

Sommario 3/2025

Editoriale 3


Approfondimenti dottrinali

Accertamento - Insidie fiscali e patrimoniali a carico del liquidatore di società 4

Riscossione - La riscossione esattoriale inizia con il pignoramento 8

Pratica professionale e contenzioso

Ricorso e contenzioso tributario - La discrezionalità probatoria e limiti dei poteri del giudice 12

- Ricorso tributario e istanza cautelare presentata dopo il ricorso  16

Difesa penale - Occultamento della contabilità e analisi della condotta rilevante 20

Imposte e tasse

Iva - Reverse charge & subappalto edile: la ridefinizione delle regole della detrazione Iva 24

Imposte sui redditi - Assegnazione agevolata di beni ai soci: pianificazione fiscale di una casistica 30

Imposta di bollo - Tassa governativa e imposta di bollo per registri digitali: i chiarimenti del fisco 34

Fiscalità internazionale

Doppia imposizione - Metodi interni per eliminare la doppia imposizione 36

Rubrica

Casi questioni e soluzioni - La regolare contabilizzazione delle fatture "a cavallo d'anno". Come procedere? 40

INSIDIE FISCALI E PATRIMONIALI A CARICO DEL LIQUIDATORE DI SOCIETÀ

Art. 36 D.P.R. 602/1973 - Art. 36 D.P.R. 600/1973 - Art. 6-bis L. 212/2000 - Cass. n. 12546/2001 - Cass. n. 7327/2012 - Cass. n. 31878/2022 - Cass. n. 37001/2022 - Cass. n. 2746/2024

Il regime di responsabilità del liquidatore per il pagamento delle imposte dovute dalla società estinta rappresenta un istituto di particolare rilevanza nell'ambito del diritto tributario, implicando una diretta esposizione patrimoniale del soggetto chiamato a svolgere la fase di liquidazione. A tal fine, la giurisprudenza conferma che grava sul liquidatore l'onere di dimostrare di aver adempiuto correttamente agli obblighi di pagamento e di graduazione dei crediti tributari. Alla luce di tali considerazioni, è imprescindibile che il liquidatore adotti un approccio prudente e documentato nella gestione delle obbligazioni fiscali della società in fase di estinzione, al fine di evitare l'insorgenza di responsabilità personali per debiti tributari non estinti. Il presente approfondimento si propone di analizzare il regime di responsabilità del liquidatore, degli amministratori e dei soci in relazione agli obblighi tributari della società in fase di liquidazione, con particolare riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 36 D.P.R. 602/1973 e 36 D.P.R. 600/1973, nonché alle implicazioni derivanti dall'art. 6-bis L. 212/2000 in materia di contraddittorio preventivo.

<p>I TRIBUTI E LA FUNZIONE DI LIQUIDATORE</p>	<p>⇒ Il liquidatore, nel corso del proprio incarico, deve assicurare che la società adempia agli obblighi tributari maturati, sia prima che inizi la liquidazione, sia durante la stessa.</p>	<p>⇒ Se non provvede a questo, si assume una responsabilità patrimoniale nei confronti dell'Erario.</p>
<p>REGIME APPLICABILE</p>	<p>⇒ La responsabilità del liquidatore sorge in due casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - nell'ipotesi in cui non dimostra di aver provveduto per primo al pagamento dei crediti tributari prima di distribuire beni ai soci o associati; - qualora non dimostri di aver soddisfatto crediti di rango superiore a quelli tributari. 	<p>⇒ Questo principio, fondato sulla graduazione dei crediti, serve a proteggere l'interesse pubblico, evitando che le risorse della società vengano disperse.</p>
<p>FONDAMENTO NORMATIVO E PROFILI SOGGETTIVI DELLA RESPONSABILITÀ</p>	<p>⇒ La responsabilità del liquidatore si basa sull'obbligo di rispettare l'ordine di preferenza dei crediti.</p>	<p>⇒ Tale regola si estende anche agli amministratori che, in assenza di nomina di un liquidatore, sono in carica al momento dello scioglimento, e ai soci o associati, che rispondono fino al valore dei beni ricevuti.</p>
<p>PROCEDIMENTO E GIURISDIZIONE</p>	<p>⇒ Secondo l'art. 36, c. 5 D.P.R. 602/1973, l'Ufficio finanziario deve notificare un atto di accertamento motivato (ex art. 60 D.P.R. 600/1973), in cui vengono indicati i motivi di fatto e di diritto della pretesa fiscale.</p>	
<p>AZIONE DI ACCERTAMENTO NEGATIVO E STRATEGIA DIFENSIVA: RIMEDI CIVILISTICI</p>	<p>⇒ L'azione di accertamento negativo, o "di accertamento dell'inesistenza del debito", è un rimedio civilistico che permette al liquidatore di ottenere una dichiarazione che esclude l'imputazione degli obblighi fiscali.</p>	<p>⇒ In concreto, il liquidatore che voglia scongiurare un futuro provvedimento impositivo e che già intraveda i presupposti di una possibile contestazione fiscale potrebbe, già <i>ex ante</i>, avvalersi dell'azione di accertamento negativo.</p> <p>⇒ Tale rimedio, peraltro, va ponderato con cura, considerando costi e benefici di un'eventuale controversia civile, nonché i tempi medi della giurisdizione ordinaria.</p>

