



LA RESPONSABILITÀ DEL LIQUIDATORE & L'ISCRIZIONE A RUOLO DEI CREDITI ERARIALI

**Commento alla sentenza della
Corte di Cassazione n. 8334/2016**

**a cura di
Davide Mai Palazzolo**
(dicembre 2016)



Commissione Consultiva Diritto Societario

**Coordinatore: Luciano Aldo Ferrari Delegato del Consiglio: Marco Mattei
Membri: Riccardo Astori – Alessandro Basorini – Michele De Toni –
Ombretta Filippini – Davide Mai Palazzolo – Marco Pasolini – Erica
Sardo – Alberto Soardi – Nicolò Vaianella**

Indice

1. L'Art. 36 D.P.R. n. 602/1973 Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci
2. La Sentenza n. 8334 del 27 aprile 2016 della Corte di Cassazione
3. La responsabilità del liquidatore
4. La responsabilità del liquidatore anche se l'atto in capo alla società non è definitivo
5. La definitività delle imposte deve sussistere al momento dell'azione contro il liquidatore
6. La prova della definitività dei crediti erariali è a carico del Fisco
7. Il limite della sentenza della Corte di cassazione
8. Fonti e Riferimenti

1. L'Art. 36 D.P.R. n. 602/1973 Responsabilità ed obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci

1. I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di 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 crediti¹.

2. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori.

3. I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria².

4. Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

¹ Comma sostituito dall'art. 28, comma 5, lett. a), DLgs. 21.11.2014 n. 175, pubblicato in G.U. 28.11.2014 n. 277.

Testo precedente: "*I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.*".

² Periodo inserito dall'art. 28, comma 5, lett. b), DLgs. 21.11.2014 n. 175, pubblicato in G.U. 28.11.2014 n. 277.

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

* * *

Nel caso di liquidazione di soggetti IRES, è prevista, in ambito fiscale, una peculiare forma di responsabilità, dettata dall'art. 36 del DPR 602/73.

In base a questa norma, è stato introdotto un privilegio indiretto in capo all'Erario, posto che il liquidatore è responsabile se soddisfa creditori che, nell'ordine stabilito dal codice civile, non dovevano essere preferiti all'Erario, nella misura in cui non vengano pagate le imposte.

L'istituto è stato oggetto di modifiche ad opera del DLgs. 175/2014, che, a decorrere dal 13 dicembre 2014, ha esteso la responsabilità a tutti i tributi (prima era circoscritta alle imposte sui redditi) e ha, invertendo l'onere della prova, sancito che, a fronte dell'atto impositivo, è il liquidatore a dover dimostrare l'assenza di *mala gestio*.

Va subito evidenziato che l'istituto in oggetto, da un lato, prescinde dalla responsabilità classica del liquidatore per colpa di cui all'art. 2495 c.c., dall'altro, viene ad essere connesso con l'art. 28 co. 4 del DLgs. 175/2014, secondo cui, ai fini fiscali e contributivi, la richiesta di cancellazione della società, se avvenuta dal 13.12.2014, non ha effetto per i successivi cinque anni.

La responsabilità in oggetto, quindi, trova la sua fonte nella legge e, per consolidata giurisprudenza, è invocabile qualora i ruoli in cui sono stati iscritti i tributi dovuti dalla società possano essere posti in riscossione, e sia acquisita la legale certezza che i medesimi non sono stati soddisfatti con le attività della liquidazione³.

Questo discorso va collegato all'art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014, secondo cui, ai fini fiscali e contributivi, la cancellazione della società dal Registro delle imprese non ha effetto per i cinque anni successivi alla relativa richiesta di cancellazione.

Trattasi, in primo luogo, di norma operante per le cancellazioni richieste dal 13 dicembre 2014, che mantiene la validità di atti intestati al soggetto estinto, atti che, ex art. 36 del DPR 602/73, ben possono rappresentare il fondamento della responsabilità del liquidatore.

³ Cass. 15 ottobre 2001 n. 12546 e Cass. 11 maggio 2012 n. 7327.

