info@studiofabriziopoggiani.it

MySolution | Fisco&Società

L'OPINIONE

PROCEDURE CONCORSUALI

Responsabilità del liquidatore: i nuovi rischi tra accertamento tributario, prova liberatoria e confini civilistici

di Raffaele Marcello | 6 AGOSTO 2025

La responsabilità in proprio del liquidatore, soprattutto in relazione ai debiti tributari rimasti insoddisfatti a seguito della cancellazione della società, è oggetto di un'importante evoluzione interpretativa. Le recenti pronunce della Corte di Cassazione – tra cui le Sezioni Unite n. 32790/2023 e la sentenza n. 16811/2025 – hanno delineato con maggiore precisione i presupposti sostanziali e processuali di tale responsabilità, introducendo una significativa inversione dell'onere della prova a carico dell'organo di liquidazione. Alla luce di tale orientamento, il liquidatore è chiamato a dimostrare di aver correttamente gestito la liquidazione, rispettando l'ordine dei privilegi e assicurando la par condicio creditorum.

Il quadro applicativo dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973, nella sua formulazione originaria, prevedeva già una responsabilità diretta del liquidatore in presenza di **debiti tributari rimasti impagati all'atto della liquidazione**, qualora le attività disponibili fossero state invece destinate ad altri scopi: pagamenti in favore di creditori di grado inferiore rispetto al Fisco oppure distribuzioni ai soci. Tale **responsabilità**, per quanto limitata ai crediti erariali, non richiede una solidarietà passiva con la società estinta, ma sorge **in capo al liquidatore a titolo personale**, a fronte di una condotta gestionale ritenuta illecita sotto il profilo della destinazione delle risorse.

Un passaggio fondamentale nella definizione del perimetro di tale responsabilità si è avuto con la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 32790/2023. I giudici hanno ritenuto che il liquidatore non è mai un obbligato solidale con la società, ma **risponde in proprio** e solo **se sussistono i presupposti specifici** indicati nella norma.

Non può quindi essere **destinatario** di una cartella o di un'intimazione di pagamento priva di motivazione, bensì **di un atto impositivo** vero e proprio, corredato delle ragioni della pretesa sia rispetto al debito originario che in relazione alla condotta soggettiva che gli si imputa. L'atto va **emesso nei suoi confronti**, non in surroga rispetto alla società, e deve rispettare i termini di decadenza tipici dell'attività accertativa.

Su questo punto appiano ancora più incisivi i contenuti della sentenza della Cassazione n. 16811 del 23 giugno 2025, secondo cui la responsabilità del liquidatore, pur collocata formalmente in ambito civilistico, soggiace comunque ai **termini decadenziali** propri del diritto tributario. Viene pertanto **esclusa** l'applicazione della **prescrizione ordinaria**, che di contro, se fosse ammessa, renderebbe molto più vulnerabile la posizione del liquidatore, in quanto interrompibile da qualsiasi atto stragiudiziale. In tale prospettiva, il termine decadenziale rappresenta un presidio di garanzia, evitando che la responsabilità del liquidatore possa essere azionata in un orizzonte indefinito.

info@studiofabriziopoggiani.it

Successivi chiarimenti sono giunti anche con la sentenza della Cassazione n. 10734/2023, che ha ribadito il principio per cui l'**Amministrazione finanziaria** deve provare il mancato versamento dei tributi da parte della società in liquidazione, ma, una volta assolto tale onere, è il **liquidatore** a dover dimostrare che il debito non è stato soddisfatto per carenza di attivo e non per scelta discrezionale di pagare altri soggetti non privilegiati o di distribuire utili.

La peculiarità del meccanismo del richiamato art. 36, infatti, risiede nel **rovesciamento dell'onere della prova**. Spetta all'Amministrazione finanziaria fornire la prova dell'esistenza di un debito fiscale rimasto insoddisfatto in sede di liquidazione. Ma una volta dimostrata la sussistenza del debito e la mancata riscossione, è il liquidatore che deve provare di aver agito correttamente. Dovrà **documentare**, in modo analitico e inequivocabile, che non vi è stata alcuna distribuzione ai soci, oppure che i pagamenti sono stati effettuati rispettando l'ordine legale di graduazione dei crediti. È quindi il liquidatore a dover produrre bilanci, verbali assembleari, corrispondenza con i creditori, estratti conto, piani di riparto e ogni altro elemento utile a ricostruire la dinamica liquidatoria. Se invece non vi sono state operazioni di liquidazione attiva, ma solo **chiusura formale,** potrà dimostrare l'assenza di responsabilità semplicemente attraverso il deposito della documentazione contabile e del bilancio finale in cui si attesta l'inesistenza di attivo.

