IN BREVE

Spesso nella prassi professionale, ci si imbatte nel problema delle responsabilità fiscali del liquidatore che di fronte ad una situazione di incapienza dell'attivo liquidato deve stabilire se andare verso la chiusura della procedura liquidatoria ovvero mantenere aperta la società in liquidazione a tempo indeterminato, ove i soci (specie nelle società di capitali) non vogliono effettuare i necessari conferimenti volti sistemare il passivo eccedente l'attivo liquidato. In questo articolo, proporrò il commento ad alcune sentenze della Suprema Corte sul tema della responsabilità fiscale dei liquidatori.

ASPETTI GENERALI

La questione centrale di questo intervento parte dalla domanda: *in quali casi il liquidatore è responsabile, in via sussidiaria, delle obbligazioni pertinenti alla società da lui rappresentata?* Dal punto di vista fiscale, il decreto sulla riscossione (D.P.R. 29/09/1973 n. 602) all'art. 36 stabilisce: *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 crediti.*

Il testo di legge dice sostanzialmente due cose:

- a) che i liquidatori di società od enti soggetti ad IRES sono responsabili delle imposte non pagate con la liquidità proveniente dalla liquidazione dell'attivo, se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari in via prioritaria rispetto all'assegnazione ai soci o associati di beni;
- b) che gli stessi sono responsabili se non dimostrano di aver rispettato le regole del privilegio per le quali i crediti soddisfatti precedevano quelli erariali;

La responsabilità è commisurata tenendo conto dell'ammontare dei pagamenti o delle assegnazioni eseguite non rispettando l'ordine dei privilegi.

Sotto tale profilo, due sentenze della Cassazione ci aiutano a dipanare la matassa delle responsabilità:

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA 27 APRILE 2016, N. 8334

La Suprema Corte si preoccupa di individuare i profili e le ipotesi in cui il liquidatore risulta responsabile delle operazioni della società e fissa il seguente principio: *il liquidatore 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**. In altri termini, non è con l'incasso della somma che si consuma il fatto che determina la responsabilità fiscale del liquidatore, ma con l'omissione dello stesso dal bilancio e dalla dichiarazione dei redditi. Solo questi ultimi rappresentano la condotta omissiva sanzionabile fiscalmente in via sussidiaria in capo al liquidatore.*

Il caso

A seguito di una verifica della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato al liquidatore - di fatto - di una Srl, un avviso di accertamento, relativo alla mancata dichiarazione dell'incasso di una somma (Lire 1.200.000.000 in quanto trattavasi di una causa ante introduzione dell'Euro), 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, ridederminando le imposte, ha proceduto all'applicazione delle relative sanzioni, nei confronti del sig. X, 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 era proprio il sig. X. Ritenuto il sig. X, il vero liquidatore della società, l'Agenzia ha applicato l'art. 36, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 imputandogli la responsabilità tributaria della società.

Il liquidatore proponeva di seguito 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, eccependo inoltre l'illegittima applicazione dell'art. 36, sottolineando, inoltre, 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 (vale a dire 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.

Ne seguiva il ricorso del liquidatore che sia in CTP che in CTR veniva respinto. Il liquidatore proponeva ricorso per Cassazione, per violazione dell'art. 36 del D.P.R. 602/73, al quale l'Agenzia delle Entrate si è opposta con controricorso.

Secondo il ricorrente, l'art. 36 sopra citato, 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.

La norma, infatti, stabilisce che: *«In tema di riscossione delle imposte sui redditi, la responsabilità del liquidatore, prevista dall'art. 36 del D.P.R. 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'articolo 15 del citato decreto»* (si veda Cass. 23 aprile 2008, n. 10508).

Nel giudizio di legittimità, il liquidatore contestava il fatto che la CTR non aveva accertato se prima di agire verso il liquidatore l'Agenzia avesse iscritto a ruolo come prevede la norma; anzi ha ritenuto tale responsabilità sussidiaria a prescindere da tale iscrizione.

Mentre la regola prescrive che la responsabilità del liquidatore può essere affermata solo se i crediti fatti valere dall'Erario nei suoi confronti sono stati **previamente iscritti a ruolo**. Per questi motivi la decisione della CTR è stata cassata e rinviata al giudice di merito, affinché accertasse la suddetta circostanza.

