



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti – Cartella – Ruolo straordinario – Società in liquidazione**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Biagio VIRGILIO	- Presidente -	
Giovanni LA ROCCA	- Consigliere -	
Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Consigliere Rel. -	
Angelina Maria PERRINO	- Consigliere -	CC – 17/05/2022
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**ordinanza**

sul ricorso iscritto al n. 16471/2014 R.G. proposto da

**Mondial di Salvatore Srl in liquidazione**, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Emilio Rosso e Leonardo Gnisci, con domicilio eletto presso lo studio del secondo in Roma via Pisanelli n. 2, giusta procura a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 53/31/13, depositata il 17 dicembre 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17 maggio 2022 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

**RILEVATO CHE**

A seguito di segnalazione nei confronti della Roccatura Rally Srl, individuata come società coinvolta in attività fittizie, l'Agenzia delle





entrate sottoponeva la Mondial di Salvatore Srl a verifica fiscale generale per l'anno 2004, al cui esito emetteva avviso di accertamento con cui, contestata l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'Ufficio riprendeva a tassazione le imposte illegittimamente compensate o non corrisposte.

La contribuente impugnava l'avviso. Nelle more del giudizio l'Ufficio emetteva, dapprima, cartella ex art. 15 d.P.R. n. 602 del 1973 per il 50% delle imposte e interessi e, successivamente, provvedeva ad iscrivere a ruolo straordinario ex artt. 11, terzo comma, e 15 bis d.P.R. n. 602 del 1973 l'intero importo oggetto dell'avviso, escluse solo le sanzioni.

L'impugnazione della società della suddetta cartella era rigettata dalla CTP di Venezia. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe.

Mondial di Salvatore Srl in liquidazione propone ricorso per cassazione con due motivi, cui resiste l'Ufficio con controricorso.

### **CONSIDERATO CHE**

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., per essere la motivazione apparente.

1.1. Il motivo è inammissibile.

La CTR, se, da un lato, ha ritenuto la sentenza del giudice di primo grado congrua e adeguata per aver deciso sul ricorso della contribuente (che contestava la liceità della cartella) facendo rinvio alle motivazioni della decisione sull'avviso a fondamento della cartella in quanto "a monte fondati sarebbero gli atti impositivi", dall'altro, tuttavia, ha, autonomamente valutato la legittimità del ruolo straordinario, sicché la contestata valutazione di congruità della decisione della CTP da parte del giudice d'appello è irrilevante perché estranea alla *ratio decidendi*.

La CTR, infatti, ha specificamente e autonomamente esaminato, in coerenza con il carattere di impugnazione-merito del processo





tributario e in relazione alle contestazioni della contribuente, la sussistenza dei presupposti per l'iscrizione straordinaria e non ha motivato la sua decisione, neppure *per relationem*, in base a quella di primo grado, il cui esito è solo stato condiviso.

E, del resto, l'atto d'appello mirava ad ottenere un nuovo esame di merito da parte della CTR – poi in concreto svolto – proprio per esser stata insoddisfacente la decisione di primo grado.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 11 e 15 bis d.P.R. n. 602 del 1973 per aver la CTR ritenuto legittima l'iscrizione a ruolo straordinario in base alla sola circostanza della messa in liquidazione volontaria della società contribuente, di per sé inidonea ad integrare il presupposto del fondato pericolo per la riscossione, e senza alcuna valutazione sullo stato dell'attività e della capacità patrimoniale della società stessa.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. La CTR ha ritenuto ravvisabile il fondato pericolo per la riscossione *«nell'intervenuta messa in liquidazione volontaria della società»* ed ha giustificato il rilievo sulla considerazione che *«tale condizione della società, ancorché volontaria e normalmente prevista e regolata dalla legge allorché il soggetto collettivo intenda procedere al proprio scioglimento e conseguente estinzione, non v'è dubbio che costituisca un'evidente situazione di pericolo per i creditori insoddisfatti i quali vengono formalmente informati che il soggetto debitore sta liquidando le proprie attività patrimoniali per far fronte alle passività e non dispone di ulteriori entrate avendo cessato la propria attività imprenditoriale»*.

2.3. Tale conclusione non è condivisibile.

La liquidazione delle società di capitali, regolata dagli artt. 2484 e ss c.c., costituisce una fase della vita della società immediatamente precedente e strumentale alla sua estinzione ed è caratterizzata da un





procedimento complesso che inizia con la verifica e l'accertamento di una causa di scioglimento.

In termini essenziali, al centro della procedura si pone il liquidatore (art. 2487 c.c.), che è tenuto a convertire il residuo patrimoniale attivo della società in denaro per il soddisfacimento, in via primaria, dei creditori e, in via secondaria, dei diritti dei soci.

