

Compendio di
**DIRITTO
TRIBUTARIO**
Parte generale, speciale
e processuale

Edizione a cura di
Paola MILIOTO

II edizione
2025


**Neldiritto
Editore**

diritto». D'altra parte, «*la possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti*» (Cass., Sez. V, 16 giugno 2017, n. 15035).

C) La pronuncia delle Sezioni Unite del 2013 (che dà continuità al secondo orientamento, specificandolo) e gli orientamenti successivi

La giurisprudenza ultima (tra le tante Cass., Sez. V, 13 dicembre 2022, n. 36351) ha dato seguito a tale ultimo orientamento, specificandolo. È stato affermato come l'utile partecipazione alla distribuzione dell'attivo liquidato non costituisce presupposto costitutivo della successione del socio. La tesi fatta propria dal primo orientamento illustrato, infatti, non si pone in linea con l'insegnamento delle Sezioni Unite del 2013 più sopra richiamate (Cass., Sez. un., 12 marzo 2013, nn. 6070-6071), in quanto il socio deve comunque essere destinato a subentrare nella posizione debitoria e, anzi, la mancata utile partecipazione non consenta neanche di escludere a priori lo stesso interesse ad agire del creditore.

E d'altro canto, è stato successivamente osservato anche dalla Sezioni Unite della Cassazione (Cass., Sez. un., 15 gennaio 2021, n. 619) che la sussistenza dell'interesse ad agire del creditore sociale non può valutarsi in forza di una prospettiva meramente statica, la responsabilità del socio non potendo di per sé escludersi né sulla sola base di quanto emergente dal bilancio di liquidazione, né dalla mera circostanza che egli non abbia partecipato utilmente alla ripartizione finale, "*potendo ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ai soci*".

Viene specificato, però, come la questione finisca col riverberarsi, in concreto, sul merito. Se, però, il fisco ben può rivolgersi al socio successore per il recupero del credito vantato contro la società estinta, stante il suo subentro *ex lege* nell'obbligazione sociale, è altrettanto evidente come il creditore sia soltanto tenuto a dimostrare la fonte di detta obbligazione ma non anche la circostanza che il socio abbia utilmente partecipato alla distribuzione di utili, perché essa costituisce il presupposto della sua responsabilità; pertanto, la sua negazione si atteggia tipicamente come fatto modificativo, impeditivo o estintivo dell'altrui pretesa, ossia come eccezione di merito, il cui onere della prova non può che gravare su colui che la solleva, ex art. 2697 c.c., comma 2.

D'altra parte, la stessa pronuncia delle Sezioni Unite n. 6071 del 2013, più volte citata, afferma in modo inequivoco che resta fermo per i soci successori "*il loro diritto di opporre al creditore agente il limite di responsabilità*", con espressione semantica che non lascia spazio a dubbi di sorta (Cass., Sez. V, 5 novembre 2021, n. 31904). Tale ultima pronuncia, poi, la Suprema Corte aveva affermato come l'Agenzia avrebbe potuto limitarsi a iscrivere a ruolo, direttamente nei confronti dei soci, i tributi non versati dalla società estinta per vantare nei loro confronti le pretese fiscali.

II) La responsabilità diretta (non successoria) rispetto alla società estinta degli amministratori e liquidatori.

A) Gli orientamenti giurisprudenziali ante Sezioni Unite 2025

Gli effetti successori delle obbligazioni facenti capo alla società estinta rispetto ai soci limitatamente responsabili non vanno confusi con l'autonoma responsabilità configurabile in capo agli amministratori prima della messa in liquidazione e ai liquidatori dopo l'apertura della liquidazione che, invece, è una responsabilità verso i terzi di tipo risarcitorio per le azioni intraprese nello svolgimento delle loro funzioni di **amministratori** o di **liquidatori**.

I primi due commi dell'**art. 36, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602** recitano che «*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*» (primo comma) e 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*» (secondo comma).