2. La Sentenza n. 8334 del 27 aprile 2016 della Corte di Cassazione

Svolgimento del processo

A seguito di verifica della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate ha notificato al ricorrente, quale liquidatore (di fatto) della società Universoro srl, un avviso di accertamento, relativo alla mancata dichiarazione dell'incasso di una somma (1.200.000,000 delle vecchie lire), percepita quale indennizzo assicurativo. La società, infatti, a seguito di una rapina, aveva maturato nel 1992, il diritto all'indennizzo assicurativo poi corrisposto nel 1998. Secondo gli accertamenti della Guardia di Finanza, il premio così incassato non sarebbe stato dichiarato, ma sottratto al reddito di impresa. L'Agenzia ha rideterminato pertanto sia l'Irap che l'IRPEG, applicando le relative sanzioni, nei confronti del Trevisan, ritenuto, sulla base di alcuni dati emersi dall'accertamento, come il vero liquidatore della società, a dispetto delle sue dimissioni formali rilasciate nel 1999, e del fatto che da quel periodo in poi ad assumere la qualifica di liquidatore era tale Antonio Frascione. Ritenuto il Trevisan come il vero liquidatore della società, l'Agenzia ha applicato l'art. 36 DPR 602/73 imputandogli la responsabilità tributaria della società. Il Trevisan ha proposto ricorso, contestando le ragioni che avevano portato l'Agenzia a presumere che egli fosse ancora il liquidatore di fatto nonostante le dimissioni avvenute nel gennaio del 1999. Ha eccepito inoltre come non applicabile l'art. 36, facendo comunque presente che la somma percepita dall'assicurazione era stata iscritta a bilancio, anche se, per contro, era stato costituito sempre in bilancio un fondo rischi, di pari importo, che neutralizzava la posta attiva (ossia la somma ricevuta come indennizzo), ma che si rendeva necessaria, per via dei tempi della procedura di liquidazione della somma da parte della compagnia di assicurazione. Sia la Commissione provinciale che quella regionale hanno respinto il ricorso, aderendo alle ragioni dell'Ufficio, che si è costituito in entrambi i giudizi per controdedurre. Ora, il Trevisan propone ricorso per Cassazione, cui si oppone l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

I.- I primi due motivi possono valutarsi congiuntamente. Il ricorrente lamenta in primo luogo il fatto che la CTR ha erroneamente inteso l'art. 75, il quale prevede un principio di competenza nella individuazione del reddito imponibile. La sentenza di appello avrebbe dato sostegno alla tesi dell'Agenzia per cui il diritto alla somma sarebbe diventato certo solo nel 1998, mentre nel 1992 era ancora incerto almeno l'ammontare. Con la conseguenza che la competenza ad incassare la somma sarebbe sorta solo nel 1998, e non già prima. Il ricorrente censura questo ragionamento facendo presente che nel 1992 era già certa una parte della somma da ricevere come indennizzo assicurativo, e precisamente l'ammontare di 873 milioni delle vecchie lire, mentre solo l'eccedenza rispetto a tale ammontare è stato liquidato nel 1998.

La tesi però non convince per alcune precise ragioni.

Innanzitutto essa è presentata come una denunciata violazione dell'art. 75, o meglio, di violazione o falsa applicazione dell'art. 75. A ben vedere la sentenza di appello non equivoca sul significato della norma, e mostra di sapere che essa impone il criterio di competenza nell'accertamento delle poste di reddito. Infatti, il criterio di competenza, il quale prevede peraltro che "i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni." (art. 109 TUIR, all'epoca art. 75) è stato correttamente applicato dalla decisione impugnata, che ha ritenuto che, nel 1992, non fosse ancora determinabile in modo obiettivo la somma spettante alla società quale indennizzo assicurativo, e che la certezza sull'ammontare si è avuta solo nel 1998. Non viola il principio di competenza previsto dall'art. 75 (ora 109) TUIR il fatto di considerare come certo il credito, che concorre a formare il reddito, solo quando la somma viene riconosciuta definitivamente, anziché nel momento in cui essa è solo in parte provvisoriamente ammessa, ma ancora in contestazione. Infondato è altresì il secondo motivo, che denuncia omessa motivazione su un punto controverso, ossia la circostanza per cui la società aveva iscritto a bilancio nel 1992 l'ammontare della somma di 873 milioni delle vecchie lire, quale previsto incasso, ma aveva del pari iscritto un ammontare analogo nelle poste passive, a garanzia della eventuale restituzione e dunque a scopo prudenziale. Lamenta la ricorrente che, se adeguatamente considerata questa circostanza, avrebbe portato ad una decisione di segno diverso. Va evidenziato come "La motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione" (Cass. SS.UU. 25.10.2013, n. 24148). A ben vedere la decisione impugnata tiene in conto l'iscrizione in bilancio della somma pari a quella attesa dall'assicurazione, e tuttavia la ritiene una mera partita di giro, inidonea ad incidere sul reddito dichiarato. Così che il fatto controverso (iscrizione in bilancio) è considerato, ma diversamente da come vorrebbe il ricorrente.