Tale impostazione pone il liquidatore in una posizione particolarmente delicata, poiché viene considerato **responsabile "per fatto proprio"**, ma **in assenza di un vero e proprio dolo o colpa**, trattandosi spesso di condotte puramente omissive o gestionali. La sua responsabilità è comunque commisurata all'ammontare dei crediti d'imposta che, in sede di corretta liquidazione, avrebbero trovato soddisfazione, in proporzione all'attivo eventualmente distratto o impropriamente allocato. Il liquidatore non **risponde** per l'intero debito fiscale, ma **per la parte che è stata compromessa** da una destinazione delle risorse contraria alla normativa.

Accanto alla responsabilità fiscale, il liquidatore può essere chiamato a rispondere anche dai **creditori non pubblici** ai sensi dell'art. 2495 c.c. In questo caso, la **responsabilità è extracontrattuale**, basata sulla violazione del principio della *par condicio creditorum*. Il creditore danneggiato dovrà dimostrare che il proprio credito, pur liquido ed esigibile, non è stato onorato a causa della *mala gestio* del liquidatore.

Come chiarito dalla Cassazione n. 11304/2020, la **lesione del principio di equa ripartizione** rappresenta una fattispecie autonoma di responsabilità civile, azionabile anche dopo la cancellazione della società. La stessa Cassazione n. 521/2020 ha ricordato che la distribuzione preferenziale a favore di alcuni creditori integra una condotta dolosa se effettuata in **violazione dell'ordine delle cause legittime di prelazione**. In materia penale, la Cass. pen., sez. V, n. 37062/2022 ha inoltre affermato che il liquidatore può rispondere del **reato di bancarotta preferenziale** quando effettua pagamenti selettivi in danno della massa dei creditori, confermando l'esigenza di una gestione equa anche in ottica penalistica.

Alla luce di questo assetto, il liquidatore dovrebbe adottare una serie di **cautele sistematiche**.

In primo luogo, sarebbe opportuno costituire **riserve** per coprire eventuali pretese fiscali ancora latenti, soprattutto nei casi in cui vi siano PVC, accertamenti non definitivi o contenziosi in corso.

In secondo luogo, la stipula di **accordi di manleva** da parte dei soci può rappresentare uno strumento di autotutela, utile a contenere il rischio personale in caso di distribuzioni effettuate prima della scadenza dei termini di accertamento.

È altresì fondamentale **curare ogni aspetto documentale,** redigendo un bilancio finale di liquidazione analitico, completo e trasparente, in grado di ricostruire *ex post* la logica e le finalità delle scelte gestionali. Difatti, è preferibile inserire nel fascicolo della liquidazione una relazione illustrativa in cui il liquidatore espone criteri e presupposti delle scelte effettuate in fase di riparto, allegando evidenze e riferimenti normativi.

info@studiofabriziopoggiani.it

In conclusione, la **responsabilità del liquidatore non può più essere considerata un rischio solo eventuale o remoto**. I recenti orientamenti giurisprudenziali, pur non estendendo il perimetro soggettivo della responsabilità, ne rafforzano la portata sostanziale, **e**levando il livello delle cautele richieste e spostando sul liquidatore l'onere di dimostrare la correttezza del proprio operato. Non vi è una responsabilità oggettiva, ma il nuovo assetto produce un effetto analogo: chi non è in grado di documentare ogni passaggio della liquidazione, e di dimostrare il rispetto dei principi di *par condicio* e di priorità tributaria, rischia oggi molto più di ieri.

Il liquidatore, alla luce di ciò, dovrà agire come se ogni sua decisione fosse destinata ad essere letta e valutata, anche anni dopo, da un giudice, nella consapevolezza che la condotta non si misura solo nell'efficienza delle operazioni, ma nella **capacità di documentarle in modo incontrovertibile**.