Urteilskopf

106 Ib 375

57. Estratto della sentenza 19 dicembre 1980 della II Corte di diritto pubblico nella causa A. contro Amministrazione federale delle contribuzioni (ricorso di diritto amministrativo)
Regeste (de):
Art. 15 VStG; solidarische Mithaftung des Liquidators für die Zahlung der Verrechnungssteuer, welche eine aufgelöste juristische Person auf dem Liquidationsüberschuss schuldet.

1. Legitimation des Liquidators zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Überprüfung der Angemessenheit (E. 1)?

2. Begriff des steuerbaren Liquidationsüberschusses im Sinne der Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG und 20 Abs. 1 VStV (E. 2a).

3. Merkmale der solidarischen Mithaftung des Liquidators und Voraussetzungen für deren Wegfall nach Art. 15 Abs. 2 VStG (E. 2b).

Regeste (fr):
Art. 15 LIA; responsabilité solidaire du liquidateur pour le paiement de l'impôt anticipé dû par une personne morale dissoute sur l'excédent de liquidation.

1. Qualité du liquidateur pour former un recours de droit administratif. Contrôle de l'opportunité (consid. 1)?

2. Notion d'excédent de liquidation imposable au sens des art. 4 al. 1 let. b LIA et 20 al. 1 OIA (consid. 2a).

3. Caractéristiques de la responsabilité solidaire du liquidateur et conditions auxquelles elle s'éteint en application de l'art. 15 al. 2 LIA (consid. 2b).

Regesto (it):
Art. 15 LIP; responsabilità solidale del liquidatore per il pagamento dell'imposta preventiva dovuta da una società disciolta sull'eccedenza di liquidazione.

1. Ammissibilità del ricorso di diritto amministrativo proposto dal liquidatore. Controllo dell'adeguatezza (consid. 1)?

2. Nozione di eccedenza di liquidazione imponibile ai sensi degli art. 4 cpv. 1 lett. b LIP e 20 cpv. 1 OIP (consid. 2a).

3. Caratteristiche della responsabilità solidale del liquidatore e condizioni alle quali la suddetta responsabilità può estinguersi in virtù dell'art. 15 cpv. 2 LIP (consid. 2b).

Sachverhalt ab Seite 375

In data 25 aprile 1977, l'assemblea generale straordinaria degli azionisti decideva lo scioglimento formale della X. S.A.: l'avv. A.,

BGE 106 Ib 375 S. 376

già amministratore unico della società, veniva nominato liquidatore. Nel frattempo, tuttavia, la detta società aveva già ceduto agli azionisti le proprie partecipazioni, registrando una perdita di Fr. 46'712.20 ed addebitando a questi ultimi la differenza del valore contabile pari a Fr. 7'431.50. Sempre agli azionisti, la X. S.A. aveva poi ceduto gratuitamente i propri immobili situati in Italia che, secondo gli atti di cessione, avevano un valore complessivo di L.it. 150'000'000.–. Con decisione del 14 novembre 1978 l'AFC - a cui erano stati trasmessi il bilancio di liquidazione ed il conto perdite e profitti al 14 giugno 1977 - invitava la società a pagare un'imposta preventiva di Fr. 92'041.60 su di un'eccedenza di liquidazione di Fr. 262'976.–, chiamando inoltre l'avv. A. - come amministratore unico e liquidatore - a rispondere in solido con la società medesima del pagamento dell'imposta e dell'interesse di mora, giusta l'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP. Questa decisione veniva impugnata sia dall'avv. A. che dalla X. S.A.: con risoluzione dell'8 aprile 1980, l'AFC accoglieva parzialmente i reclami, fissava l'imposta preventiva a Fr. 82'379.50 (per un'eccedenza di liquidazione di Fr. 235'370.–) e confermava infine la responsabilità solidale del liquidatore che non aveva saputo fornire la prova liberatoria prevista dall'art. 15 cpv. 2 LIP. Con tempestivo ricorso di diritto amministrativo l'avv. A. è insorto contro la decisione dell'AFC, chiedendo al Tribunale federale di annullarla nella misura in cui egli era stato ritenuto responsabile in solido per il pagamento dell'imposta e degli interessi moratori dovuti dalla società (dispositivo n. 3). La decisione su reclamo dell'AFC è stata impugnata con ricorso di diritto amministrativo anche dalla X. S.A. in liquidazione. Questo gravame è stato dichiarato inammissibile per mancanza di conclusioni (art. 108 cpv. 2 OG) con sentenza pronunciata anch'essa il 19 dicembre 1980.