2.- Il terzo motivo è fondato. Denuncia la ricorrente la violazione dell'art. 36 comma I DPR 602/73. L'art. 36 prevede una responsabilità sussidiaria solo nei casi in cui le imposte siano iscritte a ruolo, ed il liquidatore abbia comunque esaurito le disponibilità senza pagare i debiti tributari. E' regola che: "In tema di riscossione delle imposte sui redditi, la responsabilità del liquidatore, prevista dall'art. 36 del DPR. 29 settembre 1973, n. 602, ha una funzione sussidiaria, in quanto 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. Incombe, pertanto, al liquidatore, per contestare la pretesa fiscale, l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti del debito (quali la mancanza di attività nel patrimonio sociale) ovvero l'incertezza del debito stesso, mentre l'Amministrazione, in costanza di giudizi proposti dalla società in liquidazione avverso gli accertamenti, deve comunque provare di avere iscritto i relativi crediti quantomeno in ruoli provvisori, dei quali può pretendere il pagamento in via sussidiaria nei confronti del liquidatore, alle condizioni previste dall'art. 15 del citato decreto" (Cass. 23.4.2008, n. 10508). A fronte di uno specifico motivo di appello, la CTR non ha accertato se prima di agire verso il liquidatore l'Agenzia abbia iscritto a ruolo come prevede la norma. Ed anzi ha ritenuto tale responsabilità sussidiaria a prescindere da tale iscrizione. Va riaffermata invece la regola per cui la responsabilità del liquidatore può essere affermata solo se i crediti fatti valere dall'erario nei suoi confronti sono stati previamente iscritti a ruolo. Su questo punto la decisione va cassata con rinvio al giudice di merito, affinché accerti la suddetta circostanza.

3.- Quarto e quinto motivo, denunciando lo stesso vizio, sotto il profilo della violazione delle norme in tema di onere della prova e del relativo riparto, devono ritenersi assorbiti.

4.- Fondato è il sesto motivo, con il quale si denuncia violazione dell'art. 36 DPR 602/73. La decisione impugnata infatti ha ritenuto la sussidiaria responsabilità del ricorrente sulla base del fatto che costui era liquidatore quando è stato incassato l'indennizzo, ritenendo irrilevante verificare se il ricorrente avesse mantenuto tale qualifica al momento in cui si sono verificati i presupposti di imposta, ossia chiusura del bilancio e dichiarazione dei redditi. Il liquidatore invece può ritenersi sussidiariamente responsabile non se era in carica quando la società ha incassato la somma, ma se era in carica quando il bilancio si è chiuso, con iscrizione dunque dell'incasso, e quando è stata fatta la dichiarazione dei redditi. E ciò in ragione del fatto che nel momento della dichiarazione e della iscrizione in bilancio che si verifica la condotta eventualmente omissiva, o di occultamento della somma, e non quando questa viene incassata. Va dunque cassata la sentenza sul punto, con rinvio al giudice di merito che dovrà verificare, attenendosi, al principio su enunciato, se il ricorrente era liquidatore anche al momento della chiusura del bilancio e della dichiarazione dei redditi. 5.- Va rigettato anche il settimo motivo, il quale è pur sempre basato sul presupposto che l'incremento si sia verificato nel 1992, e che dunque a quel tempo, non si potesse fare una considerazione ai fini IRAP. Invece risulta corretto, alla luce di quanto si è detto, l'accertamento dell'Agenzia in ordine al prodursi, solo nel 1998, dell'incremento patrimoniale assoggettato a tassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo ed il sesto motivo; dichiara assorbiti il quarto ed il quinto; rigetta il primo, il secondo ed il settimo. Cassa la sentenza impugnata

in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria Regionale di Venezia in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di Cassazione.

* * *

Sintesi

Una società di capitali, a seguito di una rapina subita nel 1992, ha incassato il relativo indennizzo assicurativo nel 1998, senza tuttavia dichiararlo redditualmente.

