

## PROFESSIONISTI

---

### ***Necessario un atto definitivo e motivato per vincolare il liquidatore***

di **Roberto Bianchi**

La **cancellazione** di una società quale conseguenza del suo **trasferimento all'estero** non è rilevante ai fini dell'applicazione dell'**articolo 36 del DPR 602/1973**.

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 16446 depositata il 5 agosto 2016**, ha voluto rappresentare uno scenario correlato alla **responsabilità** di soci, liquidatori e amministratori di società soggette all'IRES, relativamente all'articolo 36 del DPR 602/1973.

Il menzionato onere è risultato implicitamente potenziato dal 4° comma dell'articolo 28 del D.Lgs. 175/2014, che ha statuito la facoltà di notificare gli atti improprio, di liquidazione e di riscossione nei confronti dei soggetti giuridici cessati, nel **quinquennio** successivo alla cancellazione della società dal Registro delle imprese, a condizione che tale procedura risulti disposta con decorrenza successiva al 13 dicembre 2014 e finalizzata ad attivare l'articolo 36 del DPR 602/73.

È opportuno evidenziare come la responsabilità oggetto di valutazione da parte dei giudici di legittimità ha, come **postulato**, una **procedura liquidatoria** e, pertanto, **non è consentito menzionarla** nella circostanza in cui, la cancellazione della società dal Registro delle imprese, sia attribuibile esclusivamente al **trasferimento della sede della società al di fuori dei confini nazionali**, con particolare riguardo alla contingenza per la quale si era in presenza di una sostanziale prosecuzione dell'attività aziendale, seppur in un'altra nazione.

L'articolo 36 del DPR 602/1973 sancisce una responsabilità da parte dei liquidatori e dei soci relativamente all'imposta sul reddito delle persone giuridiche; sussistevano tuttavia dei dubbi in merito alla circostanza che questa norma trovasse ancora applicazione dopo le modifiche apportate all'articolo 2495 cod. civ. per effetto della riforma del diritto societario; riteniamo oggi di poter affermare che il risultato raggiunto a livello giurisprudenziale sia che questa norma è **compatibile** con l'articolo 2495 cod. civ. in quanto la disposizione al terzo comma afferma "... **salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile**". Tuttavia questa disciplina - che era riferita esclusivamente al tributo IRES e non alle sanzioni - sino all'entrata in vigore del decreto delegato per la semplificazione fiscale, sanciva la responsabilità IRES da parte dei liquidatori per l'imposta dovuta per il periodo di liquidazione e per i precedenti, qualora avessero proceduto ad assegnare beni o denari ai soci senza soddisfare preventivamente i crediti tributari o crediti di ordine inferiore a quelli tributari.

Ma attenzione: l'articolo 36 del D.P.R. 602/1973 previgente asseriva che *“La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'Ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*. L'Ufficio pertanto, per individuare questa responsabilità, così come per operare nei limiti dell'articolo 2495 cod. civ., era chiamato a provare sia che il socio aveva ricevuto denaro o altri beni attraverso il piano di riparto, sia che si era manifestata una **colpa** del liquidatore ex articolo 2495 cod. civ. e sia che il liquidatore, responsabile per l'IRES, avesse posto in essere quei **comportamenti** evidenziati all'interno dell'articolo 36. Pertanto, la norma faceva esplicito riferimento a un **atto motivato** che comportava l'inevitabile conseguenza che l'Ufficio dovesse necessariamente provare l'esistenza di determinati presupposti.

Ebbene, attraverso un mutamento dell'articolo 36 del DPR 602/1973, il decreto delegato per la semplificazione fiscale ha modificato il regime della responsabilità di liquidatori e soci nei soggetti IRES.

La norma, in particolare, prevede che i liquidatori **rispondono in proprio** del pagamento delle imposte, **salvo** che non siano in grado di dimostrare di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità - precisa la norma - è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Tale impostazione ha **ribaltato**, in pratica, il quadro precedente in base al quale incombeva sull'Amministrazione finanziaria l'onere di accertare i presupposti relativi alla responsabilità del liquidatore.

Inoltre, con le nuove disposizioni, è venuta meno la limitazione all'applicazione dell'articolo 36 DPR 602/1973 alle sole imposte sul reddito, con conseguente estensione della **responsabilità a tutti i tributi** (in primis IVA e IRAP) e alle ulteriori somme iscrivibili a ruolo o riscuotibili attraverso un accertamento impto-esattivo in base alle disposizioni del DPR 602/1973.

La disciplina pertanto rimane sostanzialmente la medesima (benchè non sia più legata esclusivamente all'IRES ma bensì a tutti i tributi), sebbene la disposizione affermi che il **liquidatore è responsabile se non è in grado di provare** (in precedenza era l'Amministrazione finanziaria a doverlo fare) di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione dei beni ai soci o agli associati ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.

Non va, pertanto, sottaciuto che il credito vantato dall'Agenzia delle entrate, per effetto dell'articolo 36 del DPR 602/1973, nei riguardi dei soci e dei liquidatori, non è un credito tributario (sebbene trovino applicazione le regole del processo tributario) ma bensì **civilistico**, che dispone di un **titolo autonomo** rispetto all'obbligazione fiscale (**Cassazione sentenza n. 7327/2012**). È necessario, pertanto, che il credito sia **divenuto definitivo** nei confronti della

società, affinché possa operare la nuova **inversione dell'onere della prova**.

In buona sostanza è indispensabile che l'atto di accertamento risulti **notificato** alla società e che inoltre sia divenuto **definitivo** (in seguito alla mancata impugnazione, a una sentenza passata in giudicato, eccetera) nei confronti della società medesima. Esclusivamente a partire da quel momento potrà essere notificato un atto **appositamente motivato** ai soci e ai liquidatori, che contempra l'inversione dell'onere della prova a carico di quest'ultimi, così come disciplinato dal decreto semplificazioni.

Di conseguenza, la responsabilità del liquidatore nella circostanza esaminata dalla sentenza 16446/2016 della Suprema Corte, in un'ottica meramente tributaria, si ridurrebbe all'iscrizione del debito a ruolo per l'insana gestione della liquidazione e per il mancato pagamento dei debiti relativi a imposte sui redditi, applicabile peraltro alle sole imposte sui redditi e non all'imposizione sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 19 del D.Lgs. 46/1999, nella versione *vigente* sino al 13/12/2014, data di entrata in vigore del D.Lgs. 175/2014.

La sentenza in commento conferma, pertanto, come le **modifiche introdotte dall'articolo 28, comma 7, del D.Lgs. 175/2014, non abbiano efficacia retroattiva**.

*Per approfondire le problematiche relative all'accertamento vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:*



Master di specializzazione

**TEMI E QUESTIONI DELL'ACCERTAMENTO  
CON MASSIMILIANO TASINI**

Milano Treviso