L'art. 2489 c.c., in particolare, attribuisce ai liquidatori la facoltà di compiere "tutti gli atti utili" per la liquidazione della società; costoro, dunque, debbono attivarsi – con una diligenza qualificata poiché sono responsabili per i danni eventualmente cagionati ai soci, alla società e ai creditori qualora siano inadempienti rispetto agli obblighi previsti dall'art. 2491 c.c. - per effettuare ogni operazione che, direttamente o indirettamente, sia utile ad una liquidazione fruttuosa.

Non solo: l'art. 2491 c.c. prevede anche che i liquidatori possano chiedere ai soci, proporzionalmente, i versamenti ancora dovuti nel caso in cui i fondi non consentano di soddisfare i creditori.

Ne deriva che il liquidatore ove constati l'incapienza del patrimonio sociale per l'integrale pagamento dei creditori man mano che i rispettivi crediti vengano a scadenza (attività che deve essere informata, anche in caso di liquidazione volontaria, ai principi di concorsualità, rispettando, cioè, la cd. *par condicio creditorum*), deve ritenersi tenuto a promuovere (eventualmente con interessamento dell'assemblea dei soci) una procedura concorsuale per il soddisfacimento paritetico di tutti i creditori.

Del resto, il liquidatore che operi pagamenti preferenziali di alcuni creditori a discapito di altri a fronte dell'incapienza della società può essere chiamato a rispondere del danno da questi ultimi subito ai sensi dell'art. 2489, secondo comma, c.c.

Occorre sottolineare, infine, che la fase di liquidazione della società è caratterizzata dalla redazione di specifici bilanci (artt. 2490 e 2492





c.c.), che devono essere predisposti dai liquidatori nei termini e secondo le modalità previste dalla legge.

2.4. In questa prospettiva, dunque, l'avvio e lo svolgimento della fase di liquidazione non può ritenersi, di per sé, portatore di disvalore poiché attesta, semplicemente, che la vita di quella particolare società, con una procedura controllata e trasparente, è destinata a chiudersi; al contempo, l'iter avviato è funzionale al soddisfacimento dei creditori esistenti (e solo in subordine dei soci).

2.5. La giurisprudenza della Corte, invero, in alcune rare occasioni ha positivamente valutato, ai fini della legittimità dell'iscrizione a ruolo straordinario, la condizione di messa in liquidazione della società.

Ciò ha fatto, tuttavia, in quanto tale status fosse concorrente con altri elementi. Già la sentenza Cass. 11225 del 30/07/2002, infatti, aveva precisato che *«in tema di riscossione delle imposte sui redditi, ai fini della iscrizione delle imposte nei ruoli straordinari, la sussistenza, alla data della formazione del ruolo, di provvedimento (valido ed efficace) di iscrizione di ipoteca legale sui beni di società assoggettata ad IRPEG e la circostanza che la società stessa si trovi in fase di liquidazione costituiscono elementi concorrenti ad integrare il requisito del "fondato pericolo per la riscossione", richiesto dall'art. 11, quinto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (ed ora dall'art. 11, comma terzo, del d.P.R. medesimo, come sostituito dall'art. 3 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46)»*; il principio è poi stato ribadito da Cass. n. 458 del 13/01/2014 (non in contrasto, sullo specifico punto, con Sez. U n. 758 del 13/01/2017).

Ne deriva, in via generale, che la sola circostanza della messa in liquidazione, anche volontaria, della società non è idonea ad integrare il requisito del "fondato pericolo per la riscossione", occorrendo, invece, che a tale condizione concorrano ulteriori fatti – riferibili vuoi a condotte tenute dal contribuente (quali, ad esempio l'occultamento di cespiti),





vuoi ad eventi oggettivi esterni (ad esempio, l'adozione di provvedimenti di sequestro, la contestuale presenza di una pluralità di ingenti debiti ovvero la presentazione di istanze di fallimento), vuoi, anche, a gravi irregolarità da parte del liquidatore nella stessa procedura di liquidazione – come tali suscettibili di porre in risalto la criticità della posizione debitoria e il timore di un vulnus per il credito.

3. La sentenza, dunque, nel ritenere sussistenti i presupposti per l'iscrizione a ruolo straordinaria in forza della sola messa in liquidazione della società, non si è attenuta agli esposti principi, sicché va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente.

4. La novità della questione giustifica l'integrale compensazione delle spese per l'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, inammissibile il primo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 17 maggio 2022

Il Presidente  
Biagio Virgilio

