto societario faccia venire meno l'elemento soggettivo del presupposto, nell'Iva e nel reddito di impresa, costituito dall'esercizio di impresa.⁽¹⁸⁾

In questa prospettiva, occorre dunque domandarsi al verificarsi di quali condizioni un soggetto societario possa considerarsi estinto.

A parte le ipotesi in cui il contratto di società può essere dichiarato invalido o inefficace, l'estinzione del soggetto collettivo si produce a seguito di un procedimento di scioglimento-liquidazione a cui segue, per le società di capitali e quelle di persone "regolari", la cancellazione dal registro delle imprese.

Simile vicenda giuridica deve tuttavia essere ulteriormente approfondita, considerando l'evoluzione delle norme codicistiche in materia e della interpretazione giurisprudenziale.

Ai sensi dell'art. 2495, c.c. (in vigore dal 1/1/2004) è oggi possibile affermare che con la iscrizione della cancellazione dal registro delle imprese si verifica la sicura estinzione della società di capitali ⁽¹⁹⁾, anche qualora, successivamente, emergano rapporti societari non risolti e, in particolare, debiti non soddisfatti. ⁽²⁰⁾ Non solo ma, in base all'orientamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenze del 22/2/2010 nn. 4060, 4061, 4062), la cancellazione produce per le società di persone registrate una presunzione di estinzione che consente la opponibilità ai terzi, ⁽²¹⁾ con una soluzione che, in termini operativi, finisce per parificare le due tipologie societarie. ⁽²²⁾

Risulta dunque del tutto superato il precedente orientamento della Corte di Cassazione che considerava la cancellazione dal registro delle imprese come una semplice "presunzione di estinzione suscettibile di prova contraria". ⁽²³⁾ Orientamento in base al quale la società non poteva dirsi estinta, nonostante la cancellazione, fino a quando non si realizzasse l'effettiva liquidazione di tutti i rapporti attivi e passivi.

I riflessi fiscali di un simile orientamento erano estremamente significativi, a maggior ragione se si considera che anche le obbligazioni tributarie non soddisfatte erano da considerarsi nel novero di quei rapporti non definiti in grado di fare "rivivere" la società nel frattempo cancellata.

Se la cancellazione della società dal registro delle imprese segna il momento ultimo di vita dell'ente e di sussistenza dell'imprenditore in senso fiscale, a parte una possibile, per alcuni, "cancellazione della cancellazione" ⁽²⁴⁾, questo significa che eventuali rapporti di debito/credito non soddisfatti che dovessero emergere successivamente, così come beni che fossero ancora intestati alla società cancellata, non potrebbero essere ricondotti alla sfera giuridica del soggetto societario ormai irrimediabilmente estinto. ⁽²⁵⁾

Per quanto riguarda i debiti della società cancellata, si pone il problema della responsabilità di altri soggetti (ex soci, amministratori, liquidatori) per simili obbligazioni; problema che ha una propria disciplina civilistica (artt. 2312 e 2495 c.c.) e che esamineremo in seguito con riferimento alla problematica dei "debiti fiscali societari" non soddisfatti.

Per quanto attiene ai beni societari non ceduti nella fase di liquidazione (e verosimilmente non compresi nel bilancio finale di liquidazione) ed ancora intestati alla società, sembra doversi ritenere che gli stessi ricadano nel regime di comunione tra gli ex soci, come peraltro recentemente affermato dall'Amministrazione finanziaria.⁽²⁶⁾

Secondo l'opinione attualmente prevalente, i rapporti giuridici attivi e passivi⁽²⁷⁾ non risolti al momento della estinzione della società entrerebbero nella sfera giuridica del socio per l'operare di un meccanismo di tipo "derivativo-successorio"⁽²⁸⁾, da taluni qualificabile come successione a titolo universale e da altri quale successione a titolo particolare.⁽²⁹⁾

Dovrebbe allora affermarsi un passaggio della proprietà dei beni, per effetto della chiusura della fase di liquidazione, analogamente ad una "assegnazione" ai soci, che troverebbe peraltro, secondo una importante ricostruzione, nella stessa fase liquidatoria il titolo necessario per attuare le formalità della pubblicità immobiliare (o mobiliare).⁽³⁰⁾

4. Le conseguenze fiscali della cessazione della impresa

4.1. Le imprese individuali

Con riferimento alle imprese individuali, e sulla base delle considerazioni in precedenza svolte, possiamo immaginare tre possibili "scenari" nei quali si realizza la cessazione della impresa, per ognuno dei quali cercheremo di individuare le ricadute tributarie.

1. L'IMPRENDITORE INDIVIDUALE PONE IN ESSERE UNA FASE LIQUIDATORIA DI IMPRESA NELLA QUALE CEDE TUTTI I BENI AZIENDALE E RISOLVE I DIVERSI RAPPORTI

In questa ipotesi, la completa liquidazione dell'impresa avviene all'interno della sfera giuridica della impresa, con applicazione della disciplina fiscale relativa.

Gli atti di cessione dei beni (ma anche, in ipotesi, di destinazioni al consumo personale) sono da assoggettare ad Iva, con applicazione della regola della alternatività Iva/registro e delle ordinarie imposte ipo-catastali.

