

PENALE TRIBUTARIO

La locuzione “imposte dovute” nella responsabilità dei liquidatori – la parte

di **Giuseppe Lacagnina**

Negli ultimi anni la fase della liquidazione delle società è stata animata da un vivo dibattito dottrinario, riguardante gli aspetti civilistici e tributari, dovuto a vicende collegate alla recente giurisprudenza della Corte di Cassazione (Sentenze a Sezioni Unite nn. 6070,6071 e 6073/2013), ed alle modifiche legislative contenute nell'art. 28 del D.Lgs. 175/2014.

Le novità legislative hanno destato parecchi dubbi interpretativi e notevoli preoccupazioni ai professionisti che svolgono l'attività di liquidatore per il fondato timore dell'aggravio delle responsabilità cui rischiano di incorrere tali soggetti nell'esercizio del mandato.

Tralasciando gli aspetti civilistici regolati dall'art. 2495 del codice civile, si vuole approfondire se ed in quali ambiti la responsabilità fiscale dei liquidatori, prevista dall'art. 36 del D.p.r. 602/73, sia stata modificata dall'art. 28 del D.Lgs. 175/2014 con particolare riferimento al concetto di “imposte dovute”.

L'art. 36 del Dpr 602/73 prevede una speciale responsabilità per i liquidatori che rispondono in proprio se non provvedono al pagamento delle “imposte dovute” per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori con le attività della liquidazione al ricorrere delle seguenti condizioni:

1. che sussistano debiti tributari (imposte dovute per il periodo della liquidazione o per quelli precedenti);
2. che vi sia un attivo da liquidazione;
3. che l'omesso pagamento delle imposte sia dipeso dall'utilizzo dell'attivo da liquidazione per la ripartizione ai soci o per il soddisfacimento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari.

L'accertamento delle condizioni di cui alle lettere b. e c. non presenta particolari difficoltà trattandosi in tutti e due i casi di circostanze di fatto oggettivamente verificabili fermo restando che l'onere della prova incombe sul liquidatore ai sensi dell'art. 36 del D.p.r. 602/73, così come modificato dall'art. 28 comma 5 del D.Lgs. 175/2014.

Riguardo alle imposte dovute:

- chiara ed evidente è la modifica apportata dall'art. 28 comma 7 che estende la responsabilità

a tutte le imposte, mentre in precedenza le imposte dovute erano solo quelle sui redditi, così come prevedeva l'art. 19 comma 1 del D.Lgs. 46/99 prima delle modifiche;

- diversi dubbi ha generato l'art. 28 del più volte citato D.Lgs. 175/2014 laddove (comma 4) prevede una "residua vita della società" per altri cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro imprese ai fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi dovuti nonostante l'avvenuta cancellazione dal registro delle Imprese ed estinzione della società.

Limitando l'analisi al solo concetto di "Imposte dovute", ci si chiede se la nuova norma potrebbe in qualche modo avere, ampliato, il concetto di "*imposte dovute per il periodo della liquidazione*" indicato nell'art. 36 del D.p.r. 602/73 ricomprendendovi anche quelle derivanti da attività accertative iniziate dopo l'estinzione della società sebbene il liquidatore non ne avesse avuto la consapevolezza al momento del deposito del bilancio finale di liquidazione e del riparto dell'attivo.

Tale interpretazione estrema appare illogica perché così opinando i liquidatori depositerebbero i bilanci finali di liquidazione con conseguente richiesta di estinzione della società e presentazione del modello Unico "al buio" per il rischio (non prevedibile) di futuri accertamenti, anche nella totale assenza di attività accertativa iniziata nel corso della liquidazione e senza avere la consapevolezza dell'esistenza di passività fiscali e pertanto senza alcuna colpa.

Da ciò nasce il quesito che è stato posto in un'istanza di interpello presentata nel mese di gennaio 2015, che analizzeremo nella seconda parte del contributo che verrà pubblicata domani.

La soluzione proposta dal contribuente è la seguente:

"Il liquidatore intenderebbe procedere alla predisposizione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto dell'attivo in assenza di passività civilistiche risultanti dal bilancio e se alla data di predisposizione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto dell'attivo non vi siano debiti tributari per imposte liquidate a titolo definitivo, non siano stati notificati Processi verbali di constatazione, non siano stati notificati atti riferiti a formali iniziative dell'Amministrazione Finanziaria riguardanti richieste istruttorie sulla posizione fiscale.

Verificatesi tali condizioni, le attività del liquidatore potrebbero essere 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 terzo comma del codice civile;
- dopo l'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione: - Distribuzione dell'attivo della liquidazione; - Richiesta di estinzione della società al Registro delle imprese (ai sensi degli articoli 2492 e 2493 del codice civile).

In tale ipotesi, si riterrebbe che l'Amministrazione Finanziaria non possa invocare la responsabilità del liquidatore, prevista dall'art. 36 del D.p.r. 602/73, 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 terzo comma del codice civile) 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”.

L'agenzia Delle Entrate, nella propria disamina, con riferimento all'espressione “imposte dovute”, richiamando la giurisprudenza della Cassazione (Ordinanza n. 179 del 2014 citata nell'interpello) ha espresso il proprio pensiero che è in linea con le ultime sentenze della Suprema Corte e con la dottrina prevalente.

La responsabilità del liquidatore sussiste anche se, all'atto del deposito del bilancio finale di liquidazione, l'accertamento non è ancora divenuto definitivo; la certezza legale del tributo è il presupposto necessario e deve sussistere per l'esercizio dell'azione di responsabilità.

Esistono cioè due momenti diversi:

1. le condizioni per esercitare l'azione di responsabilità,
2. l'Accertamento della responsabilità del liquidatore.

Sul primo passaggio l'Agenzia fa proprie le conclusioni a cui perviene la 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.

Dalla risposta data dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento ai dubbi manifestati nella presente nota, sembrerebbe possibile trarre le seguenti conclusioni:

L'art. 28 della L. 175/2014 ha modificato il concetto di imposte dovute solo nella previsione della responsabilità dei liquidatori per tutte le imposte dovute e non solo per le imposte sui redditi;

Le nuove disposizioni non hanno modificato il “confine” del concetto di imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori; la responsabilità del liquidatore sussiste non solo per i debiti tributari certi e definitivi all'atto del deposito del bilancio finale di liquidazione e del riparto dell'attivo ai soci, ma anche per tutte le passività fiscali anche solo potenziali di cui il liquidatore aveva conoscenza a tale momento in seguito ad atti anche provvisori ed aventi natura diversa dall'Avviso di Accertamento quali ad esempio i processi verbali di constatazione. Al contrario resta esclusa la responsabilità per tutte le imposte accertate dopo l'estinzione della società e delle quali il liquidatore non poteva avere cognizione, nei termini sopra precisati, al momento del deposito del bilancio finale di liquidazione e del riparto dell'attivo ai soci;

Sotto il profilo operativo 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. 602/73.