

La Corte di cassazione indica il perimetro della responsabilità in caso di omessi versamenti

Non pagare costa al liquidatore

Il mancato rispetto degli obblighi fiscali fa scattare il reato

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

In manette il liquidatore che non paga le imposte: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 4904 del 6 febbraio scorso, con cui la terza sezione penale, in un procedimento per il reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-bis dlgs 74/2000, ha ritenuto che il liquidatore di società di capitali, subentrato dopo la presentazione della dichiarazione di imposta, ma prima della scadenza del versamento, che non corrisponda all'erario le somme dovute risponde della fattispecie penale. Nell'affermare tale principio, la Suprema corte si è posta in consapevole contrasto con una pronuncia di segno opposto, secondo la quale la condanna del liquidatore di società per il delitto di omesso versamento delle ritenute interverrebbe solo qualora lo stesso distraesse l'attivo della società in liquidazione dal fine di pagamento delle imposte e lo destini a scopi differenti; e ha deciso invece di aderire alle argomentazioni, ritenute estensibili a qualunque violazione tributaria, con cui un'ulteriore sentenza ha confermato la responsabilità del liquidatore per il reato di omesso versamento Iva.

La questione. Con la sentenza in esame la Suprema Corte si è pronunciata in tema di responsabilità del liquidatore per i reati di omesso versamento, nel caso di specie delle ritenute certificate di cui all'art. 10-bis dlgs 74/2000. Trattasi di una questione che ha visto nel tempo la giurisprudenza divisa. La tesi che limita la responsabilità pen-

La responsabilità penal-tributaria del liquidatore	
Quesito	Quando il liquidatore di società risponde dei reati di omessi versamento di ritenute certificate e Iva di cui agli artt. 10-bis e 10-ter dlgs 74/2000?
Il contrasto giurisprudenziale	Secondo Cass. pen. n. 21987/2016, ne risponde solo qualora: <ul style="list-style-type: none"> • distraetta l'attivo della società in liquidazione dal fine di pagamento delle imposte • e lo destini a scopi differenti
La decisione della Suprema corte	Come diversamente sostenuto da Cass. pen. n. 4904/2023, che richiama Cass. pen. n. 20188/2021: <ul style="list-style-type: none"> • il liquidatore è tenuto all'obbligo di versamento secondo le regole generali di cui agli artt. 2487 ss. c.c. • non trovano applicazioni i limiti di cui all'art. 36 dpr 602/1973 che detta le disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito • il liquidatore subentrato dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento che ometta di versare all'erario le somme dovute risponde dei relativi reati

nale del liquidatore. Infatti, vi è un orientamento, invocato anche dalla difesa nel ricorso per cassazione, che sostiene che il liquidatore possa essere chiamato a rispondere del delitto in contestazione solo nel caso in cui abbia, al di là del mancato versamento, distratto l'attivo della società in liquidazione dal pagamento delle imposte e lo abbia destinato ad altri fini, non potendo esserne affermata la responsabilità penale per omessi versamenti dovuti all'insufficienza di risorse disponibili, di norma caratterizzanti la fase liquidatoria (Cass. pen., sez. III, n. 21987/2016). Tale tesi si fonda sui limiti previsti dal dpr n. 602 del 1973, art. 36, che stabilisce

che "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".

Così che, seguendo il ragionamento della citata sentenza, la richiamata disposizione opererebbe una puntuale delimitazione dell'ambito di responsabilità

in proprio dei liquidatori, avendo il legislatore tenuto in debito conto la particolare attività svolta dal liquidatore tanto sotto il profilo temporale quanto sotto quello funzionale specifico, ponendo un'ulteriore limite quantitativo laddove stabilisce che la "responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti".

L'indirizzo che afferma la responsabilità penale del liquidatore. Pur dichiarandosi consapevole del contrasto esistente in seno alla Suprema corte, nel caso ora in esame, la Cassazione ha ritenuto di aderire all'orientamento difforme, già espresso anch'esso dalla terza se-

zione nell'ambito di un procedimento per omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000, secondo il quale il liquidatore di società di capitali, subentrato dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, che ometta di versare all'erario le somme dovute sulla base della dichiarazione medesima risponde del suddetto delitto, non trovando applicazione le limitazioni fissate dall'art. 36 dpr 602/1973, n. 602, art. 36 che fa espresso riferimento alle sole imposte sui redditi (Cass. pen., sez. III, n. 20188/2021).