Analogamente, le cessioni di crediti o di contratti devono considerarsi effettuate nell'esercizio della impresa e quindi tendenzialmente ricomprese nel perimetro applicativo dell'Iva.⁽³¹⁾

Qualora la liquidazione venisse attuata tramite la vendita in blocco del complesso aziendale ciò comporterebbe l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale, vista la esclusione prevista dall'art. 2, comma 3, lett. b), D.P.R. 633/72.⁽³²⁾

I redditi prodotti nel periodo liquidatorio saranno tassabili ai sensi e nei modi previsti dall'art. 182 Tuir e le eventuali perdite deducibili nei limiti di cui all'art. 8, Tuir.

2. L'IMPRENDITORE CESSA L'IMPRESA SENZA AVERE LIQUIDATO TUTTI I BENI ED I RAPPORTI

Si è visto in precedenza a quali condizioni sia possibile parlare di “cessazione dell'impresa” dal punto di vista fiscale anche quando non si sia svolta o non sia terminata la fase della liquidazione d'impresa. In queste circostanze, il momento di cessazione dell'impresa, tendenzialmente coincidente con la presentazione della dichiarazione di cessazione ex art.35, D.P.R. 633/72, determina la “fuoriuscita” dal regime fiscale di impresa di tutti i beni aziendali non liquidati.⁽³³⁾

Fuoriuscita che, in quanto “destinazione a finalità estranee” (che può essere determinata, secondo l'art. 2, comma 2, n. 5, D.P.R. 633/72, anche da “cessazione di attività”), rappresenta una fattispecie realizzativa sia nell'Iva (configurando una operazione imponibile), sia nelle imposte sui redditi (facendo emergere ricavi o plusvalenze, a seconda della tipologia dei beni, ex artt. 85 e 86, Tuir).

La destinazione a finalità estranee di tali beni costituisce dunque l'ultimo momento di produzione di imponibile di impresa, con obbligo di fatturazione Iva e di dichiarazione dell'eventuale reddito ai sensi dell'art. 182 Tuir.

Al tempo stesso, lo spartiacque che la cessazione della impresa determina, comporta che i successivi atti di alienazione o di gestione (si pensi alla locazione di un immobile) posti in essere dal soggetto relativamente agli stessi beni, debbano considerarsi realizzati da una persona fisica non imprenditore e come tali tassati.

Il mancato assolvimento di debiti di impresa (anche di natura fiscale) non sembra invece far sorgere particolari problemi visto che, dopo la cessazione della impresa, lo stesso soggetto continua ad essere responsabile con il medesimo patrimonio per i debiti in precedenza contratti.

3. IL SOGGETTO IMPRENDITORE MUORE E L'EREDE SUBENTRA NELLA TITOLARITÀ DELLA AZIENDA

In questa ipotesi, si realizza una successione *mortis causa* della azienda; fattispecie che gode di un regime di neutralità nelle imposte dirette (art. 58 Tuir) e di una esenzione nelle imposte sulle successioni e donazioni (art. 3, comma 4-ter, D.lgs. n. 346/1990).⁽³⁴⁾

Occorre però sottolineare, da una parte, che la neutralità nell'imposizione diretta è accompagnata alla “continuità” nei valori fiscali dell'azienda ed alla possibile tassazione delle

plusvalenze in caso di cessione da parte dell'erede; dall'altra, che la esenzione nel tributo successorio è condizionata, tra l'altro, alla continuazione per almeno 5 anni dell'impresa.

Questo significa che l'erede che intende continuare l'attività economica o che, già imprenditore, intende utilizzare l'azienda ricevuta nella propria attività di impresa, non dovrà sostenere un ulteriore carico fiscale, rispettando i requisiti descritti.

Ma se l'erede non imprenditore vuole, invece, vendere i beni aziendali e quindi non conservare l'impresa, si realizzeranno fattispecie impositive.

Nelle imposte sui redditi, perché gli atti di cessione (vendita, permuta, ma anche autoconsumo) dei beni aziendali relativamente alla azienda ricevuta in successione, comporteranno la tassazione delle plusvalenze quali redditi diversi allo stesso erede riferibili, ai sensi dell'art. 67, lett. h-bis), Tuir.

Nell'Iva, perché è previsto che l'erede possa sostituirsi nella posizione dell'imprenditore e procedere alla liquidazione dell'azienda, ex art. 35-bis, comma 2, D.P.R. 633/72. In questo modo, l'erede (non imprenditore) potrà procedere alla vendita dei beni aziendali come se l'impresa fosse ancora in vita; con applicazione dell'imposta e compensazione con l'Iva a debito. La fase della liquidazione, condotta dall'erede, dovrà concludersi con la presentazione della dichiarazione di fine attività, ex art. 35, D.P.R. 633/72.⁽³⁵⁾

Due ulteriori considerazioni sono necessarie, relativamente all'Iva.

La prima, che se l'erede non procede alla alienazione di tutti i beni aziendali, terminando quindi la fase liquidatoria con beni invenduti, questi dovranno considerarsi come assegnati alla propria sfera personale e, in quanto tali, "destinati a finalità estranee". Si realizzerà, dunque, una fattispecie impositiva, con connesso obbligo di fatturazione.

