



Edizione di giovedì 31 dicembre 2015

DIRITTO SOCIETARIO

[Si espande la postergazione dei crediti dei soci per finanziamenti](#)

di Fabio Landuzzi

PENALE TRIBUTARIO

[Raddoppio dei termini e prescrizione del reato](#)

di Luigi Ferrajoli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Le CFC e i dividendi di fonte estera](#)

di Fabio Pauselli

ENTI NON COMMERCIALI

[Le quote dei corsi sportivi: esenti o escluse da Iva? \(II parte\)](#)

di Guido Martinelli

AGEVOLAZIONI

[Legge di stabilità 2016: tax credit cinema](#)

di Giovanna Greco

PROFESSIONISTI

[Sulla responsabilità dei liquidatori ex art. 36 D.P.R. 602/73](#)

di Maurizio Coser

DIRITTO SOCIETARIO

Si espande la postergazione dei crediti dei soci per finanziamenti

di Fabio Landuzzi

La giurisprudenza si è negli ultimi mesi interessata in modo piuttosto frequente alla fattispecie della **postergazione dei crediti** vantati dai soci nei confronti della società a fronte di **finanziamenti erogati in situazioni di squilibrio finanziario** oppure in una situazione in cui sarebbe stato **ragionevole effettuare un conferimento** (art. 2467, cod.civ.).

In primo luogo, un importante recente arresto della **Corte di Cassazione (sentenza n. 14056/2015)** porta ad estendere l'applicazione del precezzo – oltre che alle Srl ed alle società soggette alla direzione e coordinamento – anche alle **società azionarie** quando queste sono caratterizzate da una “**ristretta base societaria**”; viene quindi confermato un certo filone giurisprudenziale che già si era da tempo manifestato, seppure questo approccio non sia condiviso appieno in dottrina – in senso contrario, si veda **Assonime n. 40/2007**.

A questo riguardo, anche il **Tribunale di Milano (sentenza n. 9104/2015)** segue l'indirizzo interpretativo estensivo fatto proprio dalla Cassazione nella suddetta sentenza, seppure specificando che ai fini dell'innesto della postergazione del credito del socio sarebbe necessaria una **situazione di specifica crisi della società**, e non una **tensione finanziaria temporanea**.

Le **condizioni** apprezzate dai Giudici milanesi ai fini dell'applicazione della **postergazione dei crediti dei soci anche alle Spa** sono essenzialmente le seguenti:

- presenza di una **base azionaria familiare**
- **coincidenza** fra la figura dei **soci** e quella degli **amministratori**
- **capacità del socio** di poter cogliere in modo compiuto **l'esistenza di una situazione** di adeguata, o **inadeguata, capitalizzazione della società**.

Ulteriore aspetto di comune interesse attiene alla **natura del credito** che può essere oggetto della postergazione. Il **Tribunale di Reggio Emilia (decreto del 10 giugno 2015)** ha affermato che i finanziamenti che ricadono nella disciplina dell'articolo 2467, cod.civ., “non sono solo quelli derivanti da meri trasferimenti di danaro infragruppo, ma anche da rapporti diversi, quali ad esempio quelli di **fornitura di merci e di servizi**, qualora si accerti in concreto che le forniture di beni, di servizi, o l'erogazione di altre utilità, abbiano assolto – sotto il profilo finanziario – alla **stessa funzione della dazione di danaro**”.

Infine, l'ampliamento delle casistiche di applicazione della postergazione dei finanziamenti dei soci ha riguardato di recente anche il caso delle **imprese cd. “start up”** (**Tribunale di Milano**,

sentenza n. 1658/2015).

Secondo questa linea interpretativa, la postergazione opererebbe non solo qualora la società versi in una condizione di crisi strutturale, bensì anche quando si manifesti uno **stato di oggettiva insufficienza delle risorse disponibili** rispetto all'assolvimento delle proprie obbligazioni.

