

**PENALE TRIBUTARIO**

---

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

di Giuseppe Lacagnina

Nella prima parte del contributo pubblicato ieri ci siamo interrogati sulla portata della locuzione “*imposte dovute*”, utilizzata nell’art. 36 del D.p.r. 602/73, ai fini dell’individuazione della responsabilità dei liquidatori.

Analizziamo oggi l’interpello presentato in relazione a questa problematica nel mese di gennaio 2015 e la risposta dell’Agenzia.

La soluzione proposta dal liquidatore 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.*

*Verificatei tali condizioni, le attività del liquidatore potrebbero essere le seguenti:*

1. *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;*
2. *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.