La seconda, attiene al rapporto tra tassazione Iva e tassazione nel tributo successorio. Se, infatti, la successione *mortis causa* dell'azienda gode dell'esenzione solo qualora l'erede continui l'impresa per almeno cinque anni, questo significa che l'erede non imprenditore che proceda immediatamente alla liquidazione della azienda non sarebbe nelle condizioni di poter godere della esenzione nella imposta sulle successioni. Sorgerebbe allora il debito d'imposta, ovviamente considerando franchigie ed aliquote in base al grado di parentela.

4.2. Le società commerciali

Per quanto riguarda le società commerciali, possiamo distinguere due ipotesi.

La prima, in cui la società pone in essere la fase liquidatoria e la termina con l'effettiva cessione di tutti i beni e la definizione di tutti i rapporti societari. In questa fase, si realizzano

operazioni imponibili Iva (cessioni di beni, di crediti, di contratti), con una applicazione marginale della imposta di registro (dato il principio di alternatività). Al tempo stesso, i redditi e le perdite di impresa sono rilevanti ai sensi dell'art. 182, Tuir.

La seconda ipotesi è invece quella in cui alla chiusura della fase di liquidazione residuo ancora beni intestati alla società e rapporti non definiti.

Se si tratta di società di capitali e di società di persone "regolari", questi beni non potranno più essere considerati appartenenti alla società.⁽³⁶⁾ Come si è osservato in precedenza, si sarà verificato un passaggio dalla sfera giuridica della società a quella dei soci in occasione della estinzione della prima, qualificabile fiscalmente in termini di "assegnazione ai soci" o, comunque, di "destinazione a finalità estranee" dei beni medesimi. Come conseguenza, si sarà realizzata una operazione imponibile Iva e una fattispecie realizzativa nelle imposte sui redditi, con possibile rilevazione di ricavi o plus/minusvalenze di imprese.⁽³⁷⁾

Al tempo stesso, è da osservare che le successive vendite o operazioni relative a questi stessi beni compiute dagli (ex) soci, dovranno ritenersi effettuate da soggetti non imprenditori (a meno che, ovviamente, i soci non li abbiano nel frattempo destinati ad una nuova attività economica intrapresa).

Se, invece, si tratta di società di persone non registrate, il rischio è, come evidenziato, quello di prolungare l'esistenza della impresa fiscale fino a quando la liquidazione non sia effettivamente conclusa. In questo senso, ogni atto effettuato prima di questo momento, relativamente a beni e rapporti societari, dovrà considerarsi realizzato nell'esercizio della impresa.⁽³⁸⁾

5. La responsabilità per i debiti fiscali della società estinta

Nel caso di società di capitali e società di persone iscritte nel registro delle imprese, la cancellazione dal registro medesimo determina la estinzione del soggetto e quindi dell'esercizio fiscale di impresa. Ciò determina alcuni importanti problemi con riferimento ai rapporti non definiti. Già ci si è soffermati in relazione ai beni ancora intestati alla società, occorre ora svolgere qualche breve considerazione, senza pretesa di esaurire il tema, relativamente alla responsabilità per i debiti fiscali non soddisfatti.

5.1. Le società di persone

Per le società di persone, registrate e non, deve affermarsi la responsabilità dei soci per le obbligazioni sociali, anche di natura fiscale, tale responsabilità sussistendo tanto durante la vita della società⁽³⁹⁾, quanto dopo la cancellazione/estinzione, ai sensi dell'art. 2312 c.c.

Se la società è registrata, quindi, la cancellazione dal registro delle imprese ne comporterà la definitiva estinzione giuridica, con conseguente responsabilità dell'ex socio, in base all'art. 2312 c.c.

5.2. Le società di capitali

La responsabilità per i debiti sociali dopo la liquidazione della società di capitali è disciplinata sia dal codice civile (art. 2495 c.c.), sia dal legislatore tributario (art. 36, D.P.R. 602/73).

L'art. 36, D.P.R. 602/1973, in particolare, afferma la responsabilità di tre categorie di soggetti per il debito Ires non assolto dalla società di capitali.

a) In primo luogo, si fa riferimento ai liquidatori, i quali rispondono del pagamento delle imposte societarie se non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte societarie dovute (relative al periodo della liquidazione e per quelli anteriori), soddisfacendo crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnando beni ai soci senza avere prima soddisfatto i debiti tributari.

In dottrina si discute della natura di tale responsabilità, chiedendosi se derivi da quella civilistica (ex art. 2495 c.c.), oppure sia riconducibile ad un autonomo obbligo di natura fiscale⁽⁴⁰⁾.

In entrambi i casi, tuttavia, è innegabile che la responsabilità dei liquidatori sia comunque collegata a comportamenti che denotano un profilo di colpa, che è in un qualche modo resa oggettiva dalla disposizione fiscale.