Si tratta evidentemente di una tipica situazione che ricorre nelle fasi iniziali dell'esistenza della società, quando usualmente i finanziamenti erogati dai soci sono volti a supportare l'avvio dell'attività; peraltro, la postergazione del credito riguarderebbe la **posizione del socio creditore** anche nella eventualità in cui, al momento della richiesta di restituzione delle somme, questi non rivestisse più tale posizione. Infatti, la **fuoriuscita dalla compagine sociale** non comporterebbe l'automatico venir meno dell'innesto della postergazione del credito dell'ex socio, poiché la ratio della norma è quella di **salvaguardare la posizione dei creditori terzi dell'impresa, a prescindere dalle vicende modificative** della composizione dei socie della società.

PENALE TRIBUTARIO

Raddoppio dei termini e prescrizione del reato

di Luigi Ferrajoli

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 20043/15, intervenendo in materia di raddoppio dei termini di accertamento in presenza di denuncia per delitti fiscali, ha affermato che **la prescrizione del reato non esclude l'operatività del raddoppio dei termini di accertamento**, dal momento che – secondo la Corte – *“ai fini del solo raddoppio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice, rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato e l'intervenuta prescrizione del reato non è di per sé stessa d'impedimento all'applicazione del termine raddoppiato per l'accertamento, proprio perché non rileva né l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m. mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, atteso il regime del “doppio binario” tra giudizio penale e procedimento e processo tributario”*.

La norma che prevede il raddoppio dei termini di accertamento, contenuta **nell'art.37, co.24, del D.L. n.223/06** dispone espressamente che *“in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 10.03.2000”* i termini di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

La Corte di Cassazione, nell'affermare l'irrilevanza della prescrizione del reato sul raddoppio dei termini di accertamento, ha richiamato la **sentenza della Corte Costituzionale n. 247/2011** che, nel dichiarare non fondate le questioni di legittimità costituzionale della normativa in esame, ha chiarito che: a) il raddoppio dei termini consegue al **mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale** indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale; b) l'obbligo di denuncia sussiste **anche ove esistano cause di non punibilità** impeditive della prosecuzione delle indagini penali ed il cui accertamento sia riservato all'autorità giudiziaria penale; c) la lettera della legge impedisce di interpretare la disposizione nel senso che il raddoppio dei termini **presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato**, anche in quanto ciò contrasterebbe con il regime del “doppio binario” esistente fra giudizio penale e procedimento e giudizio tributario; d) l'obbligo di denuncia opera quando si è in grado di **individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare**, escluse le cause di estinzione (come la prescrizione) e non punibilità che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria penale; e) il pubblico ufficiale non può **valutare liberamente** se e quando presentare la denuncia ma deve presentarla prontamente; f) sussiste l'obbligo del giudice tributario di **vagliare autonomamente** la sussistenza nel caso di specie dell'obbligo di denuncia.

Tali principi, secondo la sentenza della Corte di Cassazione in esame, trovano conferma nella **consolidata giurisprudenza di legittimità** secondo cui, affinché scatti l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria, è sufficiente che il pubblico ufficiale che vi è tenuto ravvisi nel fatto il "fumus di reato", cioè l'esistenza di una notizia di reato che, pur non necessitando della certezza dell'esistenza dello stesso reato, deve essere oggettivamente riconducibile ad una fattispecie illecita. La valutazione, invece, degli altri aspetti complementari al fatto tipico, vale a dire **l'antigiuridicità ed il dolo**, competono in via esclusiva all'autorità giudiziaria.

La sussistenza di una **causa di estinzione del reato**, quale è la prescrizione ai sensi dell'art.157 c.p., essendo rimessa esclusivamente all'accertamento dell'autorità giudiziaria penale, non pregiudica, quindi, il **raddoppio dei termini dell'accertamento** stabilito dall'art.37, co.24 del d.l. n.223/2006, né può formare oggetto di valutazione da parte del giudice tributario, tanto più che è la stessa normativa penale a non fare venire meno l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale in presenza di cause di non punibilità o di estinzione del reato.

