

Responsabilità del liquidatore per i debiti tributari della società

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Publicato il 21 Settembre 2013

Il problema delle possibili responsabilità tributarie per i liquidatori di società che hanno debiti fiscali e patrimonio incapiente.

Responsabilità personale per i liquidatori delle società di capitali che non onorano, con le attività della liquidazione, i debiti tributari della società riferiti al periodo della liquidazione medesima ed anteriori.

Le disposizioni normative di riferimento sono collegate a comportamenti che denotano, comunque, un profilo di colpa nella condotta, tenuto conto che i liquidatori rispondono in proprio se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari.



Una fattispecie concreta

In sede di scioglimento di una società a responsabilità limitata l'assemblea ordinaria dei soci nomina il liquidatore. Assunta la carica e passate le consegne il liquidatore (artt. 2487-bis), nell'ambito dei poteri di gestione della liquidazione e di realizzo dell'attivo accerta, l'assenza di disponibilità finanziaria sufficiente a pagare i debiti, di natura tributaria, ricevendo altresì il rifiuto dei soci sollecitati a ripianare le posizioni debitorie.

Ci si chiede se il liquidatore, in presenza dei debiti fiscali non onorati e che adotta le procedure di chiusura e di estinzione della srl, diventa responsabile personalmente per le posizioni debitorie fiscali

non soddisfatte.

Dopo aver ripercorso la disciplina di riferimento e alcune delle più significative interpretazioni giurisprudenziali e di prassi amministrativa cercheremo di fornire una risposta all'interrogativo proposto (1).

Obblighi del liquidatore nella fase di liquidazione

Per i debiti tributari delle società il fisco può chiamare alla cassa, in determinate condizioni, i soci, i liquidatori o gli ex amministratori. Per il recupero del debito tributario l'amministrazione finanziaria può dunque rivolgersi ad una pluralità di soggetti.

Relativamente alla figura del liquidatore già l'art. 2495 del codice civile prevede la sua personale responsabilità se il mancato pagamento è dipeso da colpa.

La previsione del codice civile si affianca alla regola di carattere speciale dettata dal Testo Unico della Riscossione all'art. 36, D.P.R. 29.9.1973, n. 602, che può legittimamente essere invocata dall'Amministrazione finanziaria qualora i ruoli in cui sono stati iscritti i tributi dovuti dal soggetto passivo (società di capitali) possono essere posti in riscossione e sia stata acquisita certezza che gli stessi non siano stati soddisfatti con le attività di liquidazione.

Ma quali sono i presupposti per accertare la responsabilità dei liquidatori?

Nel corso della procedura di liquidazione della società sono previste specifiche disposizioni atte a tutelare la garanzia patrimoniale per l'erario.

Infatti, secondo quanto previsto dal comma primo del citato art. 36, D.P.R. n. 602/73, i liquidatori di enti soggetti ad IRES 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 ovvero
- assegnano beni ai soci o associati, senza avere prima soddisfatto i crediti tributari.

Tale responsabilità ex lege <oggettiva> e' limitata all'importo dei crediti erariali che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti; in sostanza, essa è parametrata alla concreta soddisfazione che il creditore erariale avrebbe ottenuto dalla liquidazione se non vi fosse stata illecita postergazione dei crediti tributari o l'assegnazione di beni ai soci.

L'ordine dei privilegi si ricava dalla lettura dell'art. 2477 e seguenti del codice civile; tuttavia i crediti erariali per imposte e sanzioni, godono sempre di privilegio speciale.

In dottrina si discute della natura della responsabilità del liquidatore, chiedendosi se derivi da quella civilistica (ex art. 2495 c.c.), oppure sia riconducibile ad un autonomo obbligo di natura fiscale.

In entrambi i casi, tuttavia, è innegabile che la responsabilità dei liquidatori sia comunque collegata a comportamenti che denotano un profilo di colpa, che è in un qualche modo resa oggettiva dalla disposizione fiscale.