La decisione della Suprema corte. Specificamente, la Cassazione con la pronuncia in commento ha ritenuto di condividere pienamente il principio, nella richiamata sentenza riferito alla fattispecie delittuosa di cui all'art. 10-ter dlgs 74/2000, ma estensibile a qualunque violazione tributaria e, dunque, anche al reato di omesso versamento di ritenute previdenziali, relativo all'inapplicabilità della norma di cui al citato art. 36, che, per la sua collocazione e per il suo tenore, risulta esclusivamente volta a disciplinare, nella fase della riscossione tributaria, l'obbligazione solidale, di natura civile, propria del liquidatore per il pagamento delle somme non versate riferite alle imposte sui redditi, senza che alcuna incompatibilità logico-giuridica possa trarsi tra il contenuto e il significato di detta previsione e la persistenza dell'obbligo di versamento, cui il liquidatore è tenuto secondo le regole generali degli artt. 2487 ss. c.c., e il cui inadempimento è sanzionato, sul piano penale, dall'art. 10-bis dlgs 74/2000.

© Riproduzione riservata

Il modello 770 non basta: serve provare il rilascio delle certificazioni

Omessi versamenti coi paletti: serve la prova del rilascio delle certificazioni. È quanto emerge dalla pronuncia n. 4904 del 6 febbraio scorso, con cui la Cassazione, nell'annullare la sentenza di condanna, ha affermato che la prova dell'elemento costitutivo del reato, consistente nell'avvenuto rilascio ai sostituiti di imposta della relativa certificazione emessa dal sostituto, non può essere costituita dalla presentazione e dal solo contenuto della dichiarazione di cui al modello 770, essendo necessario dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta. Questa è la conclusione a cui ad avviso della Suprema corte bisogna giungere con riguardo al dettato normativo previgente alle modifiche introdotte dal dlgs 158/2015, ovvero alla disciplina applicabile al

caso di specie (sia perché oggetto dello stesso era il mancato versamento entro il termine di legge del 21/9/2015 delle ritenute assistenziali e previdenziali risultanti dalla certificazione rilasciata ai dipendenti riferite all'anno di imposta 2014; sia per effetto, in ogni caso, della sentenza n. 175/2022 della Corte costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità delle modifiche successivamente apportate). Tanto premesso, le censure con le quali si lamentava che la Corte territoriale avesse ritenuto integrati gli elementi materiali del reato, sebbene non fosse stata dimostrata con la dovuta certezza la circostanza avente a oggetto l'avvenuto effettivo rilascio ai sostituiti di imposta delle certificazioni attestanti l'ammontare delle somme trattenute, sono state ritenute fondate. Il ragionamento seguito dal giudice di prime cure, e avallato dalla Corte

di appello, si compendia nell'acquisizione dei modelli 770 presentati all'erario e dei Cud redatti dal commercialista, ritenuti suscettibili di restituire processualmente la prova oltre ogni ragionevole dubbio del rilascio delle certificazioni di imposta ai sostituiti. Al contrario, la Cassazione ha ribadito come sia onere dell'accusa fornire la prova dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti, derivandone che mentre la presentazione del modello 770 può costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute, in quanto con tale modello il datore di lavoro dichiara di averle appunto effettuate, altrettanto non può dirsi quanto alla prova di avere anche rilasciato, termine da intendersi nell'accezione di "consegnato", le certificazioni ai sostituiti prima del termine previsto per

presentare la dichiarazione, dal momento che tale modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni (Cass. pen., Sez. III, n. 6203/2014). Nel caso di specie, a incrinare ulteriormente il ragionamento indiziario si aggiungeva l'annotazione relativa all'esistenza di Cud privi della sottoscrizione di ricevuta da parte dei dipendenti, così da rendere necessaria l'integrazione della prova attraverso l'acquisizione delle dichiarazioni dei redditi dei sostituiti, ovvero dei modelli 730 ovvero del modello redditi persone fisiche dei dipendenti, così da assicurare il controllo incrociato tra le dichiarazioni dei redditi dei sostituiti e il modello 770 redatto dal sostituto di imposta. Da qui l'annullamento della sentenza, con rinvio ad altra sezione della Corte di appello.

© Riproduzione riservata