APPROFONDIMENTI

RESPONSABILITÀ DEL LIQUIDATORE EX ART. 36 D.P.R. 600/1973

LA FUNZIONE DI LIQUIDATORE

Il liquidatore, nell'espletamento della propria funzione, è soggetto a una specifica forma di responsabilità patrimoniale, qualora non provveda, nell'ambito della procedura di liquidazione, al soddisfacimento delle obbligazioni tributarie maturate dalla società per il periodo di liquidazione e per quelli antecedenti.

REGIME APPLICABILE

Il già menzionato regime si concretizza nella responsabilità diretta del liquidatore per il pagamento delle imposte dovute dalla società qualora:

- non dimostri di aver provveduto prioritariamente al soddisfacimento dei crediti tributari prima dell'assegnazione di beni ai soci o agli associati;
- non fornisca prova di aver soddisfatto crediti di rango superiore rispetto a quelli tributari.

FONDAMENTO NORMATIVO DELL'ESTENSIONE DELLA RESPONSABILITÀ

L'estensione della responsabilità patrimoniale personale del liquidatore trova fondamento nel principio per cui la gestione della liquidazione deve garantire il rispetto della graduazione dei crediti, evitando la dispersione delle risorse societarie in danno dell'Erario.

LA LIQUIDAZIONE DEI SOGGETTI IRES

Per quanto concerne i liquidatori degli enti soggetti a Ires, ex art. 36 D.P.R. 602/1973, costoro rispondono in proprio delle imposte dovute dalla società, tanto per il periodo di liquidazione quanto per quelli precedenti, laddove, disponendo di risorse sufficienti al pagamento, abbiano:

- assegnato beni ai soci;
- soddisfatto creditori che non avrebbero dovuto essere preferiti rispetto all'Ufficio finanziario.

NOTA OPERATIVA

È opportuno evidenziare che, secondo un orientamento consolidato della Suprema Corte:

- *sebbene la responsabilità patrimoniale discenda da un debito sociale, il liquidatore, in quanto soggetto formalmente estraneo al rapporto tributario principale, non può eccepire vizi inerenti all'accertamento notificato alla società (Cass. 12546/2001);*

- *non sussiste vincolo di coobbligazione solidale tra società e liquidatore, con la conseguenza che, estinta la società, il processo non prosegue automaticamente verso l'ex liquidatore (Cass. n. 7327/2012).*

Si tratta, pertanto, di una responsabilità che trova fondamento ex lege e che non opera nei confronti di altri tributi diversi dalle imposte dirette: invero, l'art. 36 D.P.R. 602/1973 non si applica all'Iva o all'Irap, né trova estensione analogica a società di persone (cfr. C.T.P. Milano 26.10.2011, n. 327/05/2011).

AMBITO DI APPLICAZIONE E PRESUPPOSTI

Ex art. 36 D.P.R. 602/1973, la responsabilità del liquidatore sorge in capo all'Amministrazione finanziaria qualora:

- le imposte iscritte a ruolo e dovute dalla società siano effettivamente da porre in riscossione;
- risulti con certezza giuridica che, nel corso della liquidazione, tali imposte non siano state estinte (Cass. n. 12546/2001).

Sul punto, la Corte di Cassazione (Cass. n. 7327/2012) ha ribadito che i tributi devono essere sostanzialmente esigibili. In pratica, tale requisito trovava un più solido fondamento in un contesto anteriore alla riforma dell'art. 2495 c.c. (D.Lgs. 6/2003), quando la società si considerava ancora esistente fino alla totale estinzione dei debiti. Oggi, invece, tenuto conto della cancellazione formale dal Registro delle imprese, l'Ufficio incontra maggiori difficoltà nel far valere la responsabilità nei casi temporalmente vicini all'estinzione.

IL FATTORE CORRELATO ALL'ORDINE DI GRADUAZIONE DEI DEBITI

In definitiva, si tratterebbe di valutare se i liquidatori abbiano pagato creditori di rango inferiore ai crediti erariali ovvero se abbiano assegnato beni (incluso denaro) ai soci, causando un pregiudizio per l'Erario. L'ammontare della responsabilità corrisponde ai crediti d'imposta che sarebbero stati soddisfatti correttamente se si fosse rispettato l'ordine di graduazione.