La finalità di impedire che il raddoppio dei termini sia adoperato **in maniera distorta**, ossia comunicando al P.M. notizie di reato manifestamente infondate al solo fine di beneficiare di un più ampio termine di decadenza, deve essere realizzata – secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale – **mediante la devoluzione al giudice di merito del compito di vigilare sull'osservanza degli elementi minimi richiesti dall'art.331 c.p.p.** per l'insorgere dell'obbligo di denuncia, cioè della sussistenza degli elementi oggettivi di un reato tributario, negando l'applicazione del termine allungato solo in caso di iniziative di denuncia che appaiono palesemente pretestuose se non addirittura calunniouse.

L'estinzione del reato **per intervenuta prescrizione** può essere pronunciata solo dall'autorità giudiziaria penale e, in ogni caso, non esclude che nella fattispecie concreta sussistano gli elementi oggettivi di un reato tributario, il verificarsi dei quali impone al pubblico ufficiale la presentazione della denuncia penale anche in presenza della causa di estinzione del reato e, conseguentemente, dal punto di vista del procedimento di accertamento tributario, fa scattare il raddoppio dei termini di accertamento.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le CFC e i dividendi di fonte estera

di Fabio Pauselli

Uno dei temi riformati con il D.Lgs. n. 147/2015, c.d. **decreto per l'internazionalizzazione delle imprese**, è stato quello delle *controlled foreign companies* e, in particolare, dei **dividendi provenienti da Paesi black list**, rimuovendo alcune criticità che contraddistinguevano la previgente disciplina.

La norma CFC dell'art. 167 del Tuir si applica ai soggetti residenti in Italia che detengono, **direttamente o indirettamente**, il controllo di un soggetto residente o localizzato in uno degli Stati o territori individuati nella *black list* oppure il controllo di un soggetto residente o localizzato in uno degli Stati o territori diversi da quelli *black list*, qualora ricorrono **congiuntamente** due condizioni:

1. i soggetti controllati **sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà** di quella a cui sarebbero stati soggetti **ove residenti in Italia**;
2. i soggetti controllati hanno conseguito proventi derivanti **per più del 50% da redditi "passivi" nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società** o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente.

Prima delle modifiche apportate dal decreto per l'internazionalizzazione, **tutti gli utili** provenienti da società *black list* erano tassati integralmente in Italia, compresi quelli ottenuti indirettamente attraverso partecipazioni di minoranza, finendo, così, per colpire anche soci inconsapevoli di tali posizioni. A tal fine, con le nuove norme, si dà rilevanza solo alla circostanza che la **partecipazione black-list sia detenuta** direttamente o **attraverso altre partecipazioni di controllo**.

In presenza di una CFC, i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato sono imputati per **trasparenza e separatamente** con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente, la quale **non può essere inferiore al 27%**. In tal caso il dividendo erogato dalla partecipata estera **non avrà alcuna rilevanza reddituale**, fino all'ammontare del reddito imputato per trasparenza, spettando la **detrazione per le imposte assolute definitivamente all'estero**.

Il soggetto nazionale, tuttavia, potrebbe richiedere la **disapplicazione della disciplina CFC** e, in tal caso, non si applicherà più la tassazione per trasparenza del reddito ma, piuttosto, rileverà il dividendo distribuito dalla società *black list*. In tal caso la tassazione in Italia per gli utili, dividendi e plusvalenze, provenienti da Paesi *black list* è soggetta a **due esimenti**:

1. la prima riguarda il caso in cui il soggetto nazionale dimostri che la società partecipata non residente svolga **un'effettiva attività industriale o commerciale come attività principale**: in tal modo il dividendo sarà **tassato integralmente in capo al percettore** residente previo riconoscimento di un credito d'imposta per gli oneri tributari assolti definitivamente all'estero;
2. la seconda esimente ricorre quando la società residente dimostra che dalle **partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in territori a regime fiscale privilegiato**: il dividendo non sarà considerato *black – list* e seguirà le ordinarie modalità di tassazione in materia.