Con riferimento alla portata delle norme citate, la Corte di Cassazione ha ribadito che «*la responsabilità del liquidatore rispetto agli obblighi sullo stesso identificati dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36, comma 1 trova la sua fonte in un'obbligazione civile propria ex lege, in relazione agli artt. 1176 e 1218 c.c., ed è esercitabile a condizione che i tributi a carico della società siano stati iscritti a ruolo e che sia acquisita certezza legale che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività di liquidazione medesima*» (Cass., Sez. V, 5 novembre 2021, n. 31848). Nello stesso senso, è stato precisato che «*la responsabilità dei liquidatori e degli amministratori per le imposte non pagate con le attività della liquidazione, prevista dall'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, trova la sua fonte in un'obbligazione civile propria ex lege in relazione agli artt. 1176 e 1218 c.c.; sicché, non avendo natura strettamente tributaria, a carico dei predetti non vi è alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari per effetto della cancellazione della società dal registro delle imprese*» (Cass., Sez. V, 13 dicembre 2022, n. 36295).

In questi casi, tuttavia, il credito dell'Amministrazione finanziaria, pur essendo un credito civilistico (piuttosto che strettamente tributario) – in quanto, come detto, l'obbligazione fiscale vera e propria costituisce un mero presupposto della responsabilità ex art. 36 cit. –, questo viene comunque accertato dall'Amministrazione finanziaria con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario (Cass., Sez. V, 20 luglio 2020, n. 15378).

Con l'estinzione della società, poi, il legale rappresentante della società (amministratore o liquidatore) perde la legittimazione a stare in giudizio per la società cancellata. Ne consegue che l'atto impositivo notificato dopo la cancellazione della società, per essere idoneo a far valere la responsabilità solidale e sussidiaria ex art. 36 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, deve essere notificato in proprio alla persona fisica che ricopriva la qualifica di amministratore o liquidatore e non a questi nella sua qualità di legale rappresentante di una società ormai estinta.

Nello stesso senso, anche il processo tributario iniziato in relazione alle imposte sui redditi nei confronti di una società non può proseguire una volta che questa si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese, ad opera o nei confronti dell'ex-liquidatore o degli ex-amministratori, poiché essi non sono successori, e neppure coobbligati della stessa. Ciò in quanto l'azione di responsabilità prevista dall'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è esercitabile (i) nei confronti del primo di tali soggetti, solo se i ruoli in cui sono iscritti i tributi della società possono essere posti in riscossione, cioè vi sia la legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione, e, (ii) nei confronti degli ex-amministratori, alle condizioni della sussistenza di attività nel patrimonio della società e della distrazione di esse a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute; in entrambi i casi, quindi, sulla base di un titolo autonomo dall'obbligazione fiscale, di natura civilistica, ex artt. 1176 e 1218 c.c., ancorché accertabile nelle forme del procedimento e del processo tributario (Cass., Sez. V, 6 dicembre 2022, n. 35805).

Infine, vale la pena segnalare come l'attuale testo dell'art. 36 cit. è stato novellato dal c.d. decreto semplificazioni (d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175) che ha introdotto un'inversione dell'onere della prova: spetta ai liquidatori provare di aver pagato i tributi erariali, prima dell'assegnazione dei beni ai soci, nel rispetto della graduazione dei crediti assistiti da privilegio e nei limiti in cui avrebbero trovato capienza nel patrimonio societario. In altri termini, i liquidatori hanno l'onere di provare di aver gestito la fase liquidatoria nel rispetto della legge, ossia di non aver lasciato insoluti con l'erario prima di aver proceduto ad assegnare beni ai soci o di aver soddisfatto crediti di rango inferiore rispetto a quelli tributari.

B) La sentenza delle Sezioni Unite 2025: Cass., Sez. Un., 12 febbraio 2025, n. 3625

Tale pronuncia ha chiarito definitivamente taluni aspetti rimasti controversi, in specie, quelli relativi alle modalità con le quali opera la responsabilità patrimoniale dei soci che “sucedono” alla società estinta. Le norme di riferimento sono l'articolo 2495, co. 3, c.c., e l'articolo 36, co. 2, del d.P.R. n. 602/1973 più sopra richiamati, il quale ultimo prevede una responsabilità di natura civilistica (articoli 1176 e 1218 c.c.) al verificarsi delle condizioni previste dall'articolo 36, e indipendentemente dal dolo o dalla colpa, cioè (i) l'esistenza e la definitività del debito tributario (che non è necessario sia iscritto a ruolo).