In tale prospettiva, l'art. 36 D.P.R. 602/1973 implicitamente rinvia al sistema civilistico dei privilegi (art. 2777 e ss. c.c.), per cui la responsabilità non sussiste se e nella misura in cui i pagamenti abbiano correttamente rispettato la graduazione dei crediti.

CONCLUSIONI E SPUNTI OPERATIVI

In pratica, soci e liquidatori devono prestare la massima attenzione alle procedure di estinzione della società, alla corretta distribuzione dell'attivo e all'ordine di soddisfazione

dei creditori, onde evitare di incorrere in responsabilità *ex lege*.

Pertanto, risulta fondamentale un esame puntuale della normativa e della giurisprudenza di legittimità, nonché un costante monitoraggio della posizione fiscale della società nel passaggio verso la liquidazione, per prevenire potenziali controversie con l'Amministrazione finanziaria.

PROFILI SOGGETTIVI DELLA RESPONSABILITÀ A SEGUITO DI LIQUIDAZIONE

La disciplina in esame si estende, altresì, agli amministratori in carica al momento dello scioglimento della società, qualora non sia stata disposta la nomina di un liquidatore.

Parimenti, i soci o gli associati risultano responsabili, nei limiti del valore dei beni ricevuti, nel caso in cui abbiano percepito somme o beni in assegnazione nei due esercizi antecedenti la messa in liquidazione ovvero nel corso della liquidazione stessa. Il valore dei beni assegnati si presume proporzionalmente equivalente alla quota di partecipazione, salvo prova contraria.

Inoltre, la responsabilità si estende agli amministratori che, nei due esercizi antecedenti la liquidazione, abbiano effettuato operazioni di liquidazione ovvero occultato attività sociali, anche attraverso omissioni nelle scritture contabili.

MOTIVAZIONE DELL'ACCERTAMENTO E ONERE DELLA PROVA

L'accertamento della responsabilità del liquidatore è rimesso all'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, il quale è tenuto a notificare un atto motivato ex art. 60 D.P.R. 600/1973. In materia probatoria, l'art. 36 D.P.R. 600/1973 configura una presunzione legale relativa a carico del liquidatore, imponendogli l'onere di dimostrare di aver correttamente adempiuto agli obblighi tributari. Tale principio è stato recentemente confermato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. n. 31878/2022 - Cass. n. 37001/2022 - Cass. n. 2746/2024), che ha chiarito come le modifiche normative non abbiano inciso sul riparto dell'onere probatorio in materia di responsabilità tributaria dei liquidatori e soci.

IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO EX ART. 6-BIS L. 212/2000

La disciplina del contraddittorio preventivo impone che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi alla giurisdizione tributaria siano preceduti da un confronto effettivo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

In particolare, la mancata instaurazione del contraddittorio determina l'annullabilità dell'atto, salvo i casi di atti automatizzati, di pronta liquidazione o di fondato pericolo per la riscossione, individuati dal D.M. 24.04.2024.

L'obbligo del contraddittorio, pertanto, trova applicazione anche nel caso in cui l'Amministrazione intenda imputare re-

sponsabilità diretta al liquidatore, in quanto soggetto obbligato in proprio per il pagamento delle imposte non assolte dalla società.

PROCEDIMENTO E GIURISDIZIONE

QUESTIONI PROCEDURALI: ASPETTI INTRODUTTIVI

Ai sensi dell'art. 36, c. 5 D.P.R. 602/1973, l'Ufficio finanziario è tenuto a notificare un atto di accertamento motivato (ex art. 60 D.P.R. 600/1973), esplicitando i fondamenti di fatto e di diritto della pretesa fiscale e i presupposti della responsabilità del liquidatore.

Nonostante la responsabilità abbia natura *ex lege* e sia, dunque, di tipo "civilistico", la norma prevede espressamente che il relativo accertamento sia impugnabile dinanzi al giudice tributario.

Invero, ciò non esclude che, finché il liquidatore non riceva un formale atto di accertamento, egli possa introdurre un'azione di accertamento negativo dinanzi al giudice civile per contestare la sussistenza degli elementi costitutivi dell'illecito (cfr. SS.UU. 4.05.1989, n. 2079).

Pertanto, nel momento in cui l'Amministrazione concreta la propria pretesa con un avviso di accertamento, la giurisdizione devoluta è quella tributaria; ove invece non sia intervenuto alcun atto impositivo, il liquidatore può adire il giudice ordinario.

INQUADRAMENTO DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO NEGATIVO

L'azione di accertamento negativo (o "di accertamento dell'inesistenza del debito") costituisce uno strumento processuale di natura civilistica, volto a far dichiarare, dal giudice ordinario, l'inesistenza degli elementi costitutivi della responsabilità *ex lege*.