L'introduzione del credito di imposta elimina l'effetto distorsivo in base al quale la disapplicazione della disciplina CFC risultava più gravosa della tassazione per trasparenza del reddito della partecipata *black list* in applicazione della disciplina CFC.

ENTI NON COMMERCIALI

Le quote dei corsi sportivi: esenti o escluse da Iva? (II parte)

di Guido Martinelli

In ambito sportivo, **il problema della presa d'atto pubblicistica, al fine di ottenere il diritto ad operare in esenzione da Iva per l'attività didattica**, è stato più volte affrontato dalla prassi amministrativa che ha sempre ritenuto che essa potesse essere *"effettuata anche dalle Federazioni sportive, organi del Coni, sottoposte alla vigilanza del Ministero dei beni e attività culturali, già Ministero del turismo e dello spettacolo"*.

Va tuttavia osservato che quanto detto parte da una considerazione: **le Federazioni sportive nazionali, in quanto "organi" del Coni, hanno natura pubblica e, pertanto, possono essere considerate pubbliche Amministrazioni al fine della identificazione della fattispecie prevista dal decreto istitutivo dell'Iva.**

Fatta questa premessa proviamo ad esaminare la cronistoria della prassi amministrativa sul punto. Il primo documento risale ad una vecchia risoluzione sulle scuole di sci (risoluzione 13/03/1973 n. 525996 Min. Finanze – Tasse e Imposte indirette sugli affari) cui fece seguito un ulteriore documento in materia di Iva sulle prestazioni rese dalle scuole di pilotaggio e di addestramento al volo (risoluzione 17/05/1977 n. 361488 Min. Finanze – Tasse e imposte indirette sugli affari).

Successivamente il Ministero, con propria risoluzione del 21/11/1977 n. 362614, confermò la possibilità di operare in esenzione da Iva ex art. 10 d.p.r. 633/72 purchè la scuola (nel caso di specie di sci) abbia ottenuto il riconoscimento come tale: *"da parte della Fisi, organo del Coni, il quale è sottoposto alla vigilanza del Ministero del Turismo e dello spettacolo"*. Stesso principio, applicato questa volta al tennis, viene confermato nella risoluzione del 13/04/1978 n. 360751. Il riconoscimento operato dalla Federazione Italiana Tennis (*"organo del Coni"*) vale come presa d'atto di natura pubblica dello svolgimento dell'attività didattica.

Il 26/05/1978, con la risoluzione n. 361426, e il 30/12/1993, con la n. 551, il Ministero torna sulle scuole di sci ma conferma lo svolgimento dell'attività esente in quanto **l'attività è riconosciuta dalla Federazione Italiana Sport Invernali "organo del Coni il quale è sottoposto per legge alla vigilanza del Ministero del Turismo e dello spettacolo".**

Arrivando alle posizioni poi assunte dalla Agenzia delle entrate, questa, con propria risoluzione n. 205/E del 24 giugno 2002, fa propria la tesi dell'applicabilità dell'art. 10 in virtù della possibilità che il riconoscimento possa *"essere effettuato anche dalle Federazioni sportive organi del Coni, sottoposto alla vigilanza del Ministero dei beni e attività culturali, già Ministero del turismo e spettacolo"* ma, nel caso specifico, lo esclude in quanto il soggetto in esame era

affiliato ma non aveva ottenuto dalla Federazione l'espresso riconoscimento della propria scuola sportiva.

L'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 382/E del 14 ottobre 2008, secondo cui **gli enti di promozione sportiva “non sono riconosciuti da un soggetto pubblico con le modalità previste per la specifica attività svolta né risultano specificatamente approvati e finanziati da enti pubblici”**, ne esclude, invece, l'applicabilità nel caso in cui manchi il riconoscimento della attività didattica da parte di una Federazione sportiva nazionale.

Pertanto, per i corsi didattici sportivi riconosciuti dall'Ente di promozione sportiva, effettuati dalle associazioni e società sportive dilettantistiche ad esso affiliate non è possibile applicare l'esenzione dall'Iva.