Erwägungen

Dai considerandi:

1. La pronunzia impugnata, emanata su reclamo dall'AFC, è suscettibile di ricorso di diritto amministrativo in virtù degli art. 97, 98 lett. c OG e 43 LIP. Con questo rimedio il ricorrente - che a norma dell'art. 15 cpv. 3 LIP aveva gli stessi diritti procedurali della società contribuente (ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, n. 22 all'art. 15 cpv. 3) - poteva contestare anche il calcolo dell'imponibile

BGE 106 Ib 375 S. 377

eseguito dall'autorità fiscale, facendo persino valere su tal punto l'inadeguatezza della decisione impugnata, giusta l'art. 104 lett. c n. 1 OG (cfr. FF 1965 II pag. 1091; ANDRÉ GRISEL, Droit administratif suisse, pag. 506; AUGUSTIN MACHERET, La recevabilité du recours de droit administratif au Tribunal fédéral, RDAF 1974, pag. 94 e nota 60). Come risulta dall'atto ricorsuale, l'avv. A. non s'è tuttavia prevalso di questa possibilità, ma s'è limitato in realtà ad impugnare il dispositivo n. 3 con cui l'AFC l'ha reso responsabile in solido, come liquidatore, per il pagamento dell'imposta e degli interessi di mora dovuti dalla società. Ai fini del giudizio, il Tribunale federale non deve quindi controllare né il valore di stima dei terreni assunto dall'AFC né

la valutazione delle partecipazioni cedute dalla X. S.A. ai suoi azionisti, ma può occuparsi invece e soltanto dell'asserita estinzione della responsabilità solidale (art. 15 cpv. 2 LIP) nonché dell'esistenza d'un credito d'imposta da cui tale responsabilità ovviamente dipende. Ora, su questi punti, non v'è manifestamente spazio per un controllo dell'adeguatezza, cosicché il ricorrente può censurare la decisione impugnata soltanto per violazione del diritto federale e per accertamento inesatto o incompleto dei fatti rilevanti (art. 104 lett. a e b OG).

2. a) Secondo l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, l'imposta preventiva del 35% (art. 13 lett. a LIP) sui redditi di capitali mobili ha per oggetto gli interessi, le rendite, le parti di utile e tutti gli altri redditi provenienti da azioni emesse da una società anonima svizzera, e l'obbligazione fiscale spetta a codesta società, in quanto debitrice della prestazione imponibile, giusta l'art. 10 cpv. 1 LIP (PFUND, n. 2.3 all'art. 10 cpv. 1). L'art. 20 OIP considera poi reddito imponibile di azioni ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non abbia il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione, come ad es. i buoni, le azioni gratuite e le eccedenze di liquidazione. Queste ultime sono costituite dalle prestazioni valutabili in denaro che vengono concesse ai titolari dei diritti di partecipazione (o a persone a loro vicine) in seguito allo scioglimento della società, a condizione tuttavia che esse non rappresentino il rimborso di parti del capitale sociale statutario esistenti al momento della dissoluzione (ASA 31.158; PFUND, n. 3.42 all'art. 4 cpv. 1 lett. b; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, pag. 241). Dal profilo contabile, l'eccedenza di liquidazione rappresenta quindi la differenza fra

l'ammontare proveniente dall'alienazione degli attivi e l'importo dei debiti della società, ivi compreso il capitale sociale; tuttavia, se l'azionista riprende egli stesso e in natura i beni della società, il ricavato di liquidazione non verrà necessariamente calcolato in base al prezzo d'attribuzione del bene ceduto, bensì sulla scorta del suo valore reale, ovvero del prezzo che potrebbe esser soluto da terzi in una normale contrattazione di compravendita (JACQUES BÉGUELIN, La responsabilité fiscale des liquidateurs de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, Mélanges Henri Zwahlen, pag. 535 segg., in part. 547). Per costante prassi, l'imposta preventiva sull'eccedenza di liquidazione è poi ugualmente dovuta allorché la società non è disciolta formalmente in ossequio ai disposti del CO (art. 736, 820, 911), ma è liquidata tacitamente ("liquidation en douce") oppure di fatto con l'abbandono dei propri attivi (ASA 47.547 e 550, 44.314; PFUND, n. 3.48 e 3.49 all'art. 4 cpv. 1 lett. b, n. 4 all'art. 15 cpv. 1 lett. a; BÉGUELIN, op.cit., pag. 544; RIVIER, op.cit., pagg. 353 e 238/39). b) Giusta l'art. 15 LIP le persone incaricate della liquidazione sono solidalmente responsabili con il contribuente per l'imposta preventiva dovuta da una persona giuridica che viene sciolta, sino a concorrenza del ricavato di liquidazione (cpv. 1 lett. a). Queste persone - che hanno gli stessi diritti e doveri procedurali del contribuente (cpv. 3) - rispondono tuttavia soltanto dei crediti d'imposta, degli interessi (art. 16 cpv. 2 LIP) e delle spese (art. 44 cpv. 2 LIP) che sorgono, sono fatti valere dall'autorità o scadono sotto la loro gestione; la responsabilità di queste persone si estingue però se esse provano di aver fatto tutto quanto era in loro potere per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito fiscale (cpv. 2). aa) La disciplina prevista dall'art. 15 LIP, che il legislatore ha adottato fondandosi - nella misura utile a quest'imposta - sulla normativa del decreto concernente l'imposta sulla difesa nazionale (art. 12 e 121) e del decreto che istituisce un'imposta sulla cifra d'affari (art. 12), ha come principale scopo quello di indurre gli organi di una persona giuridica in liquidazione a soddisfare tempestivamente le obbligazioni fiscali (FF 1963, pagg. 1566/67; ASA 47.552; PFUND, n. 1 all'art. 15). Questo disposto non istituisce tuttavia un'obbligazione fiscale solidale ("Steuersolidarität"), ma crea invece una semplice responsabilità solidale ("solidarische Mithaftung"): il liquidatore, che non è ovviamente un contribuente ai sensi dell'art. 10 LIP, non è infatti partecipe del rapporto