Conseguentemente l'Amministrazione finanziaria ha rideterminato le maggiori imposte IRAP ed IRPEG, afferenti alla società, con anche le sanzioni, pretendendo il relativo pagamento da quello che ha considerato essere il suo liquidatore di fatto, in applicazione della responsabilità sussidiaria, prevista dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973.

Il liquidatore ha impugnato il conseguente atto accertativo, emesso a suo carico, deducendo, in sintesi ed in particolare: (i) errata applicazione del principio di competenza, posto che l'indennizzo assicurativo era già stato dichiarato nel 1992, per cui non andava dichiarato nel 1998 e cioè al momento del suo incasso; (ii) mancanza di iscrizione a ruolo del preteso credito tributario; (iii) insussistenza del suo status di liquidatore, neppure di fatto, della suddetta società al momento della chiusura del bilancio finale.

Il ricorrente è rimasto soccombente nei giudizi di merito.

La Corte di cassazione, con la sentenza in esame, ha invece accolto le sue censure, con riguardo alla rilevata mancanza del presupposto della iscrizione a ruolo della pretesa tributaria e pure con riguardo al non provato suo status di liquidatore, nemmeno di fatto, all'epoca della chiusura del bilancio.

La ricostruzione, in sentenza, dei fatti è troppo sintetica e non permette di comprendere chiaramente ed in modo approfondito le procedure accertative complessivamente utilizzate, se cioè esperite anche contro la società o solo contro il liquidatore o contestualmente ad entrambi tali soggetti. L'unico dato che appare pacifico è l'azione di responsabilità promossa dall'Ufficio contro il liquidatore, in applicazione dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1972.

Ai fini del presente elaborato interessano e si esaminano le sole questioni, accolte dal giudice di legittimità.

3 La responsabilità del liquidatore

Il comma 1 dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 stabilisce che il liquidatore risponde in proprio del pagamento delle imposte dovute, riguardanti il periodo della liquidazione e quelli anteriori, se non soddisfa i crediti erariali, a causa del pagamento di debiti di grado inferiore o a causa della assegnazione di beni societari ai soci o ad associati.

L' art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 estende la responsabilità del liquidatore anche all'amministratore, in mancanza della nomina dei liquidatori, prevedendo altresì la estensione delle ulteriori responsabilità a carico dell'organo amministrativo, se gli amministratori hanno compiuto, nel corso degli ultimi due periodi d'imposta, precedenti alla messa in liquidazione, operazioni di liquidazione o hanno occultato attività sociali anche mediante omissione nelle scritture contabili.

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

Trattasi dunque di responsabilità sussidiaria e cioè per fatto proprio del liquidatore, derivante dalla inosservanza dei suoi obblighi del rispetto della graduazione di legge dei crediti⁴, pretermettendo in tal modo quelli erariali.

Tale medesima responsabilità, per fatto proprio del liquidatore, è stata confermata anche con il novellato suddetto comma 1 dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, posto che **la modifica legislativa (art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014) riguarda la materia della prova, prevedendo l'inversione dell'onere probatorio a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria ed in danno al liquidatore, con l'introduzione di una presunzione legale relativa⁵**, con riguardo alla responsabilità del liquidatore, il quale, per sottrarsi all'obbligo del pagamento, in proprio, delle imposte dovute dalla società, deve provare di avere soddisfatto crediti di grado superiore rispetto a quelli tributari o di avere soddisfatto i crediti fiscali anteriormente alla assegnazione di beni ai soci od associati.

Va peraltro osservato che, stante la responsabilità per fatto proprio del liquidatore, questa non può configurarsi né come responsabilità solidale, né come conseguenza di successione, in caso di estinzione della società, per cancellazione della stessa dal Registro delle imprese, ex art. 2495, comma 2, c.c.

⁴ Si veda la sentenza della Corte di cassazione n. 7327/2012.

⁵ A. Carinci, in il fisco, n. 29/2015 osserva che il comma 5 dell'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 introduce "*una particolare presunzione legale relativa, suscettibile quindi di essere vinta ma con onere in capo al liquidatore/amministratore*".

Non può esservi responsabilità solidale, perché questa non trova origine nel presupposto d'imposta, da cui deriva il debito tributario della società, come anche osservato in dottrina⁶.