Infatti, tale responsabilità scatta qualora il liquidatore, che è a conoscenza del debito di imposta, scelga di assegnare i beni ai soci oppure di soddisfare crediti di ordine inferiore (considerando dunque l'ordine dei crediti ex artt. 2745 e ss. c.c.).⁽⁴¹⁾

b) L'art. 36 fa riferimento alla responsabilità degli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente, se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori (comma 2), e degli amministratori che hanno compiuto operazioni di liquidazione o hanno occultato attività sociali (anche mediante omissioni nelle scritture contabili) nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione (comma 4).

c) L'art. 36 prevede poi al terzo comma la responsabilità dei soci che hanno ricevuto denaro e altri beni sociali, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, o che hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori. I soci sono responsabili del pagamento delle imposte nei limiti del valore dei beni ricevuti, regola che risulta perfettamente coerente con la responsabilità limitata dei soci nelle compagini di capitale e che appare più ampia rispetto a quella di cui all'art. 2495 c.c., visto che comprende anche i due periodi

di imposta anteriori alla fase di liquidazione, per determinare la responsabilità dei soci e valutare le assegnazioni fatte a questi ultimi.

A differenza della responsabilità dei liquidatori (e degli amministratori), la responsabilità dei soci è subordinata (e quantitativamente limitata) alle assegnazioni ricevute durante la liquidazione e nei due precedenti.

L'Amministrazione finanziaria può contare, sulla base dell'art. 36 D.P.R. 602/73, su diversi soggetti per soddisfare il debito tributario della estinta società. Tuttavia, la responsabilità di tali soggetti è attivabile sussistendo le specifiche condizioni che è onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare.⁽⁴²⁾

Come detto, però, l'art. 36 citato regola la responsabilità con riferimento alla sola Ires non assolta dalla società di capitali liquidata. Per le altre tipologie di debiti fiscali (Irap, Iva, imposta di registro, ecc.), occorre invece rifarsi alla norma "comune" di cui all'art. 2495 c.c.

In questa prospettiva, quindi, il Fisco potrebbe avvalersi, così come ogni altro debitore insoddisfatto, della regola di carattere generale che prevede la responsabilità individuale dei singoli soci, solo se e nei limiti di ciò che è stato assegnato in base al bilancio finale di liquidazione e la responsabilità dei liquidatori, dimostrando che il mancato soddisfacimento del debito è dipeso da colpa di questi ultimi.

La portata generale dell'art. 2495 c.c. induce a ritenere che lo stesso sia attivabile non solo per i debiti tributari che siano stati accertati e/o iscritti a ruolo prima della estinzione della società (mediante la notifica di un apposito avviso di accertamento o cartella di pagamento) ma anche per i debiti che siano stati accertati successivamente alla estinzione.

Per questi, la responsabilità dei soci sarà comunque oggettiva, ossia legata alla entità di quanto ricevuto nel bilancio finale di liquidazione; per i liquidatori sarà invece necessaria la dimostrazione della colpa e quindi l'Agenzia dovrà dimostrare che il liquidatore ha proceduto alla cancellazione della società e/o alla assegnazione di beni ai soci e/o al soddisfacimento di crediti inferiori pur essendo a conoscenza della possibile responsabilità tributaria della società.

Thomas Tassani

1) In merito, CORTE CASS., Sez.trib., sent. n. 10227 del 27/6/2003.

2) In materia di imposta sul valore aggiunto, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che la richiesta di rimborso relativa all'eccedenza d'imposta risultata alla cessazione dell'attività è soggetta al termine di prescrizione ordinario decennale (CORTE CASS., Sez.Trib., sent. n. 13920 del 24/6/2011; ID., ord. n. 19655 del 26/9/2011). Sul punto, BASILAVECCHIA, *Cessazione di attività e termini per il rimborso Iva*, in *Giur.trib.*, 2011, 861 ss.

