

Ordinanza del 07/11/2024 n. 28741 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Processo tributario - Motivazione apparente della sentenza

Massima:

A seguito della riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012, convertito con modificazioni dalla Legge n. 134 del 2012, il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del minimo costituzionale richiesto dall'art. 111, comma 6, della Carta fondamentale, individuabile nelle ipotesi, che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all'art. 132, comma 2, numero 4) c.p.c., di mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico, di motivazione apparente, di contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili e di motivazione perplessa od incomprensibile; con la precisazione che l'anomalia motivazionale deve emergere dal testo del provvedimento impugnato, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. In particolare, si definisce apparente la motivazione che, sebbene riconoscibile sotto il profilo materiale e grafico come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, rivelandosi obiettivamente inidonea a far conoscere l'iter logico seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, sì da non consentire alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento ad opera dell'interprete, al quale non può essere lasciato il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

Liquidazione società - Responsabilità liquidatori

Massima:

I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della

liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. Pertanto, la responsabilità dei liquidatori di una società soggetta ad IRPEG (ora IRES) per il mancato pagamento delle imposte dovute dall'ente per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori sorge e può essere fatta valere in due ipotesi tipizzate, ovvero se essi, con le attività della liquidazione: (1)soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari;

(2)assegnano beni ai soci senza avere prima soddisfatto i crediti tributari.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

In data 11 giugno 2015 la Direzione Provinciale II di Torino della Agenzia delle Entrate notificava ad A.A., nella veste di ex liquidatore della cessata Subalpina Gomme Srl, un avviso di accertamento con il quale, facendo valere nei suoi confronti la responsabilità di cui all'art. 36 , comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973 , gli contestava di aver ceduto a terzi, con atto pubblico per notar B.B. del 17 maggio 2011, un credito di 243.428 Euro vantato dalla società verso due istituti bancari (UniCredit Spa e Banca Popolare di Novara Spa) e di avere, inoltre, assegnato ai soci (compreso sé stesso) il complessivo importo di 138.119 euro, asseritamente costituente il residuo attivo di liquidazione, anziché utilizzare le dette somme per il pagamento delle imposte di cui la società risultava debitrice, iscritte a ruolo per un ammontare di 34.140.028 euro; chiedeva, pertanto, al soggetto accertato il versamento della complessiva somma di 381.547 euro. Il A.A. impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino, che respingeva il suo ricorso. La decisione veniva, però, in sèguito parzialmente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, la quale, con sentenza n. 1639/6/17 del 15 novembre 2017, accoglieva per quanto di ragione l'appello della parte privata, annullando l'atto impositivo "limitatamente alla somma di Euro 138.119 figurativamente consegnata ai soci A.A. e C.C."

A fondamento della pronuncia adottata il collegio regionale osservava che: - dalla documentazione acquisita al processo "in nessun modo si evinceva" che la somma di 138.119 Euro fosse stata effettivamente assegnata ai soci della Subalpina Gomme Srl nella fase di liquidazione; - "dell'accreditamento di tali somme non esiste(va) prova alcuna e l'Agenzia delle Entrate mai (avev)a documentato in proposito"; - "nel resto, non si p(oteva) non condividere l'operato del primo giudicante con le motivazioni che si fa(ceva)no proprie".

Contro questa sentenza il A.A., in proprio e nella qualita di ex liquidatore della Subalpina Gomme Srl, ha proposto ricorso per cassazione articolato in due motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso contenente ricorso incidentale affidato a un unico motivo. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'Art. 380-bis.1 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

(A) Ricorso principale

1. Con il primo motivo del ricorso principale, formulato ai sensi dell'art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., è denunciata la violazione dell' art. 111 , comma 6, Cost., degli artt. 1 , 36 , comma 2, e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , nonché degli artt. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.

1.1 Si sostiene che l'impugnata sentenza risulterebbe affetta da nullità per mancanza di motivazione, essendosi la CTR limitata ad aderire "sic et simpliciter" alle argomentazioni poste a fondamento della decisione di primo grado.

2. Con il secondo motivo, proposto a norma dell'art. 360, comma 1, nn. 3) e 5) c.p.c., si lamenta la violazione o falsa applicazione dell'art. 1260 c.c. o altrimenti l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti.

2.1 Viene rimproverato al collegio regionale di non aver tenuto in alcun conto la questione, dibattuta fin dal primo grado di giudizio, se l'operazione negoziale di cui all'atto pubblico per notar B.B. del 17 maggio 2011, a prescindere dalla formale qualificazione operata dalle parti, integrasse una vera e propria cessione di credito, e non invece, come sostenuto dal A.A., il trasferimento a terzi (la A.M. Pneus Srl) di una mera aspettativa di fatto.