giuridico che vincola la società allo Stato dal profilo fiscale, ma diviene invece responsabile del pagamento dell'imposta, accanto alla società contribuente, quando i presupposti dell'art. 15 LIP sono adempiuti (BÉGUELIN, op.cit., pag. 541; PFUND, n. 14 all'art. 15 cpv. 1 lett. a e b). La responsabilità del liquidatore è tuttavia accessoria poiché dipende dall'esistenza di un credito d'imposta preventiva nei confronti della società, ed è altresì sussidiaria poiché interviene soltanto se la società non ha già completamente assolto il suo debito fiscale (BÉGUELIN, op.cit., pag. 542). Come risulta dal testo stesso della norma, tale responsabilità nasce con la dissoluzione (formale o meno) della società, si estende a tutto il periodo di gestione del liquidatore, copre tutti i crediti d'imposta, interessi e spese che sorgono, son fatti valere o scadono sotto la detta gestione ed è limitata infine al ricavato, ovvero al beneficio, della liquidazione (BÉGUELIN, op.cit., pag. 543 segg.; PFUND, n. 7 all'art. 15 cpv. 1 lett. a, n. 17/19 all'art. 15 cpv. 2). Quando il credito d'imposta risulta tuttavia dalla distribuzione di un'eccedenza di liquidazione ai sensi degli art. 4 cpv. 1 lett. b LIP e 20 cpv. 1 OIP, il liquidatore sarà nondimeno responsabile per la totalità dell'imposta poiché codesta eccedenza è colpita dall'imposta preventiva in ragione del 35% e rimane quindi ancora un margine del 65% "sino a concorrenza del ricavato di liquidazione" (BÉGUELIN, op.cit., pag. 547). bb) Come già s'è visto, la responsabilità solidale prevista dall'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP si estingue tuttavia se il liquidatore comprova d'aver fatto tutto quanto era in suo potere per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito fiscale (art. 15 cpv. 2 LIP). Su questo punto la legge istituisce quindi un'eccezione e conferisce al liquidatore la possibilità di fornire a suo discarico una prova liberatoria. Secondo dottrina e giurisprudenza, questa prova sottostà tuttavia ad esigenze e condizioni più severe di quelle che sono stabilite invece dal diritto civile ed in particolare dagli art. 55 cpv. 1 e 56 cpv. 1 CO: il liquidatore non può limitarsi infatti ad adoperare tutta la diligenza richiesta dalle circostanze (cfr. PIERRE ENGEL, Traité des obligations en droit suisse, n. 130 e 135; ANDREAS VON TUHR/HANS PETER, Allgemeiner Teil des Schweiz. Obligationenrechts, vol. I, pagg. 447/48, 452/53), ma deve fare invece tutto quanto ci si può attendere da lui non solo per poter stabilire l'estensione dell'obbligo fiscale, ma anche per giungere al suo adempimento, ovverosia in pratica per pagare l'imposta (ASA

47.554 consid. 11; BÉGUELIN, op.cit., pagg. 549/50; PFUND, n. 20.1 all'art. 15 cpv. 2; RIVIER, op.cit., pag. 353). Ciò non significa tuttavia che, in casi di questa indole, si debba totalmente prescindere dalle particolarità del caso specifico. In effetti, se l'art. 15 cpv. 2 LIP pone indubbiamente l'accento sulle possibilità soggettive del liquidatore, non si può comunque pretendere ch'egli intraprenda più di quanto le circostanze concrete obiettivamente esigono: per addurre con successo la prova liberatoria, il liquidatore deve pertanto dimostrare d'aver agito con scienza, coscienza e determinazione, facendo tutto quello che si poteva ragionevolmente esigere nel caso specifico per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito d'imposta e per salvaguardare in tal modo i diritti del fisco. Conformemente al senso e allo spirito della norma, l'autorità fiscale si mostrerà tuttavia tanto più esigente e rigorosa quanto più elevate saranno le qualifiche professionali del liquidatore, in particolare allorché quest'ultimo risulta essere un professionista (avvocato, notaio, economista, perito contabile ecc.) che conosce i rapporti d'affari (BÉGUELIN, op.cit., pag. 550).

3. [Il Tribunale federale ha respinto il ricorso ed ha confermato il dispositivo n. 3 della decisione impugnata, non avendo l'avv. A. saputo dimostrare d'aver fatto tutto quanto era in suo potere per giungere all'accertamento e, soprattutto, all'adempimento del credito fiscale (art. 15 cpv. 2 LIP).]