- 3) BENAZZI, *Commento all'art. 35-bis, D.P.R. 633/72*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di Falsitta-Fantozzi-Marongiu-Moschetti, Padova, 2011, IV, 350.
- 4) Si segnala che l'art. 183 Tuir regola le ipotesi del fallimento e della liquidazione coatta, che non saranno prese in considerazione nel presente studio, che si limiterà alle ipotesi ordinarie di cessazione dell'impresa e non, invece, a quelle conseguenti a procedure concorsuali.
- 5) Sugli adempimenti formali e le problematiche applicative dell'art. 182 Tuir, si rinvia a RUSSO, *La liquidazione volontaria*, in *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, a cura di Della Valle-Ficari-Marini, Torino, 2009, 235 ss.
- 6) CORTE GIUSTIZIA UE, sentenza del 21/3/2000, cause riunite da C-118/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a.; ID., sentenza del 21 ott. 2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV; ID., sentenza del 8/5/2008, C-95/07; ID., sentenza del 30/09/2010, C-392/09. Sul rapporto tra elementi formali e sostanziali nel sistema Iva, si veda LOGOZZO, *Il diritto alla detrazione dell'Iva tra principi comunitari e disposizioni interne*, in *Rass.trib.*, 2011, 1069 ss. Così anche CORTE CASS., Sez.trib., sent. n. 4234 del 2/3/2004
- 7) In un caso analogo, CORTE CASS., Sez. Trib., n. 22242 del 26 ottobre 2011.
- 8) COTTINO, *Diritto commerciale*, 1, I, 1993, 205. Sul tema, CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 1. *Diritto dell'impresa*, cit., 101; BUONOCORE, *Imprenditore (diritto provato)*, voce *Enc.dir.*, Milano, 1970, 530 ss.
- 9) Sul tema, TASSANI, *Cessazione dell'impresa e trattamento fiscale dei beni residui*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1999, II, 87 ss.
- 10) Allo stesso tempo, non può affermarsi che la "vita fiscale" della impresa prosegua fino al momento in cui sia ceduto l'ultimo bene in precedenza utilizzato nella attività di gestione. Una simile lettura finirebbe, tra l'altro, per determinare una inevitabile incertezza applicativa, perché comporterebbe di dover "seguire" la sorte di ogni singolo bene d'impresa per un periodo di tempo indeterminato. In questa direzione potrebbero condurre quelle teorie dottrinali secondo cui l'impresa in senso fiscale dovrebbe ritenersi sussistente fino alla disgregazione dell'apparato organizzativo ed i beni destinati a finalità estranee solo verificando una diversa concreta utilizzazione del bene. Sul punto, STEVANATO, *Liquidazione dell'impresa individuale e operazioni successive alla cessazione dell'attività: è possibile fare rivivere il regime Iva precedente?*, in *Rass.trib.*, 1997, I, 177; in termini critici, TASSANI, *op.ult.cit.*, 82 ss.
- 11) CORTE CASS., sent. n. 6198 del 19/1/1996; ID., sent. n. 8145 del 10/5/1996; ID., sent. n. 1378 del 5/4/1995. Sul tema, SAMMARTINO, *Inapplicabilità dell'Iva sulle cessioni di beni effettuate dopo la cessazione dell'attività*, in *Dir.prat.trib.*, 1980, II, 422; STEVANATO, *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, 222, IANNIELLO, *La cessione di beni immobili effettuata dall'imprenditore dopo l'esaurimento della fase di liquidazione*, in *Riv.giur.trib.*, 1997, 222.
- 12) FEDELE, *Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale* (Atti del Convegno di San Remo, 21-23 marzo 1980), Padova, 1981, 166.
- 13) Sulla problematica, in buona parte analoga, dell'individuazione dell'inizio dell'impresa in senso fiscale, si rinvia a TASSANI, *Detrazione Iva ed attività economiche preparatorie nell'esperienza comunitaria e nel sistema italiano*, in *Giur.imp.*, 2000, 1124 ss., anche per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali.
- 14) Per la individuazione dei beni d'impresa, relativamente agli imprenditori individuali, si veda la recente CORTE CASS., Sez.trib., sent. n. 772 del 14/1/2011.
- 15) Come nota SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto Iva*, Milano, 1975, 130, la cessazione dell'impresa "si realizza con il mancato compimento di operazioni sia attive sia passive. L'attività di impresa consta di acquisti e di vendite: finché continua l'effettuazione anche di una sola specie di tali atti, si ha esercizio di impresa". Secondo gli insegnamenti di GHIDINI, *Inizio e cessazione dell'impresa*, in *Temi*, 1962, 416 ss., l'impresa va qualificata in base al compimento di "atti obbiettivi" di impresa: "atti riconoscibilmente diretti all'esercizio di un'attività professionale, organizzata, di produzione o di scambio, ossia atti la cui direzione anzidetta, è esteriormente rilevabile dai terzi". Non hanno dunque alcun rilievo elementi formali o fattori "teleologici, finalistici, subbiettivi (come l'intenzione di svolgere l'esercizio di impresa), scompagnati da fatti o atti di esercizio, obbiettivamente manifestati". Tale esercizio professionale, nella fase liquidatoria, secondo l'importante Autore, deve far sé che il compimento di atti di impresa, "rivelino con un certo ritmo, una certa cadenza, seguano entro un determinato periodo di tempo, da apprezzarsi a seconda dei casi... Così se l'imprenditore, cessata la fase produttiva-attiva, chiude il negozio e lo stabilimento, licenzia i dipendenti, e poi procede alla liquidazione dei suoi beni mediante il compimento di vendite isolate, sporadiche, distanziate nel tempo, è assai dubbio che possa negarsi l'intervenuta cessazione dell'attività.
- 16) STEVANATO, *Liquidazione*, cit., 177.
- 17) TASSANI, *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, 55 ss., anche per ulteriori riferimenti bibliografici.