La falsa applicazione dell'art. 36, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 emerge anche da un'altra circostanza.

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, in quanto il comportamento sanzionabile scatta esclusivamente nel momento della dichiarazione e dell'iscrizione in bilancio o di occultamento della somma, e non quando questa viene questa incassata.*

Non si può non annotare che la modifica introdotta dal Decreto Semplificazioni all'art. 36, D.P.R. 602/1973, con riferimento alla responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte dovute dalla società liquidata, ha creato non poche preoccupazioni e dubbi.

È ormai noto che i liquidatori, a seguito della modifica *de qua*, «rispondono in proprio del pagamento delle imposte (dovute per il periodo della liquidazione e quelle anteriori) **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**». Con tale modifica si realizza un'inversione dell'onere della prova a carico dei liquidatori.

Ci chiediamo: cosa è cambiato con la novella legislativa per i liquidatori? Beh, se il liquidatore adempie correttamente ai propri obblighi (rispettando i gradi di privilegio siccome stabiliti dall'art. 2777, c.c.), evidentemente non avrà nulla da temere, perché potrà sempre dimostrare di avere ben agito e non certamente ai danni dell'Erario

Ragionando sulla procedura liquidatoria, si può ritenere che le attività che il liquidatore potrebbe porre in essere nella fase di chiusura del procedimento, sono le seguenti:

- **il liquidatore deposita il bilancio finale di liquidazione ed il piano di riparto dell'attivo, attendendo l'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione** e del piano di riparto così come regolata dall'art. 2492, co. 3, c.c.;
- **dopo l'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione: distribuzione dell'attivo della liquidazione e richiesta di estinzione della società al Registro delle imprese** (ai sensi degli artt. 2492 e 2493, c.c.).

In tale ipotesi, *si riterrebbe che l'Amministrazione finanziaria non possa invocare la responsabilità del liquidatore, prevista dall'art. 36, D.P.R. 602/1973, per le eventuali imposte accertate o liquidate successivamente all'approvazione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto, ed all'estinzione della società, sempreché alla data in cui avviene l'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto (ex art. 2492, co. 3, c.c.) non siano dovute imposte liquidate a titolo definitivo, non siano stati notificati avvisi di accertamento, non siano stati notificati P.V. di constatazione, né siano stati notificati atti relativi a formali iniziative dell'Amministrazione finanziaria riguardanti richieste istruttorie sulla posizione fiscale della società, e ciò **perché la responsabilità del liquidatore è connessa alla certezza legale del tributo che è il presupposto necessario che deve sussistere per l'esercizio dell'azione di responsabilità.***

Esistono nella materia in discussione due momenti:

1. quello in cui si accerta l'esistenza delle condizioni per svolgere l'azione di responsabilità;
2. quello dell'accertamento della responsabilità del liquidatore.

Sul primo passaggio, ***L'Agenzia converge sulle conclusioni della Sentenza della Suprema Corte***, affermando che ***la condizione per invocare la responsabilità del liquidatore è la certezza e definitività del credito tributario al momento dell'esercizio dell'azione di responsabilità, e non al momento in cui il liquidatore ha depositato il bilancio finale di liquidazione.***

Ai fini dell'accertamento della responsabilità del liquidatore l'Agenzia afferma che ***è necessario che il liquidatore abbia avuto al tempo della distribuzione dell'attivo sociale «la consapevolezza circa l'esistenza della passività fiscale», anche se non definitiva.***

Per **«consapevolezza»** si intende ***la conoscenza di un debito tributario anche soltanto potenziale, quale ad esempio la consegna o la notifica di un processo verbale di constatazione.***

In termini operativi, i liquidatori, devono adottare le massime cautele prima di ripartire l'attivo ai soci, preoccupandosi di accantonare somme sufficienti, nei casi in cui siano a conoscenza di atti o iniziative dell'Amministrazione finanziaria anche diversi dagli avvisi di accertamento, dai quali risulti l'esistenza di un

debito tributario, anche soltanto potenziale, per non incorrere nella responsabilità prevista dall'art. 36, D.P.R. 602/1973.