Esaminata la prassi amministrativa sul tema, si rileva che tutti i documenti si fondano sul presupposto che il riconoscimento pubblicistico derivi dalla Federazione sportiva in quanto organo Coni.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242 (c.d. “decreto Melandri”), **le Federazioni sportive nazionali hanno perso la loro natura di organi del Coni e acquisito natura di associazione con personalità giuridica di diritto privato (art. 15 co. 2).**

Ne deriva che **l'affermazione, contenuta nelle risoluzioni citate, che le Federazioni sportive siano organi del Coni, non corrisponde più al quadro normativo di riferimento.**

Ci si chiede, pertanto, se il consolidato orientamento ministeriale possa mantenere la sua validità nel mutato quadro normativo.

La risposta, in senso positivo a parere dello scrivente, va rinvenuta nello Statuto del CONI.

A norma dell'art 6, comma 4 lettera h), il Consiglio Nazionale, quale massimo organo rappresentativo dello sport italiano, “*delibera con facoltà di delega alle Federazioni sportive nazionali, o alle Discipline sportive associate, o agli Enti di promozione sportiva, in ordine ai provvedimenti di riconoscimento ai fini sportivi delle società ed associazioni sportive*”.

Ciò porta ad ipotizzare che il riconoscimento dell'appartenenza all'ordinamento sportivo, anche se svolto dalle Federazioni di appartenenza, debba ritenersi e sia riconducibile direttamente all'ente pubblico Coni e, pertanto, mantenga una veste pubblicistica.

AGEVOLAZIONI

Legge di stabilità 2016: tax credit cinema

di Giovanna Greco

La legge di Stabilità 2016 introduce numerose modifiche riguardanti la disciplina del **credito d'imposta per il cinema** intervenendo sulla legge finanziaria 2008 (legge n. 244 del 2007). Sono diverse le misure dedicate al settore culturale dirette a potenziare il **tax credit per i settori cinematografico e audiovisivo**.

Tra le principali novità:

- si estende il credito d'imposta per gli investitori esterni **al settore cinematografico e audiovisivo** (finora previsto per gli apporti in denaro per la produzione di opere nazionali) anche agli apporti per la distribuzione delle stesse in Italia e all'estero. Inoltre, si dispone che la **percentuale del 40%** indicata è la misura massima del credito d'imposta e che con un decreto ministeriale attuativo è possibile differenziare le aliquote di agevolazione;
- si dispone che l'obbligo di spesa sul territorio italiano, previsto tra i requisiti per l'accesso al tax credit, è riferito solo alla produzione (non essendo effettivamente applicabile alla distribuzione all'estero);
- si prevede la **modulabilità delle aliquote del tax credit** per la produzione, infatti, si passa, dall'attuale **15%, al range 15-30%** e si innalza **da 3,5 mln di euro a 6 mln di euro il limite massimo del beneficio riconoscibile** alla singola azienda;
- si prevede un'aliquota massima non superiore al 15% – e non più in misura pari al 15% –, quindi **modulabile**, per il tax credit per la distribuzione – e viene soppressa la differenziazione delle aliquote fra opere riconosciute di interesse culturale e altre opere audiovisive. Inoltre, l'aliquota del tax credit spettante alle imprese di esercizio cinematografico viene elevata dal 30% ad un massimo del 40% – anche in tal caso modulabile – delle spese sostenute;
- si estende l'ammissione al beneficio, che fino ad oggi era prevista solo per le spese per impianti e apparecchiature destinate alla proiezione digitale, anche alle spese per la **ristrutturazione, l'adeguamento strutturale e tecnologico** delle sale e dei relativi impianti e servizi accessori nonché la **realizzazione di nuove sale** o il ripristino di quelle inattive, secondo le specifiche e nei limiti di quanto previsto nel decreto attuativo, prestando particolare attenzione al fatto che la sala sia o meno **storica**, cioè, attiva prima del 1° gennaio 1980.