L'art. 19 del D.lgs. n. 46/99 prevede, inoltre che l'art. 36, D.P.R. n. 602/73, si applichi alle sole imposte sui redditi (e non ad altre imposte) dovute dalla società di capitali. (e non da altri soggetti giuridici) mentre per gli altri tributi quali l'Iva, l'Irap, l'imposta di registro ecc., la responsabilità non può che essere ricavata dalle disposizioni comuni agli altri debitori contenute nell'articolo 2495 del codice civile.

La giurisprudenza richiede quindi <esigibilità, certezza e definitività> del debito del soggetto passivo (Corte di Cassazione, sez. tributaria 27.03.2001, n. 1246), non attribuisce il preventivo beneficio della escussione della società e individua l'ordinario termine decennale per la prescrizione dell'azione amministrativa (Corte di Cassazione, 11.05.2012, n. 7327 e Corte di Cassazione sez. tributaria, 15.10.2001, n. 12546). In ogni caso, il soddisfacimento di crediti tributari di grado inferiore a quelli tributari rappresenta un presupposto per la responsabilità (Corte di Cassazione, 14.04.2010, n. 12149).

La cancellazione della società

Secondo quanto previsto dall'art. 2495, c. 2, c.c., ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti:

- dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi rimosse in base al bilancio finale di liquidazione,
- dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi.

La domanda se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.

La cancellazione della società dal Registro delle imprese determina anche la definitiva estinzione dell'ente, con la conseguenza che i creditori sociali che si attivano per far valere le loro pretese non sono (più) legittimati a chiamare in causa la società (e per essa il legale rappresentante), in quanto cessata e non più esistente, ma possono agire (direttamente ed) esclusivamente nei confronti dei soci, ovvero del liquidatore in proprio (se il mancato pagamento è imputabile a costui),

Dall'estinzione della società consegue la perdita della soggettività giuridica da parte della società e pertanto ogni diritto e dovere, a prescindere dall'eventuale esistenza di rapporti non definiti.

Dalla mancanza di successione o coobbligazione nei debiti della società estinta da parte del liquidatore deriva che, sussistendone i presupposti, l'azione di responsabilità, avente natura civilistica è promossa nei confronti del liquidatore.

In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione, 12.05.2012, n. 7327, secondo cui il debito erariale non soddisfatto costituisce il presupposto per la chiamata in causa del liquidatore.

Relativamente ai profili di responsabilità del liquidatore in ipotesi di società con debiti fiscali cancellata dal Registro delle Imprese, il Supremo Collegio avverte che il liquidatore può sì essere ritenuto responsabile per il mancato pagamento dei debiti fiscali, ma non in forza di una successione universale dello stesso nei debiti della società, ma solo nel rispetto di quanto affermato dall'art. 36 del dpr 602/73. Lo stesso stabilisce quale condizione la colpa del liquidatore che può per esempio verificarsi nel caso in cui:

- non ha accantonato le somme necessarie al pagamento dei debiti fiscali;
- non abbia seguito l'ordine dei privilegi;
- abbia assegnato beni ai soci in modo indebito.

In sostanza, non può rilevarsi alcuna successione universale e obbligatoria tra i diversi soggetti eventualmente connessi alla fattispecie ovvero società, liquidatori e soci.

Ed ancora, come opportunamente osservato² altre ipotesi di responsabilità sono ravvisabili:

- nella mancata adozione di modalità di liquidazione delle attività, volte a massimizzare i ricavi;
- nel mancato pagamento di un debito conoscibile con la normale diligenza (ovvero noto in quanto comunicato alla società mediante notifica di una domanda giudiziale);
- nell'aver fatto affidamento solo sulle risultanze della contabilità sociale, senza avere svolto gli opportuni accertamenti sulla reale situazione patrimoniale e sui debiti tributari non onorati (per esempio, mediante acquisizione dell'estratto ruolo rilasciato dall'Agente della riscossione).