2.2 Si assume che la descritta operazione "non poteva essere considerata una cessione di credito "perfetta", e cioè assistita dai requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità delle poste che ne costituivano l'oggetto, in quanto, con l'atto oggetto di contestazione, la società (scilicet: la Subalpina Gomme Srl - n.d.r.) aveva inteso trasferire l'astratta titolarità di una azione asseritamente risarcitoria reclamata nei confronti di alcuni istituti di credito, azione che, però, non possedeva alcuno dei presupposti/requisiti previsti dalla legge, risolvendosi sostanzialmente in una mera "speranza" di recupero, vincolata alla assai incerta ed aleatoria probabilità che la costruzione "teorica" fondata sull'ipotesi ricostruttiva di un non corretto operato degli istituti di credito avesse procurato un "figurato" danno alla compagine cedente, con conseguente pregiudizio nei confronti dei creditori (nella fattispecie l'Erario)".

2.3 Si soggiunge che, nella fattispecie in esame, ricorre "l'ipotesi della emptio rei speratae, situazione soggetta alla condicio iuris che il credito venga ad esistenza, per cui, se ciò non si verifica, il contratto manca di oggetto e, pertanto, è colpito da nullità"; e poiché "la spes, integrante una vera e propria aspettativa di fatto, non si è mai concretizzata (con onere probatorio contrario da fornirsi a cura dell'Ufficio e mai assolto),... la divisata cessione di credito perfetta, sulla quale l'Ufficio ha fondato una delle sue contestazioni confluite nell'avviso di accertamento, non è mai venuta alla luce, con la conseguenza che l'atto notaio B.B. del 17.5.2011... deve essere considerato irrimediabilmente nullo, con tutte le implicazioni del caso ".

3. Il primo motivo del ricorso principale è fondato.

3.1 A sèguito della riformulazione dell'art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012 , il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del cd. "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, della Carta fondamentale, individuabile nelle ipotesi -che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 132 , comma 2, numero 4) c.p.c.- di "mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili" e di "motivazione perplessa od incomprensibile"; con la precisazione che l'anomalia motivazionale deve emergere dal testo del provvedimento impugnato, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr., ex permultis, Cass. n. 20598/2023 , Cass. n. 20329/2023 , Cass. n. 3799/2023 , Cass. Sez. Un. n. 37406/2022, Cass. Sez. Un. n. 32000/2022 , Cass. n. 8699/2022 , Cass. n. 7090/2022 , Cass. n. 24395/2020 , Cass. Sez. Un. n. 23746/2020 , Cass. n. 12241/2020 , Cass. Sez. Un. n. 17564/2019, Cass. Sez. Un. 19881/2014, Cass. Sez. Un. 8053/2014).

3.2 In particolare, si definisce "apparente" la motivazione che, sebbene riconoscibile sotto il profilo materiale e grafico come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, rivelandosi obiettivamente inidonea a far conoscere l'iter logico seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, sì da non consentire alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento ad opera dell'interprete, al quale non può essere lasciato il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture (cfr. Cass. Sez. Un. n. 2767/2023 , Cass. n. 6758/2022 , Cass.n. 13977/2019 , Cass. Sez. Un. n. 22232/2016, Cass. Sez. Un. n. 16599/2016).

3.3 Per quanto qui particolarmente interessa, è stato puntualizzato che deve considerarsi nulla la sentenza d'appello motivata "per relationem" a quella di primo grado, qualora la laconicità del percorso argomentativo svolto dal giudice superiore non consenta di appurare che alla condivisione della pronuncia impugnata egli sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (cfr.Cass. n. 22022/2017 , Cass. n. 14877/2020 , Cass. n. 6626/2022 , Cass. n. 2763/2023 , Cass. n. 15978/2024).

3.4 Ciò posto, va notato che, nel respingere il motivo di appello con il quale il A.A. aveva contestato la decisione di prime cure per la parte a lui sfavorevole, la CTR piemontese si è limitata ad affermare che "nel resto, non si p(oteva) non condividere l'operato del primo giudicante con le motivazioni che si fa(ceva)no proprie".

3.5 Come appare evidente dal tenore delle surriportate proposizioni, nel caso di specie si è al cospetto di una motivazione meramente parvente, risolvendosi nell'apodittica condivisione delle ragioni poste a base della sentenza gravata e non sorretta da un autonomo esame critico delle censure mosse dalla parte impugnante, di cui nemmeno è stato illustrato, sia pur sinteticamente, il contenuto.