- 18) Sul tema, COMM.TRIB.PROV. di Reggio Emilia, sent. n. 52 del 2/3/2009. Alla estinzione della società potrebbe anche seguire l'esercizio di fatto di una attività di impresa da parte dei soci, ma questa si configurerebbe al limite come una nuova società, di fatto, senza soluzione di continuità con il precedente soggetto estinto. Così come non può parlarsi di "continuazione", in senso giuridico, quando alla estinzione della società segua lo svolgimento in forma individuale dell'impresa. Su questi temi, STUDIO n. 3/2005/T del 24/6/2005 del Consiglio Nazionale del Notariato, *Applicazione dell'imposta di registro in caso di "trasformazione" di società di persone in ditta individuale*, estensore BASILAVECCHIA, in www.notariato.it (sezione studi).
- 19) Occorre altresì considerare che, ai sensi dell'art. 10 della legge fallimentare, la società può essere dichiarata fallita entro un anno dalla "cessazione della impresa" che oggi coincide con la cancellazione dal registro delle imprese. Sul tema, CATALDO, *Gli effetti della cancellazione delle società per i creditori*, in *Il fallimento*, 2010, 1401 ss.
- 20) Sul tema, DE MARCHI – SANTUS, *Scioglimento e liquidazione delle società di capitali nella riforma del diritto societario*, in *Riv.not.*, 2003, I, 631 ss.; VAIRA, *sub artt. 2492-2496 c.c.*, in *Il nuovo diritto societario*, a cura di Cottino-Bonfante-Cagnasso-Montalenti, Bologna, 2004, 2144 ss.; PACIELLO, *Scioglimento e liquidazione*, in AA.VV., *Diritto delle società - Manuale breve*, Milano, 2006, 450 ss.; SPERANZIN, *L'estinzione delle società di capitali in seguito alla iscrizione della cancellazione dal registro delle imprese*, in *Riv.soc.*, 2004, 533 ss.; ID., *Recenti sentenze in tema di estinzione di società: osservazioni critiche*, in *Giur.comm.*, 2000, II, 306 ss.; FIMMANO'-ANGIOLINI, *Gli effetti della cancellazione della società alla luce delle pronunce delle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv.not.*, 2010, 1469. Circa le conseguenze tributarie, 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, 1037 ss.; SELICATO, *I riflessi fiscali della cancellazione delle società dal registro delle imprese*, in *Rass.trib.*, 2010, 868 ss.; BRIANTE, *Effetti e decorrenza della cancellazione dal registro delle imprese di tutte le società*, in *Riv.giur.trib.*, 2010, 390 ss.; QUERCI, *Il lungo requiem delle società: se la cancellazione dal registro delle imprese ne comporti o meno l'estinzione, alla luce della riforma del diritto societario*, in *Dir.prat.trib.*, 2009, II, 684 ss.
- 21) DALFINO, *Le Sezioni Unite e gli effetti della cancellazione della società dal Registro delle imprese*, in *Le società*, 2010, 1017; ROSSANO, *La cancellazione dal registro delle imprese e la società di persone*, in *Giur.comm.*, 2010, II, 707 ss.
- 22) La efficacia costitutiva della cancellazione, per le società di capitali e l'opponibilità ai terzi della cancellazione delle società di persone opera, afferma la Corte di Cassazione (SS.UU., sentt. nn. 4060/1/2, cit.), a decorrere dal 1/1/2004, anche per le cancellazioni iscritte precedentemente a tale data.
Le stesse soluzioni non possono invece essere riproposte per le società di persone "irregolari" per le quali sembra doversi ancora ritenere necessaria l'effettiva liquidazione di tutti i rapporti giuridici, in base all'orientamento della Corte di Cassazione.
- 23) Tra le tante, CORTE CASS., n. 7139 del 29/8/1987; n. 5233 del 29/5/1999; 6078 del 26/4/2001; n. 7972 del 12/6/2000; n. 21307.
- 24) Ai sensi dell'art. 2191 c.c., il giudice del registro può provvedere d'ufficio alla cancellazione "se un'iscrizione è avvenuta senza che esistano le condizioni richieste dalla legge". Sembra tuttavia prevalere la lettura secondo cui tale potere è limitato ad un controllo solo formale, essendo esclusa la possibilità di una cancellazione derivante dalla verifica di un presupposto sostanziale, quale la sopravvivenza di debiti o crediti societari. In questo senso, DALFINO, *op.cit.*, 1015. Diversa la ricostruzione di SPOLIDORO, *Nuove questioni sulla cancellazione delle società davanti alle Sezioni Unite*, in *Notariato*, 2010, 639 ss., che tuttavia afferma che la condizione di legittimità dell'iscrizione nel registro delle imprese è rappresentata dal "compimento della liquidazione", ossia dell'esaurimento dell'attivo: "non di tutti i rapporti pendenti, ma solo di quelli attivi". In giurisprudenza, Corte Cass., Sez. Un., sentt. del 9/4/2010, nn. 8426 e 8427.
- 25) Occorre distinguere la cancellazione dal registro delle imprese derivante da una vicenda di scioglimento/liquidazione della società, da quella conseguente al trasferimento della società all'estero. Quest'ultima fattispecie, infatti, non provoca l'estinzione del soggetto giuridico, essendo allora in presenza di un caso di "cancellazione senza estinzione", come nota SPOLIDORO, *op.cit.*, 659.
- 26) Circ. n. 77/E del 27/7/2011. Sul tema, DI SABATO, *Manuale delle società*, cit., 105; COSTI-DI CHIO, *Società in generale*, in *Giur.sit.dir.civ.comm.*, Torino, 1991, 872 ss.
- 27) Con riferimento al problema della "successione" dei soci nei rapporti attivi della società, si vedano NIGRO, *Attivo sopravvissuto o sopravvenuto a seguito della cancellazione della società e successione del socio (anche) nel titolo esecutivo: note critiche*, in *Il dir.fall.*, 2010, 564 ss.; RUOTOLO, *Società cancellata dal registro delle imprese e sopravvenienze attive*, Studio CNN, in *Studi e materiali*, 2006, 1499 ss.; FIMMANO'-ANGIOLINI, *op.cit.*, 1465 ss.
- 28) Così DALFINO, *op.cit.*, 1012.