La sentenza in commento, nel dare seguito – specificandolo – all'orientamento delle Sezioni Unite

per l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi nonché quelli relativi alle operazioni di conguaglio effettuate. La trasmissione in via telematica delle certificazioni.

Per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la sanzione di cento euro in deroga a quanto previsto dall'art. 12, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000 per sostituto di imposta. Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione non si applica se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel primo periodo. Se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dai termini previsti nel primo e nel terzo periodo, la sanzione è ridotta a un terzo, con un massimo di euro 20.000.

8.2. La Legge di Bilancio per il 2025 (L. 30 dicembre 2024, n. 207).

L'art. 1, co. 4-9 della Legge di bilancio 2025 ha previsto il riconoscimento di taluni benefici a vantaggio dei redditi da lavoro dipendente.

In particolare, è stato previsto che:

- per i redditi conseguiti in un anno al di sotto di € 20.000, debba essere riconosciuta una somma di danaro che non concorre alla formazione del reddito calcolata in base ad una percentuale decrescente per scaglioni di reddito (ad esempio, pari al 7,1% per i redditi non superiori a € 8.500 euro; al 5,3% per i redditi compresi tra € 8.500 e € 15.000);
- per i redditi conseguiti in un anno tra € 20.000 ed € 40.000, debba essere riconosciuta un'ulteriore detrazione pari: i) a 1.000 euro, per redditi fino a € 32.000; ii) ad un importo via via decrescente (fino all'azzeramento) per redditi superiori a € 32.000.

Tali somme verranno corrisposte automaticamente dai sostituti d'imposta i quali, nell'erogare le retribuzioni, compensano il credito maturato previa verifica della spettanza in sede di conguaglio.

9. Redditi da lavoro autonomo (artt. 53-54)

I redditi da lavoro autonomo derivano dall'esercizio di arti e professioni, cioè dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle di impresa o di lavoro dipendente, anche se esercitate in forma di associazione priva di personalità giuridica (artt. 53 e 54, TUIR).

I tratti qualificanti, dunque, sono:

- **professionalità** dell'attività, che identifica la categoria e che si ricava in termini residuali rispetto all'attività di impresa commerciale. Assumono natura di redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'esercizio delle professioni c.d. liberali;
- **abitualità**, in quanto l'attività professionale, anche se svolta in forma associata, deve avere il carattere di regolarità e sistematicità e non può essere occasionale. Se l'attività è svolta senza il carattere della abitualità e, dunque, in forma occasionale, il provento costituisce una fattispecie di redditi diversi (art. 67, lett. l), TUIR);
- **autonomia**, in quanto non deve esistere alcun vincolo di subordinazione nei confronti di terzi;
- **residualità**, in quanto se l'attività professionale, ancorché non esclusiva, è svolta con l'elemento dell'organizzazione, allora il soggetto produce reddito di impresa.

Ai sensi dell'art. 53, co. 2, sono inoltre redditi di lavoro autonomo:

- a) **la lett. a) è stata abrogata dal D.l 31 maggio 2024, n. 71** (si prevedeva che *i redditi derivanti dalle prestazioni sportive professionistiche non occasionali, oggetto di contratto di lavoro non subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36*);
- b) i redditi derivanti dalle prestazioni sportive professionistiche non occasionali, oggetto di contratto di lavoro non subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi del d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36;
- c) i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
- d) le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'art. 41 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- e) le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
- f) le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia;
- g) i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349;
- f-bis) le indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai viceprocuratori onorari (art. 53, co. 2, come modificato, da ultimo, dal d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36).

9.1. Determinazione dei redditi da lavoro autonomo (art. 54)

La determinazione del reddito di lavoro autonomo è stato interessato da una profonda riforma ad opera del D.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 che ha completamente riscritto l'art. 54 TUIR, spaccettandolo in una serie di articoli da 54-bis a 54-octies. L'attuale art. 54 prevede che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla **differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli altri articoli del capo V.** Le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta.

Non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di: a) contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde; b) rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente; c) riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essi connessi.

Le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

Vengono previste regole particolari in relazione a determinate tipologie di beni.

Ad esempio, l'art. 54-bis prevede che Le plusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, concorrono a formare il reddito se:

- a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;