Sulla medesima linea interpretativa si pone la recente lettura interpretativa offerta dalla Corte di Cassazione 21.06.2013, n. 15741, che ha confermato il principio secondo cui la responsabilità degli organi che hanno la rappresentanza legale della società o ente, in presenza dell'integrazione delle distinte fattispecie previste dall'art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973, per l'ipotesi di mancato pagamento delle imposte sul reddito delle persone giuridiche i cui presupposti si siano verificati, è responsabilità per obbligazione propria "ex lege" (per gli organi, in base agli artt. 1176 e 1218 cod. civ.), avente natura civilistica e non tributaria.

Responsabilità del liquidatore: onere probatorio

La responsabilità va accertata nei confronti dei liquidatori (oltre che di amministratori e soci) dall'ufficio locale delle entrate, (comma quinto dell'articolo 36, D.P.R. n. 602/73) con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Lo strumento per azionare la suddetta responsabilità non dovrebbe essere quindi, un mero ruolo, ma si ritiene essere costituito da un avviso di accertamento emesso al termine della procedura iniziata con la contestazione dei fatti al presunto responsabile e con la richiesta degli elementi necessari per la valutazione del suo operato.

Da ciò deriverebbe l'illegittimità del ruolo emesso in luogo dell'avviso di accertamento (C.T.C. sez. XXVI, 29.01.1990, n. 761); su tale argomento si sono espressi di i Giudici della Suprema Corte di Cassazione 12.5.2012, Sentenza n. 7327 e Corte di Cassazione, Sent. n. 11968/2012, secondo cui è onere dell'erario dimostrare la responsabilità personale del liquidatore con atto motivato, oltre a dover provare la certezza ed esigibilità dei crediti dei quali ne richiede in via sussidiaria il pagamento al liquidatore (C.T.R. dell'Emilia Romagna 23.04.2012, n. 4).

Sul punto si segnalano C.T. Bolzano, pronuncia n. 103/01/20123 che ha annullato un accertamento perchè ritenuto privo di motivazione stante l'ufficio non aveva argomentato:

- né sull'esistenza del debito;
- né l'eventuale non corrispondenza al vero del bilancio finale di liquidazione,

nonchè C.T. Treviso, 10.11.2011, sentenza n. 87/6/11.

Si registrano, tuttavia, sentenze di segno contrario che hanno ritenuto corretto accollare l'onere probatorio al gestore (amministratore o liquidatore).

Di tale avviso, la già citata Sentenza di Corte di Cassazione, n. 15741/2103, che, nell'individuare l'amministratore quale "coobligato solidale" al pagamento delle imposte, fa ricadere l'onere probatorio dell'insussistenza dei presupposti di applicazione della responsabilità per il mancato pagamento delle imposte sul gestore tenuto conto che

"... Incombeva sul soggetto dichiarato responsabile con il provvedimento di attuazione della pretesa sanzionatoria l'onere di assumere l'iniziativa processuale volta ad ottenere il controllo giurisdizionale e l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti –

diversi dal debito d'imposta della società – di tale responsabilità (V. pure Cass. Sentenza n. 9688 del 14/09/1995)”.

La soluzione è aderente a quella di parte della giurisprudenza di merito (C.T.P. Torino, sentenza n. 124/15/2012) secondo cui in ordine all'onere probatorio,

“... incombe 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 ...”.

Nella fattispecie affrontata

“... al momento di assumere la carica di "liquidatore" - era perfettamente consapevole del comportamento antieconomico della società”...”

Conseguentemente, il Collegio giudicante ha ritenuto pienamente legittimo ed efficace l'avviso di accertamento della responsabilità del liquidatore.

Sull'argomento si segnala altresì il parere di un Ufficio periferico dell'Amministrazione finanziaria.

Sulla necessità che sia l'Erario a fornire dimostrazione della condotta colposa del liquidatore si è espressa infatti la Direzione Regionale della Lombardia, con una nota operativa del 17 ottobre 2012.