Secondo la Suprema Corte è errata la sentenza della CTR impugnata: *infatti il giudice di appello ha ritenuto la sussidiaria responsabilità del ricorrente basandosi sulla circostanza che costui era liquidatore quando è stato incassato un indennizzo non dichiarato, 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. E ciò in ragione del fatto che nel momento della dichiarazione e dell'iscrizione in bilancio che si verifica la condotta eventualmente omissiva, o di occultamento della somma, e non quando questa viene incassata, sempreché tale debito fosse certo al momento della chiusura della liquidazione.*

CORTE DI CASSAZIONE, SENTENZA 26 MAGGIO 2016, N. 21987

La Corte di Cassazione con la **Sentenza 26 maggio 2016, n. 21987** stabilisce che **non risponde** del reato di omesso versamento di ritenute il liquidatore che rispetta il **criterio di riparto** previsto dalle norme fiscali: ai fini della configurabilità del suddetto reato, è necessario che sia data prova della distrazione dei fondi ovvero di aver preferito altri creditori all'Erario.

Il Caso

Nei confronti del liquidatore di una società era stato ordinato il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente in relazione all'omesso versamento di ritenute di cui al reato previsto dall'art. 10 bis, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate).

Il Tribunale, investito della richiesta di riesame, confermava la misura cautelare; pertanto, il liquidatore proponeva ricorso per Cassazione, lamentando, tra l'altro, la mancata considerazione da parte del giudice territoriale dell'esclusione di responsabilità prevista per il liquidatore dall'art. 36, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

In particolare, il Tribunale aveva ritenuto inconferente il richiamo alla norma citata a causa del suo profilo squisitamente civilistico, conseguentemente privo di rilevanza penale ed affermando che lo stesso sarebbe

riferibile all'omesso versamento dei tributi propri della società in liquidazione e non anche di quelli al pagamento dei quali è tenuta nella sua qualità di sostituto di imposta.

La Cassazione, ha sentenziato che in base all'art. 36, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, *i liquidatori dei soggetti 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 se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo di ciò che avrebbe trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.*

Il massimo Organo giurisprudenziale opera, dunque, una delimitazione dell'ambito di responsabilità in proprio dei liquidatori:

- a) *in primis*, riferendosi alle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori;
- b) *in secundis*, stabilendo che tale responsabilità consegue nel caso in cui essi non provino 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.

Il Legislatore ha fissato un ulteriore limite quantitativo stabilendo che la responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Di conseguenza, ***una responsabilità del liquidatore può essere prevista, esclusivamente, nell'ipotesi in cui egli distraiga l'attivo della società, destinandolo a scopi differenti rispetto al pagamento dei debiti, tra i quali anche quelli tributari.***

Pertanto il **mero inadempimento fiscale** – come nel caso in esame l'omesso versamento di ritenute – **non può di per sé configurare il reato**; *diversamente opinando, ci si troverebbe dinanzi a un'illogicità evidente secondo cui il liquidatore, da un lato sarebbe tenuto al rispetto dell'ordine gerarchico nell'assolvimento delle posizioni debitorie, e dall'altro proprio l'osservanza di tale criterio di riparto potrebbe comportare la commissione dell'illecito.*

La Suprema Corte **ha ritenuto fondata l'impugnazione proposta dal ricorrente**. Tale decisione assume particolare rilievo poiché assume, rispetto al passato, una posizione più garantista nei confronti del

liquidatore, rispetto a sentenze precedenti. La Cassazione, in particolare, *ha ravvisato la configurabilità del reato in capo al liquidatore solo dopo aver riscontrato la sua responsabilità rispetto ai limiti posti dall'art. 36, D.P.R. 602/1973. I giudici di legittimità hanno stabilito che il liquidatore di società deve disporre delle risorse seguendo il criterio di riparto previsto in ambito civilistico, senza alcuna necessità di precedenza all'Erario: solo ove distragga fondi ovvero non rispetti le disposizioni sopra richiamate, l'eventuale irregolarità fiscale potrebbe anche costituire illecito penale.* Ai fini della configurabilità del reato, occorre infatti che sia data prova della distrazione dei fondi ovvero di aver preferito altri creditori all'Erario. Per cui, *risulta illegittima la confisca dei beni del liquidatore senza la prova che non abbia soddisfatto i crediti tributari anteriori all'assegnazione di beni ai soci o associati, o soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari.*

Matera, 27/10/2016

Enrico Larocca

<http://www.commercialistatelematico.com/> <http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2016 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.