

Niente responsabilità fiscale e penale se il liquidatore paga crediti privilegiati

Quando l'omesso versamento delle ritenute deriva dal rispetto dell'art. 36 del DPR 602/73, non può esserci il reato

/ Alfio CISSELLO e Maurizio MEOLI

A seguito delle modifiche apportate dal DLgs. 24 settembre 2015 n. 158, il reato di [omesso versamento di ritenute](#) ex art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000 punisce chiunque non versi, **entro il termine** previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di **sostituto** di imposta, **ritenute** dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

È evidente la diversità, sotto il profilo della consumazione della violazione, della norma penale rispetto a quella amministrativa: l'obbligo di versare le ritenute (il cui inadempimento è sanzionato in via **amministrativa** dall'art. 13 del DLgs. 471/97 nella misura del 15% o del 30%) ha come termine il giorno **16 del mese** successivo a quello in cui le ritenute stesse sono state operate, mentre sul versante penale ciò non rileva, posto che il legislatore ha ritenuto di sanzionare il mancato versamento delle ritenute operate (o che si sarebbero dovute operare) nel periodo d'imposta entro il termine di presentazione del modello 770; quindi, salvo proroghe, entro il **31 luglio** dell'anno successivo a quello in cui le ritenute sono state o avrebbero dovuto essere operate.

Se l'omesso versamento delle ritenute è commesso da un liquidatore di società di capitali, le specifiche previsioni dell'art. 36 del DPR 602/73 non incidono sul momento consumativo del reato, che si consuma sempre quando spira il termine per presentare il **modello 770**, essendo irrilevante, ad esempio, la data di deposito del bilancio finale di liquidazione.

Questa è la conclusione a cui si sono pervenuti i giudici di Cassazione con la sentenza n. [23161](#) depositata ieri.

Ma tale sentenza, oltre che per il principio menzionato, è molto importante posto che delinea con chiarezza i nessi sussistenti tra la norma penale (art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000) e la potenziale **responsabilità** del **liquidatore** prevista dall'art. 36 del DPR 602/73.

Per effetto di tale norma, è introdotta una responsabilità *ex lege* per i liquidatori di soggetti IRES, che ha riflesso sulla modalità di eliminazione del passivo: essa contempla un **privilegio indiretto** in capo all'Amministrazione finanziaria, essendo il liquidatore responsa-

bile se soddisfa creditori che, nell'ordine stabilito dal codice civile, non dovevano essere preferiti all'Erario. Allora, come sancito chiaramente dalla Cassazione penale, nel momento in cui l'omesso versamento delle ritenute trova giustificazione nell'esigenza di pagare debitori che, nell'ordine **codicistico**, devono essere preferiti all'Erario, il reato non può esserci.

Lo stesso si potrebbe dire per l'omesso versamento IVA

Così come non può esserci se l'omesso versamento è scaturito, più semplicemente, dalla mancanza di attivo.

Trattasi, nonostante ciò non sia stato affermato dalla Cassazione, di una conclusione che ben può valere per [l'omesso versamento IVA](#).

In sentenza, in particolare, si legge: "i limiti posti alla responsabilità civile del liquidatore dall'art. 36 d.P.R. n. 602/1973 **rilevano anche a fini penali** solo in quanto valgano a delimitare il precetto escludendone le condotte di inadempimento all'obbligo tributario determinate da mancanza di attivo o da pagamento di crediti considerati superiori nell'ordine dei privilegi, ma non incidono sul momento **consumativo** del reato come determinato dalla norma incriminatrice".

Ove così non fosse, il liquidatore si troverebbe tra due fuochi: da un lato, l'art. 36 del DPR 602/73 legittima il mancato pagamento di imposte (o di ritenute) se, ad esempio, ci sono creditori privilegiati da pagare; dall'altro, la norma penale lo punisce se non paga le ritenute a prescindere dalla presenza di **creditori poziori** da onorare.

Va detto, in ultima analisi che, secondo una tesi espressa solo a livello dottrinale (non ci risultano sentenze che, ad oggi, abbiano preso posizione sul punto), la responsabilità ex art. 36 del DPR 602/73 del liquidatore non riguarderebbe le [ritenute](#) a titolo di acconto, ma solo quelle a titolo di imposta.

Se così fosse, per il mancato versamento di ritenute a titolo di acconto i rapporti tra norma penale e amministrativa sarebbero completamente da rivedere.