In pratica, è il soggetto, potenzialmente esposto a una domanda creditoria, a invocare il riscontro giudiziale dell'assenza del debito.

Tale azione, nel contesto della responsabilità del liquidatore (ex art. 36 D.P.R. 602/1973), mira a ottenere un provvedimento che escluda la sussistenza di presupposti fattuali e giuridici per l'imputazione in capo al liquidatore degli obblighi tributari relativi a debiti della società estinta.

PRESUPPOSTI DI ESPERIBILITÀ DELL'AZIONE DI ACCERTAMENTO NEGATIVO

CARENZA DI UN ATTO IMPOSITIVO

L'ordinamento tributario contempla un atto di accertamento motivato (ex art. 60 D.P.R. 600/1973) notificato dall'Amministrazione finanziaria.

Fintantoché non sia perfezionata la notificazione di un simile provvedimento non sussiste giurisdizione tributaria. Pertanto, in difetto di un avviso di accertamento formale, la

controversia ha natura squisitamente civilistica e l'asserito debitore, per contestare le circostanze di fatto e di diritto su cui si fonda la responsabilità *ex lege*, può promuovere un'azione di accertamento negativo dinanzi al giudice ordinario.

NATURA E CONTENUTI DELL'AZIONE: SUGGERIMENTI DIFENSIVI

Nell'atto di citazione, il liquidatore dovrà fornire gli elementi fattuali e giuridici dai quali si desume l'assenza dei presupposti di responsabilità (per esempio, l'omessa percezione di attivo in sede di liquidazione, l'assenza di riparti in favore dei soci, l'avvenuto rispetto dell'ordine di privilegi *ex art. 2777 ss. c.c.*, ecc.).

In sostanza, è tenuto a dimostrare *ex adverso* la mancanza degli elementi costitutivi dell'illecito attribuitogli, ossia la non corretta imputazione in capo a lui degli obblighi fiscali societari.

EFFETTI DEL GIUDICATO

La sentenza favorevole all'attore (liquidatore) fa stato, tra le parti, sull'inesistenza della pretesa risarcitoria o tributaria (per la parte di responsabilità *ex art. 36 D.P.R. 602/1973*). Per cui, in caso di notifica da parte dell'Amministrazione di un atto di accertamento tributario fondato sui medesimi presupposti, il giudicato civile sarebbe opponibile, purché sussistano i requisiti soggettivi e oggettivi di identità (*art. 2909 c.c.*).

MOMENTO DI INSORGENZA DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

Come anticipato, la natura dell'azione (civile o tributaria) dipende dalle modalità con cui l'Erario formalizza la propria pretesa.

In pratica, il liquidatore, se non esiste alcun avviso di accertamento, ritenendosi non responsabile per i debiti fiscali della

società estinta, può promuovere l'azione di accertamento negativo innanzi all'autorità giudiziaria ordinaria.

Qualora sia già stato notificato un avviso di accertamento, diversamente, concretizzandosi l'esercizio del potere impositivo, l'obbligato è "costretto" a difendersi davanti al giudice tributario, stante la devoluzione del contenzioso alle Commissioni Tributarie. La fattispecie è disciplinata dall'*art. 2 D.Lgs. 546/1992*, che individua la giurisdizione del giudice tributario sui provvedimenti di imposizione.

CONSEGUENZE PRATICHE: LA STRATEGIA DIFENSIVA DEL LIQUIDATORE

In concreto, il liquidatore che voglia scongiurare un futuro provvedimento impositivo e che già intraveda i presupposti di una possibile contestazione fiscale potrebbe, già *ex ante*, avvalersi dell'azione di accertamento negativo.

Tale rimedio, peraltro, va ponderato con cura, considerando costi e benefici di un'eventuale controversia civile, nonché i tempi medi della giurisdizione ordinaria.

Pertanto, la strategia difensiva più opportuna va calibrata tenendo presenti i seguenti profili:

- **probabilità che l'Ufficio notifichi un avviso di accertamento:** in presenza di elementi concreti (ad esempio, controlli fiscali in corso, segnalazioni, ecc.), l'azione preventiva potrebbe evitare incertezze future;
- **prova dell'inesistenza dei presupposti:** è centrale la disponibilità e la produzione di documentazione idonea (scritture contabili, bilanci di liquidazione, corrispondenza con i creditori, ecc.) per dimostrare l'assenza di qualsiasi condotta attributiva di responsabilità;
- **coordinamento con gli altri soggetti coinvolti (soci, eventuali altri liquidatori, amministratori):** in sede di liquidazione, le scelte in tema di soddisfazione dei creditori e di assegnazione ai soci possono influire direttamente sulle future pretese erariali.