- 29) Sul punto, per ulteriori riferimenti bibliografici, si rinvia a GABELLINI, *L'estinzione della società*, cit., 331 ss. Diversa è la tesi di MINERVINI, *La fattispecie estintiva della società per azioni e il problema delle c.d. sopravvenienze*, in *Riv.trim.dir. e proc. civ.*, 1952, 1009 ss.; FRE', *Società per azioni*, in *Commentario del cod.civ.*, diretto da Scialoja-Branca, Bologna-Roma, 1951, 907.
- 30) RUOTOLO, *op.cit.*, 1507-9, afferma che "la liquidazione consiste nella sua fase finale, nella generica assegnazione dell'attivo residuo ai soci, come tale idonea a ricomprendere l'intero attivo ancorché non espressamente enunciato". Conseguentemente, l'Autore qualifica l'assegnazione del bene a seguito della liquidazione come "atto d'acquisto" "soggetto a trascrizione" ai sensi dell'art. 2643, n.1), c.c. "in quanto implicante l'effetto del trasferimento della proprietà: e risulta incongruo negare che lo stesso effetto (e la conseguente esigenza di pubblicità) si verifichi laddove il bene residuo, non compreso nella liquidazione, sia da considerare in comunione fra i soci a seguito della cancellazione della società". Riconosciuta così l'applicabilità della norma citata, "si deve altresì ritenere che gli effetti della trascrizione siano quelli propri, previsti dall'art. 2644 c.c., e non solo quelli della continuità ex art. 2650 c.c.".
- 31) Sulla tassazione della cessione del contratto nelle imposte indirette, si rinvia a SAMMARTINO, voce *Cessione del contratto (Il diritto tributario)*, in "Enc.giur.", Roma, 2001, pag. 2; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pagg. 340 e seguenti; DI PAOLA, *Commento all'art. 31*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, cit., pag. 218. Sulla tassazione delle operazioni di cessione di credito, nell'imposizione indiretta, BERNONI, *Cessione di crediti: la disciplina fiscale tra Iva ed imposta di registro*, in "il fisco" n. 20/2004, fascicolo n. 1, pagg. 3010 e seguenti; TURRI, *Cessioni di crediti. L'imposizione sul valore aggiunto*, in "il fisco" 13/2004, fascicolo n. 1, pagg. 1916 e seguenti.
- 32) L'affitto dell'azienda è invece in grado di realizzare una "sospensione" nell'esercizio della impresa. Su questo tema, non oggetto del presente studio, si rinvia a NASTRI, *L'affitto di azienda*, in *I quaderni della Fondazione italiana per il Notariato*, 2010, *passim*.
- 33) CIRC. AG. ENTR., n. 54/E del 19/6/2001. Sul tema, anche MERLO, *La liquidazione dell'impresa individuale per cessazione dell'attività*, in *Il fisco*, 2011, 3789 ss.
- 34) Sul tema, STUDIO CNN n. 81-2009/T, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 4/12/2009, *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, estt. BASILAVECCHIA-NASTRI-MONTEFORTE, in www.notariato.it (sezione Studi); STUDIO CNN n. 168-2006/T, approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 15/12/2006, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni*, in www.notariato.it (sezione Studi); GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 2008, 493 ss.; ZIZZO, *I trasferimenti di azienda e partecipazioni sociali per successione e donazione*, in *Corr.trib.*, 2007, 1351 ss.; MASTROIACOVO, *Non è soggetto ad imposizione il passaggio generazionale dell'azienda*, in *Corr.trib.*, 2008, 326 ss.
- 35) La effettuazione della "liquidazione d'impresa" ad opera dell'erede pare essere una facoltà che il legislatore assegna all'erede medesimo e non un obbligo, così come la presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività (l'art. 35-bis, D.P.R. 633/72 usa il termine "possono"). L'erede potrebbe infatti rimanere inerte, non procedere alla liquidazione e nemmeno continuare l'attività di impresa. In questo caso, vi sarà sicuramente tassazione nel tributo successorio (data la non applicazione della esenzione perché l'attività non è continuata; salvo la verifica delle aliquote e delle franchigie dato il grado di parentela); inoltre, le eventuali alienazioni dei beni aziendali, avvenute in un momento successivo e quindi non riconducibili ad una fase liquidatoria, saranno assoggettabili alla ordinaria imposizione nel registro, senza applicazione dell'Iva, proprio perché non più riferibili ad una attività di impresa.
- 36) La diversa soluzione, affermata dalla Agenzia delle Entrate nella Ris. n. 105/E del 21/4/2009, era basata sulla efficacia solo dichiarativa della cancellazione dal registro delle imprese. Recentemente, la stessa Agenzia delle Entrate, ha modificato il proprio orientamento, recependo le soluzioni civilistiche, con la Circ. n. 77/E del 27/7/2011, che ha ritenuto peraltro i soci soggetti attivi per il rimborso Iva relativo alla società, proprio in virtù della "successione" nelle posizioni giuridiche, a seguito della estinzione dell'ente.
- 37) Saranno ovviamente ultimi atti di vita della impresa della società estinta ed il vero problema, in questi casi, è quello operativo dell'accertamento di tali fattispecie in un momento successivo alla estinzione del soggetto. Nel senso che qualora l'Amministrazione finanziaria ricostruisse simili ipotesi, ne deriverebbe la determinazione di debiti di imposta (nell'Iva e nelle imposte sui redditi) non assolti dalla società, relativi alle fattispecie imponibili in oggetto. Di questo debito di imposta saranno chiamati a rispondere soggetti diversi dalla società, nel frattempo estinta, come si vedrà tra breve.
- 38) Ed è da notare che l'assegnazione ai soci dei beni aziendali, in caso di successiva emersione di creditori sociali non soddisfatti, potrà considerarsi come effettuata in violazione della regola di cui all'art. 2280 c.c.
- 39) La responsabilità illimitata e solidale è di tutti i soci, senza possibilità di eccezione, nella società in nome collettivo (art. 2291 c.c.); di tutti i soci, ma con possibilità di patto contrario per alcuni di essi, nella società semplice (art. 2267 c.c.); dei soli soci accomandatari, nella società in accomandita semplice (art. 2313 c.c.). Lo scioglimento del rapporto sociale limitatamente al socio non fa venire meno la responsabilità di quest'ultimo