Nell'affrontare la questione è stato sottolineato che la responsabilità deve essere accertata con atto autonomo nel quale devono emergere i presupposti di fatto e di diritto dai quali, a parere dell'ufficio, scaturiscono gli estremi della responsabilità in questione. Da un punto di vista procedurale è previsto che l'ufficio, in presenza di rischi di mancata soddisfazione delle pretese, valuta l'esistenza di :

- un debito definitivamente accertato;
- procedimenti di liquidazione;
- un'utilizzazione di attività sociali per finalità diverse;
- atti di occultamento delle attività sociali nel biennio antecedente;
- assegnazione di beni ai soci;
- beni patrimoniali in capo al liquidatore, ai soci, in grado di soddisfare il credito erariale.

La nota individua altresì le procedure per le iscrizioni di ipoteca legale o sequestro conservativo di beni personali, al fine di rendere più incisivo l'accertamento.

In sostanza, l'onere probatorio sui fatti e sugli elementi indicati nell'accertamento, e dai quali deriva la responsabilità dei soggetti responsabili, ricadrebbe sull'amministrazione finanziaria.

Conclusioni

Per ritornare alla casistica proposta, ci si domanda se può essere ritenuto responsabile dei debiti della società il liquidatore che adottando le precauzioni del caso - e quindi non avendo privilegiato altri crediti o utilizzato o trasferito in altro modo di fondi residui - estingue una società con posizioni debitore di carattere tributario.

Da quanto fin qui osservato, il liquidatore che abbia operato adempiendo gli obblighi di diligenza imposti dall'art. 1176, c.c.4, e rispettato le regole dettate dal legislatore tributario all'art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973, dovrebbe essere (il condizionale è d'obbligo) al riparo da azioni risarcitorie avanzate dall'Erario.

Per poter agire contro il liquidatore saranno comunque necessari un atto adeguatamente motivato e la dimostrazione della sussistenza di una colpa a questi imputabile.

Tuttavia, il recente arresto giurisprudenziale (Cassazione n. 15741/2013) secondo cui

“ ... incombe sul liquidatore l'onere di provare l'insussistenza dei presupposti della responsabilità per il mancato pagamento dei debiti...” pone seri dubbi sull'opportunità di assumere incarichi conoscita la situazione di illiquidità aziendale (cogente e prospettica).

In tali casi, il liquidatore dovrebbe anche valutare se vi siano gli estremi per una richiesta di attivazione di procedura concorsuale⁵ tenuto conto che secondo la giurisprudenza di legittimità se intende "... evitare la sua personale responsabilità verso il fisco non ha altra scelta che accantonare la disponibilità (residua, nel nostro esempio - N.d.A.) e chiedere il fallimento della Società ..." (Corte di Cassazione, 07.08.1989, n. 3617).

20 settembre 2013

Attilio Romano

NOTE

1 La tematica prende spunto da una sollecitazione proposta al forum del commercialista telematico <http://forum.https://www.commercialistatelematico.com/fallimenti-e-procedure-concorsuali/37258-srl-liquidazione-fondi-insufficienti-pagare-i-debiti.html>. Ad una tesi particolarmente rigorosa, secondo la quale se il liquidatore chiudesse la srl diventerebbe responsabile personalmente per i debiti non soddisfatti se non si attivasse nei confronti dei soci della s.r.l. per il ripianamento dei debiti tributari, se ne contrappone un'altra, maggiormente garantista, in virtù della quale la responsabilità del liquidatore opera solo nei limiti di quanto ha indebitamente diviso ai soci

2 M. BENEDETTO, [Le responsabilità dei liquidatori nei confronti dei creditori sociali dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese](#), Commercialista Telematico, 2013.

3 L. AMBROSI, Liquidatori nel mirino del fisco, Il Sole 24 Ore, 17.12.2012.

4 Secondo il Tribunale di Ravenna, 20.01.2012, Il liquidatore della società rimasto contumace nel giudizio promosso contro la società quando questa era ancora attiva e che si costituisce in giudizio dopo l'estinzione della società per effetto della sua liquidazione e cancellazione dal registro delle imprese tacendo tali circostanze di fatto è responsabile per i crediti accertati nei confronti della stessa.

5 Sul punto R. MAZZANTI cfr. [SRL in liquidazione e patrimonio netto negativo](#), Commercialista Telematico.