Non può neppure configurarsi una responsabilità per successione, a qualsiasi titolo, né con riguardo ai soci, né con riferimento ai liquidatori od agli amministratori, come autorevolmente osservato in dottrina, stante "l'antinomia concettuale tra successione e responsabilità, che non ha senso se c'è successione, e constatando come la legge, tanto nel versante civilistico, come in quello tributario, detti regole di responsabilità e non di successione in tutti i casi di estinzione susseguente a cancellazione della società dal Registro delle imprese"⁷.

4 La responsabilità del liquidatore anche se l'atto in capo alla società non è definitivo

Una riflessione merita l'affermazione, contenuta nelle sentenze menzionate di cui sopra, secondo cui, ai fini della sussistenza della responsabilità del liquidatore, sarebbe necessario che "i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione" (naturalmente, il riferimento ai ruoli deve essere inteso pure agli accertamenti esecutivi).

La sentenza della Corte di cassazione n. 8334/2016 subordina la responsabilità del liquidatore alla previa iscrizione a ruolo dei crediti erariali pretermessi. **Tuttavia, va rilevata la insufficienza di tale assunto giudiziale, poiché non si richiede, né si precisa, che i ruoli devono essere comunque a titolo definitivo e non a titolo provvisorio.** La provvisorietà del credito erariale è, infatti, incompatibile con l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973. Si ritiene che rimanga a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la suddetta definitività del credito erariale e ciò anche dopo la novella legislativa, di cui al D.Lgs. n. 175/2014.

In base ad alcuni commenti dottrinali, l'atto, per poter fondare la responsabilità dell'art. 36, dovrebbe essere definitivo, quindi se i soci o la società lo impugnano (a prescindere come detto dalla cancellazione), la responsabilità non potrebbe essere azionata sino al giudicato.

⁶ G. Ragucci, in Corr. Trib., n. 21/2015.

⁷ Così C. Glendi, "E intanto prosegue l'infinita 'historia' dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)", in GT - Riv. giur. trib., n. 10/2015, pag. 775. Trattasi di assunto incontestabile, nonostante il diverso indirizzo della Corte di cassazione, a Sezioni Unite, espresso nelle sentenze nn. 6070-6071-6072/2013, con riguardo in particolare alla successione dei soci nelle obbligazioni della società estinta.

Di contro, secondo alcune pronunce, la definitività del provvedimento emesso in capo alla società non sarebbe necessaria, in quanto la locuzione “ruoli che possono essere posti in riscossione” sembra riferirsi ai ruoli formati in via provvisoria, in pendenza di ricorso *ex art. 15 del DPR 602/73*⁸. Lo stesso, comunque, se si accetta l’ultima tesi delineata, vale per i ruoli “definitivi” *ex art. 14*⁹ del DPR 602/73, formati a seguito di liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione.

Effettivamente, dal tenore delle sentenze della Cassazione non sembra emergere il principio secondo cui l’atto debba essere definitivo.

Si aggiunga che, secondo la tesi più sostenuta, il liquidatore, a prescindere dall’art. 36 del DPR 602/73, per salvaguardare la tenuta costituzionale del sistema, dovrebbe essere legittimato a impugnare l’atto intestato alla società cancellata dal Registro delle imprese in qualità di *ex legale rappresentante*, visto che, “agli occhi” del Fisco, la società risulta in vita e quindi lui avrebbe ancora la rappresentanza dell’ente¹⁰.

5 La definitività delle imposte deve sussistere al momento dell'azione contro il liquidatore

Occorre avere presente che, ai fini della integrazione della responsabilità del liquidatore, sono necessari, non solo il suo fatto proprio della pretermissione dei crediti erariali, ma pure la sussistenza definitiva del debito tributario, al momento di agire contro il liquidatore.

Questo presupposto o condizione si basa sul dato normativo, e cioè sull’art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, il quale appunto prevede il pagamento in proprio, da parte del liquidatore, di quelle che sono le “imposte dovute” dalla società, per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, in relazione alla pretermissione dei crediti erariali.

La nozione di “imposte dovute” va intesa come imposte definitivamente accertate, come confermato dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, la

⁸ C.T. Reg. Firenze 23 gennaio 2015 n. 139/29/15.

⁹ **Art. 14 - Iscrizioni a ruolo a titolo definitivo:** *Sono iscritte a titolo definitivo nei ruoli: a) le imposte e le ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al netto dei versamenti diretti risultanti dalle attestazioni allegate alle dichiarazioni; b) le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi; c) i redditi dominicali dei terreni e i redditi agrari determinati dall’ufficio in base alle risultanze catastali; d) i relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie.*

¹⁰ In tal senso vedasi la circolare Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2015 n. 6, § 13.4

quale precisa che "la condizione della certezza legale del tributo (il cui onere di prova incombe sull'Ufficio) deve sussistere al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità"¹¹, anche se, dunque, tale certezza legale non è presente nella fase della liquidazione.