A seguito delle nuove disposizioni, a partire dal 1° gennaio 2016, si sopprime l'art. 6, commi da 2-bis a 2-sexies, D.L. n. 83/2012, che concede un credito d'imposta per il ripristino, il restauro e l'adeguamento strutturale e tecnologico delle sale cinematografiche esistenti

almeno dal 1° gennaio 1980.

Dal punto di vista finanziario, i fondi per i **tax credit** sono aumentati di 25 milioni di euro, dai 115 milioni del 2015 ai **140 milioni del 2016**.

Nuove risorse anche per il **Fondo “Grandi Progetti Culturali”**, la cui dotazione viene incrementata di 70 milioni per il 2017 e di 65 milioni a decorrere dal 2018, per le **biblioteche, gli archivi, gli istituti culturali e il sistema museale**, oltre che per gli interventi urgenti da attuare in caso di emergenze che possano pregiudicare la **salvaguardia dei beni culturali e paesaggistici**.

Inoltre, al fine di favorire la creatività dei **giovani autori**, il 10% di tutti i compensi percepiti dalla riproduzione privata di fonogrammi e di videogrammi è destinata ad attività di **produzione culturale** nazionale e internazionale, sulla base di un atto di indirizzo annuale del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo.

PROFESSIONISTI

Sulla responsabilità dei liquidatori ex art. 36 D.P.R. 602/73

di Maurizio Coser

La modifica introdotta dal Decreto Semplificazioni all'art. 36 del D.P.R. 602/73, con riferimento alla responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte dovute dalla società liquidata, ha scatenato dibattiti (**e preoccupazioni**) alla luce delle (presunte) gravi conseguenze che avrebbe sulla **velocità** e (soprattutto) sui **rischi** con cui le procedure liquidatorie possono essere condotte a termine.

È ormai noto che i liquidatori, a seguito della modifica *de qua*, “*rispondono in proprio del pagamento delle imposte* [dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori] **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”.

Ebbene, la modifica non consiste nella responsabilità personale e patrimoniale dei liquidatori, già prevista (in modo pressoché identico) nella versione previgente dell'art. 36, ma semplicemente nell'**inversione dell'onere della prova**: mentre prima era l'Ufficio fiscale a dover provare che i liquidatori non avevano adempiuto all'obbligo del soddisfacimento privilegiato dei crediti tributari, ora sono i liquidatori a dover fornire tale prova (ovviamente contraria), potendo l'Ufficio limitarsi a dimostrare l'esistenza di crediti tributari rimasti insoddisfatti.

Quindi non sembra sia cambiato granché, quantomeno nella sostanza: se il liquidatore adempie correttamente ai propri obblighi (rispettando i gradi di privilegio siccome stabiliti dall'art. 2777 cc), evidentemente non avrà nulla da temere, perché potrà sempre “**provare**” di non aver agito in danno dell'Erario.

La questione si complica con la ulteriore previsione 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* del Registro delle imprese”.

Non serve, in questa sede, dilungarsi sulle (note) motivazioni che hanno indotto il Governo ad emanare siffatta disposizione.

Ciò che qui interessa, piuttosto, è notare come la lettura congiunta delle modifiche normative induce alla seguente conclusione: poiché la società liquidata può (ora) essere oggetto di pretese accertative e/o liquidatorie che si manifestano e vengono azionate in **epoca successiva** alla sua cancellazione, se tali pretese si trasformano in “**crediti tributari privilegiati**” (sia perché gli atti accertativi/liquidatori non vengono impugnati, sia perché, laddove impugnati, si arrivi

ad una sentenza sfavorevole definitiva), i liquidatori potrebbero essere chiamati a rispondere personalmente ex art. 36.

Viene quindi suggerito ai liquidatori medesimi di accantonare un apposito “**fondo rischi fiscali potenziali**” – cui corrisponda un parallelo fondo di liquidità – da utilizzarsi, a fronte di accadimenti come quelli sopra descritti, per soddisfare detti crediti tributari (una volta che i siano resi definitivi) e così fornire la “**prova**” richiesta dal più volte citato art. 36.

