

ACCERTAMENTO

Sulla responsabilità del liquidatore per le imposte della società

di **Luigi Ferrajoli**

Seminario di specializzazione

**LE DIFFERENTI TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO SOCIETARIO E L'EVOLUZIONE
GIURISPRUDENZIALE E DI PRASSI IN TEMA DI ABUSO DEL DIRITTO**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

accedi al sito >

In relazione alla responsabilità del liquidatore prevista dall'[articolo 36 D.P.R. 602/1973](#) la **Corte di Cassazione**, con l'[ordinanza n. 28401 del 14.12.2020](#) ha precisato che l'Amministrazione Finanziaria non può fare valere nei confronti del liquidatore cartelle di pagamento basate su **accertamenti notificati alla società**, ancorché definitivi, dovendo la **responsabilità** del medesimo essere accertata con specifico atto, da notificare al liquidatore che può impugnarlo davanti alla Commissione tributaria, né il medesimo può essere destinatario della cartella di pagamento quale **ex socio** della società, essendo necessaria anche in questo caso una **preventiva valutazione dei presupposti** per indirizzare la pretesa tributaria nei confronti del socio.

La responsabilità che l'[articolo 36 D.P.R. 602/1973](#) stabilisce a carico del liquidatore che non adempie all'obbligo di **pagare**, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, non può essere fatta valere dall'Amministrazione Finanziaria attraverso la **notifica** al liquidatore di una **cartella di pagamento**, derivante da un **atto di accertamento divenuto definito a carico della società** estinta, motivata con la sussistenza di un'asserita "**coobbligazione in solido**" fra il detto liquidatore e la società per la pretesa risultante da tale accertamento.

Infatti, come chiarito dalla Corte di Cassazione, non è possibile considerare il **liquidatore** come **corresponsabile solidale** della società di capitali, in quanto la responsabilità del liquidatore in presenza dell'integrazione della fattispecie prevista dall'[articolo 36 D.P.R. 602/1973](#) è responsabilità per obbligazione propria *ex lege* (in base agli [articoli 1176 e 1218 cod. civ.](#)) avente natura **civilistica** e non tributaria, non ponendo la norma alcuna successione o coobbligazione nei debiti tributari a carico del liquidatore, nemmeno allorché la società sia cancellata dal Registro delle imprese.

In relazione alla **posizione del liquidatore** ex [articolo 36 D.P.R. 602/1973](#) il possibile coinvolgimento dello stesso nella **riscossione dei tributi** dovuti dalla società richiede, oltre al

mancato pagamento, un *quid pluris*, ossia **l'accertamento di una condotta che abbia determinato un danno al creditore "Amministrazione Finanziaria"** derivante dalla **devoluzione a terzi o al socio**, di parte del patrimonio della società.

L'accertamento della responsabilità richiede, quindi, come chiarito dalla Corte di Cassazione, **l'adozione di uno specifico atto**, dalla cui motivazione si evinca **non solo il presupposto** (ossia il **debito della società**) ma anche la **destinazione del patrimonio a terzi o ai soci**, o un'indebita preferenza per altri creditori, in violazione dei diritti del Fisco.

Il **doppio livello di motivazione** che tale atto deve possedere esclude che esso possa essere **sostituito da altri atti** quali la **cartella di pagamento** o l'**avviso di accertamento** diretto alla società effettuandone semplicemente la notifica anche alla persona fisica sia esso liquidatore o socio.

Infatti, chiarisce la Suprema Corte, quello verso il **liquidatore** *"è credito dell'Amministrazione Finanziaria non strettamente tributario, ma più che altro civilistico, il quale trova titolo autonomo rispetto all'obbligazione fiscale vera e propria, costituente mero presupposto della responsabilità stessa, ancorché detta responsabilità debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'articolo 60 d.p.r. n. 600/1973, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario come stabilito dal citato articolo 36, ultimo comma d.p.r. n. 602/1973"*.

Pertanto, **l'Agenzia delle Entrate** che, nell'esercizio del potere impositivo, esige dal **liquidatore** e **socio** di società di capitali il **pagamento del credito vantato nei confronti della società**, seppure accertato con sentenza passata in giudicato, deve portare a conoscenza del contribuente, con apposito **avviso di liquidazione**, le **ragioni** per le quali egli è tenuto a versare l'imposta accertata in capo alla società, ed in particolare, al fine di porre il contribuente in condizione di contestare la fondatezza della pretesa impositiva, deve indicare gli **elementi da cui si evinca che il socio, in sede di liquidazione, ha incassato somme od ha ricevuto l'attribuzione di beni** della società ed il valore di questi poiché entro tale limite si apprezza la legittimità della pretesa impositiva, o che il **mancato pagamento è dipeso da una colpa del liquidatore**.

In relazione alla portata della **responsabilità del liquidatore** va chiarito che il debito tributario che può essere addebitato al liquidatore riguarda le **imposte** e gli **interessi** (le sole imposte sui redditi in base al testo originario dell'articolo 36, tutte le imposte in base alle modifiche introdotte dal **D.Lgs. 175/2014** applicabili dal 13 dicembre 2014). In nessun caso la responsabilità si estende alle **sanzioni**, sia per il dato letterale dell'articolo 36 che si riferisce alle sole **"imposte dovute"**, sia per il principio generale della **intrasmissibilità delle sanzioni** ex [articolo 8 D.Lgs. 472/1997](#) e, per le società di capitali, per la **riferibilità esclusiva delle sanzioni stesse alla sola persona giuridica ai sensi dell'articolo 7 D.L. 269/2003** (si veda [Corte di cassazione sentenza n. 9672/2018](#)).