Dunque non è possibile l'azione della responsabilità in esame, in presenza di meri debiti non definitivi.

E la definitività del debito tributario della società deve essere sussistente al momento in cui si fa valere la responsabilità del liquidatore, con la emissione del prescritto ed apposito atto accertativo di responsabilità, previsto dal comma 5 del suindicato art. 36 del D.P.R. n. 602/1973.

Si comprende così anche quella dottrina, che ritiene non necessaria - ai fini della responsabilità in esame - la successiva estinzione della società, messa in liquidazione, visto che per l'azionabilità della responsabilità de qua è necessaria invece la condizione della definitività delle imposte dovute e pretermesse.

Tale estinzione è invece presupposto necessario per fare valere quella responsabilità, prescritta dall'art. 2495 c.c., che, oltre ad essere responsabilità colposa, può riguardare anche debiti tributari non definitivi¹².

Questo indirizzo trova conferma anche nella disciplina positiva, sol che si consideri che è l'art. 2495, comma 2, c.c., a prevedere la responsabilità colposa dei liquidatori, con possibilità di azionarla solo dopo l'estinzione della società a seguito della sua cancellazione dal Registro delle imprese.

Con l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 non si fa invece alcun riferimento alla condotta colposa, ma si richiede, che le imposte - pretermesse - siano dovute e dunque necessariamente e definitivamente accertate, al momento dell'azione di responsabilità.

¹¹ A. Carinci, "La nozione di 'imposte dovute' rilevante per la responsabilità del liquidatore di società", in Corr. Trib., n. 10/2014, pag. 785, osserva che il presupposto delle imposte dovute, da intendersi come imposte definitivamente accertate, costituisce una condizione dell'azione di responsabilità, che deve sussistere non al tempo della liquidazione, bensì (e solo) al momento in cui l'Ufficio finanziario intende promuovere l'azione medesima.

¹² F. Pepe, "Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal Registro delle imprese", Riv. dir. trib. n. 1/2016, pag. 48 ss. & A. Carinci, "L'estinzione", cit., ove l'Autore evidenzia che occorre "*che in capo alla società sia invocabile un debito d'imposta certo, liquido ed esigibile per effetto dell'intervenuta definitività dell'atto impositivo; circostanza questa che deve essere provata dall'Ufficio*".

6 La prova della definitività dei crediti erariali è a carico del Fisco

Poiché titolare del diritto del credito erariale è l'Amministrazione finanziaria, compete alla stessa l'onere probatorio della sua sussistenza e definitività a norma dell'art. 2697 c.c., come ribadito dalla giurisprudenza summenzionata del giudice di legittimità (Cass., sez. VI-T, ord. n. 179/2014).

Né la presunzione legale relativa, ora prevista dal novellato comma 1 dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, ha fatto venir meno il suddetto *onus probandi* a carico dell'Amministrazione finanziaria, perché tale novella non riguarda la previa sussistenza delle imposte dovute e la loro definitività, che pertanto vanno invece ed ancora provate dall'Ufficio finanziario.

7 Il limite della sentenza della Corte di cassazione

La sentenza in esame ha statuito il seguente principio: "La responsabilità sussidiaria del liquidatore può essere affermata solo se i crediti fatti valere dall'Erario nei suoi confronti sono stati previamente iscritti a ruolo".

Pertanto, rilevata la mancanza, agli atti processuali, della iscrizione a ruolo dei crediti erariali, il medesimo giudice ha cassato la sentenza regionale d'appello con rinvio al giudice di merito per l'accertamento di tale circostanza.

Pertanto, la sentenza de qua, ritiene, ai fini della responsabilità in esame del liquidatore, sufficiente l'esigibilità del credito erariale mediante la sua iscrizione a ruolo, in applicazione dunque della normativa, che prevede la formazione del ruolo per le imposte, oggetto di accertamento¹³.

Va osservato che il riferimento al ruolo è verosimilmente giustificato dal fatto che, all'epoca delle vicende in esame, non erano ancora previsti nell'ordinamento tributario i c.d. accertamenti imposables, in cui si concentrano accertamento e riscossione, e che divengono comunque esecutivi, con anche perciò natura di titolo esecutivo, decorso il termine per la loro impugnazione¹⁴.