Con ciò sacrificando, evidentemente, il pagamento di debiti di grado inferiore a quelli fiscali nonché la distribuzione ai soci dell’attivo di liquidazione, per un importo pari al fondo accantonato.

In altri termini, e più sinteticamente, la tesi sottostante al suggerimento sopra descritto si basa sulla considerazione che tra i crediti tributari da soddisfare in via privilegiata rientrino non solo quelli conclamatisi nella fase liquidatoria, ma **anche quelli meramente potenziali**, che cioè si manifestino, in concreto, nell’*an* e nel *quantum*, solo successivamente alla conclusione della procedura liquidatoria ed alla cancellazione della società.

Ebbene, simile conclusione non può essere condivisa, per motivi di ordine pratico ma soprattutto giuridico.

In particolare, dal punto di vista giuridico occorre sottolineare la profonda differenza che esiste tra responsabilità dei soci e responsabilità dei liquidatori:

- è pacifico che la responsabilità dei **soci** (prevista dall’art. 36 comma 3 e, in via più generale, dall’art. 2495 c.c., in base al quale “*i creditori sociali [tra cui l’Erario] non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino a concorrenza delle somme da questi riscosse*”) si fonda su un **rapporto giuridico di successione**;
- la responsabilità dei **liquidatori** è invece riferita ad un **debito proprio**, distinto dalla obbligazione tributaria della società, anche se a questa commisurata.

Ciò significa che, mentre ai **soci** può essere imputato – per effetto della norma speciale ex art. 36 D.P.R. 602/73 e generale ex art. 2495 c.c. – il **debito di imposta** scaturente dalla fattispecie impositiva realizzata dalla società (alle condizioni e nei limiti previsti dalla norma), la ragione giustificatrice della responsabilità dei **liquidatori** non può che essere quella della **violazione dei doveri del liquidatore**, in grado di far sorgere una **specifica fattispecie**, non fondata sulla capacità contributiva del soggetto, bensì sull’**illecito oggettivo**.

In questo senso, si esprime la stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione, quando afferma che la responsabilità del liquidatore ai sensi dell’art. 36, Dpr 602/73 è 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”.

Con la conseguenza che, mentre il pagamento di debiti di imposta conclamatisi e divenuti certi ed esigibili **successivamente alla cancellazione** può sempre essere coercitivamente preteso dai soci, ai liquidatori è consentito sottrarsi a tale responsabilità “*provando*” di **non aver violato il dovere** imposto dal più volte citato art. 36.

Traducendo in pratica tale principio, se ne conclude che giammai può essere attribuita al liquidatore la **colpa** di aver pretermesso il pagamento di un debito fiscale privilegiato allorquando **tale debito semplicemente fosse stato inesistente** al momento del pagamento di debiti con privilegio inferiore (o dell’assegnazione ai soci dell’attivo di liquidazione).

E la prova della mancanza di colpa potrà essere fornita dimostrando di aver **impiegato la massima diligenza professionale** richiesta dalla propria funzione, nella verifica dell’esistenza di debiti fiscali antecedentemente al pagamento di debiti di rango inferiore ovvero dell’assegnazione ai soci dell’attivo di liquidazione.

Aderire alla tesi opposta, ovvero quella che ritiene i liquidatori **comunque** responsabili del pagamento dei debiti tributari sorti a seguito di pretese fiscali azionate (per la prima volta) **successivamente** alla cancellazione della società, condurrebbe a **conseguenze pratiche paradossali**: è infatti evidente che, per evitare qualsiasi rischio, i liquidatori sarebbero indotti ad **astenersi** dall’eseguire **qualsiasi pagamento** di debiti diversi da quelli fiscali, **non potendo escludere a priori il futuro manifestarsi di debiti fiscali**, che in quel momento risultano tuttavia sconosciuti.