per le obbligazioni sociali anteriori all'evento (artt. 2290, 2300 c.c.). La regola della responsabilità illimitata e solidale coinvolge inoltre anche i soci accomandatari della società in accomandita per azioni (2452 c.c.). In questo senso, le considerazioni che si faranno in relazione alla posizione dei soci illimitatamente responsabili varranno anche per i soci accomandatari delle SAPA e quelle relative ai soci limitatamente responsabili varranno anche per i soci accomandanti delle SAS.

- 40) Su questi temi, BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv.dir.trib.*, 2009, I, 931 ss.; 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, 1037 ss.
- 41) La "conoscenza" o la "conoscibilità" del debito tributario della società sembra dunque essere un elemento essenziale per determinare l'ambito operativo della disposizione. In questo senso, ci si deve chiedere quando il debito tributario deve intendersi conosciuto dal liquidatore. Sicuramente, questo accade quando già vi è stata iscrizione a ruolo della somma e quindi emissione della cartella di pagamento a carico della società, ma anche quando è stato emanato l'avviso di accertamento (questi due momenti ovviamente sono destinati a coincidere con l'accertamento esecutivo). Tuttavia, se si ritiene che la disposizione nasce oggettivamente un contegno colposo del liquidatore, non può escludersi di ritenere operante la stessa anche quando il debito tributario non si sia propriamente formato o ancora non sia stata definita la pretesa dell'Amministrazione finanziaria ma, tuttavia, il liquidatore era nelle condizioni di attendersi tale ripresa. Pensiamo ai casi in cui siano stati compiuti accessi, ispezioni e verifiche e sia stato rilasciato un processo verbale di constatazione al liquidatore in cui vi è il rilievo di violazioni commesse o, in generale, quando siano state avviate procedure di accertamento di cui il liquidatore ha avuto conoscenza. E' evidente che, in tali ipotesi, il liquidatore che proceda alla assegnazione dei beni o al soddisfacimento di crediti di ordine inferiore potrà essere considerato in colpa, rispetto all'adempimento dell'obbligo fiscale e quindi chiamato al pagamento in proprio.
- 42) E' importante considerare come l'applicazione giurisprudenziale abbia in passato delimitato notevolmente l'operatività dell'art. 36, D.P.R. 602/73. In particolare, è stato in diverse occasioni affermato che la responsabilità di soci, liquidatori ed amministratori in base alla disposizione in esame, si genera solo dopo che l'imposta sia stata iscritta a ruolo a carico della società (Così Corte Cass., sent. n. 2766/1978; sent. n. 2079/1989; sent. n. 4765/1989. Sul punto, BELLI CONTARINI, *La responsabilità tributaria nei confronti del creditore erariale dei soci e associati nella liquidazione dei soggetti passivi dell'Ires*, in *Riv.dir.trib.*, 2009, 931 ss.) In altri termini, la disposizione presupporrebbe che gli atti impositivi siano formati e notificati alla società, potendo coinvolgere gli ulteriori soggetti indicati solo nella fase della riscossione coattiva. Per questo motivo, secondo parte della dottrina (LUPI – BUSCEMA, *Dopo la liquidazione della società chi è l'interlocutore del Fisco?*, in *Dialoghi dir.trib.*, 2008, 142 ss), l'art. 36 sarebbe stato, almeno in parte ed implicitamente, abrogato dall'art. 2495 c.c., visto che, stante la definitiva estinzione della società con la cancellazione dal registro delle imprese, il debito tributario che venisse accertato successivamente dalla Amministrazione finanziaria non potrebbe in nessun modo essere contestato al soggetto societario perché, appunto, ormai estinto. Le somme non potrebbero allora essere iscritte a ruolo a carico di un soggetto inesistente, con la conseguenza che neppure la responsabilità di cui all'art. 36 (che presuppone, appunto, tale iscrizione a ruolo) potrebbe essere attivata. Qualora questa interpretazione fosse confermata dalla giurisprudenza (non risultano sentenze recenti che possano fare luce sul punto), si dovrebbe affermare una portata assai residuale all'art. 36 D.P.R. 602/73 che non potrebbe, in particolare, essere utilizzato per fare valere la responsabilità di soci, amministratori e liquidatori per debiti di imposta accertati successivamente alla cancellazione della società.

(Riproduzione riservata)