Tornando alla sentenza in commento, occorre rilevarne il seguente limite: e cioè la sua equivocità, nel senso che la stessa **non fa esplicito riferimento alla**

¹³ Si fa riferimento all'art. 14 del D.P.R. n. 602/1973 per l'iscrizione a ruolo dei tributi, oggetto di accertamenti definitivi; per quelli non definitivi, l'iscrizione a ruolo è a titolo provvisorio, come previsto dall'art. 15 del medesimo D.P.R. n. 602/1973.

¹⁴ C. Glendi, "La notifica degli atti 'imposables' e tutela cautelare ad essi collegata", in AA.VV., La concentrazione della riscossione nell'accertamento, pag. 3 ss., Padova, 2011.

definitività dei crediti erariali, per cui non fa neppure espresso riferimento alla necessità di una iscrizione a ruolo, a titolo definitivo, a conferma perciò della definitività del credito erariale, al momento in cui l'Amministrazione finanziaria promuove l'azione di responsabilità verso il liquidatore.

Anzi, nel giustificare le sue conclusioni, il giudice di legittimità si richiama ad un suo precedente giurisprudenziale (Cass., 23 aprile 2008, n. 10508), con cui ha ritenuto sufficienti anche ruoli solamente provvisori, con riguardo ai crediti erariali pretermessi, ai fini della integrazione della responsabilità sussidiaria del liquidatore, prevista dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973.

Va anche osservato, per la verità, che la sentenza in esame, nelle sue conclusioni, non fa però neppure specifico riferimento alla sufficienza di ruoli provvisori, ai fini della responsabilità de qua.

Pertanto si può ragionevolmente concludere che può condividersi la sentenza solo se il riferimento ai ruoli riguarda esclusivamente quelli definitivi.

Non può invece essere condivisa, se il riferimento ai ruoli può riguardare anche quelli provvisori.

Infatti, come già ampiamente e precedentemente visto, la responsabilità del liquidatore, prevista dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, riguarda solo le imposte dovute e già definitivamente accertate.

Considerare sufficienti anche i ruoli provvisori, ai fini della responsabilità in esame, è in totale contrasto con l'art. 36 del D.P.R. 602/1973 e con la nozione ivi prevista di imposte dovute come imposte definitivamente accertate.

Non solo. La sufficienza di ruoli meramente provvisori è pure in contrasto con la necessità di una debenza tributaria definitiva e certa al momento in cui si fa valere la responsabilità del liquidatore, come tassativamente previsto dal più volte citato art. 36 del D.P.R. n. 602/1973.

8 Fonti e Riferimenti

Cassazione Civile Sez. V 27-04-2016 (08-02-2016) n. 8334.

Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 Art. 36.

Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 Art. 14.

Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 Art. 15.

A. Cissello - F. Gasparino, Cass., SS.UU., n. 4062 del 22 febbraio 2010, Estinzione delle società e notifica degli atti impositivi, Il fisco, 2010.

C. Glendi, in AA.VV., La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Padova, 2011.

A. Carinci, "La nozione di 'imposte dovute' rilevante per la responsabilità del liquidatore di società", Corriere Tributario, 2014.

G. Fransoni, L'estinzione postuma della società ai fini fiscali ovvero della società un poco morta e di altre amenità, Rass. Trib, 2015.

G. Ragucci, Le nuove regole sulla cancellazione delle società dal Registro delle imprese valgono solo pro futuro - Il commento, Corriere Tributario, 2015.

D. Deotto, Non si può essere "un po' morti": quindi una società estinta non può mai stare in giudizio, Il fisco, 2015.

C. Glendi, "E intanto prosegue l'infinita 'historia' dell'estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)", GT - Riv. giur. trib., 2015.

A. Carinci, L'estinzione delle società e la responsabilità tributaria di liquidatori, amministratori e soci", Il fisco, 2015.

A. Cissello, Il liquidatore risponde anche se l'atto in capo alla società non è definitivo, Eutekne.Info, 2016.

A. Grassotti, L'iscrizione a ruolo del credito erariale è condizione per la responsabilità del Liquidatore?, Corriere Tributario, 2016.

F. Pepe, "Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal Registro delle imprese", Riv. dir. trib., 2016.

* * *