Tanto determina la nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all'art. 36 , comma 2, n. 4) del D.Lgs. n. 546 del 1992 -norma speciale del processo tributario che nel giudizio civile ordinario trova il suo corrispondente nell' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c.-, non essendo la Corte posta in condizione di esercitare un effettivo controllo circa l'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio seguito dal giudice di merito.

4. Il secondo motivo rimane assorbito dall'accoglimento del precedente.

(B) Ricorso incidentale

5. Con l'unico motivo di ricorso incidentale, introdotto ai sensi dell'art. 360 , comma 1, n. 3) c.p.c., è prospettata la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., degli artt. 2495 e 2697 c.c. e dell' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 .

5.1 Si censura l'impugnata decisione nella parte in cui ha escluso la responsabilità del A.A. per aver assegnato ai soci della Subalpina Gomme Srl la complessiva somma di 139.118 Euro nella fase di liquidazione.

6. Il motivo è infondato.

6.1 Con l'impugnato avviso di accertamento l'Agenzia delle Entrate ha inteso far valere la responsabilità del A.A. ai sensi dell'art. 36 , comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973 , nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche introdotte dall' art. 28 , comma 5, lettera a), del D.Lgs. n 175 del 2014 , applicabile all'epoca dei fatti contestati, i quali afferiscono al mancato pagamento di imposte relative agli anni dal 1995 al 2005 accertate a carico di una società cancellata dal registro delle imprese in data 1 giugno 2011 (pag. 2 del controricorso, lettere a) e b)).

6.2 Sull'argomento questa Corte ha avuto modo di chiarire, con ordinanza n. 27445/2020 (in particolare, nel paragrafo 3), che il nuovo testo della norma non è applicabile ad accertamenti riferiti ad anni d'imposta anteriori alla data della sua entrata in vigore (13 dicembre 2014).

6.3 La disposizione in commento così recita nella versione che qui viene in rilievo: "I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti".

6.4 Dal suo chiaro tenore testuale si evince che la responsabilità dei liquidatori di una società soggetta ad IRPEG (ora IRES) per il mancato pagamento delle imposte dovute dall'ente "per il periodo della liquidazione... e per quelli anteriori" sorge e può essere fatta valere in due ipotesi tipizzate, ovvero se essi, con le attività della liquidazione: (1)soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari; (2)assegnano beni ai soci senza avere prima soddisfatto i crediti tributari.

6.5 Nel caso che ci occupa, l'Ufficio ha mosso al A.A. l'addebito di aver "assegnato ai soci un residuo di liquidazione pari ad Euro 138.119,00, omettendo di provvedere al pagamento delle imposte dovute sia per il periodo di liquidazione, sia per quello precedente" (pag. 2 del controricorso, lettera e)).

6.6 Trattandosi di fatto costitutivo dell'esperita azione, spettava all'Amministrazione Finanziaria fornirne la relativa prova.

6.7 Orbene, secondo quanto acclarato dalla CTR, il piano di riparto predisposto dal liquidatore prevedeva il recupero di crediti vantati dalla società per un ammontare complessivo di 157.658 Euro e subordinava al loro effettivo realizzo l'assegnazione ai soci della somma di 138.119 Euro ("...si ventila, nel piano di riparto, che, qualora si fosse rispettato il piano di riparto, che prevedeva il recupero della somma per complessivamente 157.658 Euro, in quel caso la somma di Euro 138.119 sarebbe stata versata ai soci").

I giudici regionali hanno, però, precisato che "si trattava di una intenzione mai realizzatasi", sottolineando che ".dell'accreditamento di tale somma non esiste prova alcuna e l'Agenzia delle Entrate mai ha documentato in proposito". Essi hanno, quindi, ritenuto insussistenti i presupposti legittimanti la responsabilità del liquidatore, per essere mancata la prova dell'avvenuta assegnazione ai soci della detta somma di 138.119 euro.

6.8 A fronte di un simile accertamento in fatto, insindacabile in cassazione, deve escludersi la configurabilità del denunciato "error in iudicando", avendo questa Corte più volte affermato che la responsabilità ex art. 36 , comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973 trova la sua fonte in un'autonoma obbligazione legale, che insorge quando ricorrono gli elementi obiettivi della presenza di attività nel patrimonio della società in liquidazione e della distrazione di tali attività a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute (cfr. Cass. n. 12149/2010 , Cass. n. 12546/2001 ; sull'argomento vedasi pure Cass. n. 22793/2023).

(C)Statuizioni conclusive

7. Tirando le fila del discorso fin qui condotto, il ricorso incidentale deve essere respinto, mentre va accolto il primo del ricorso principale, assorbito il secondo.

7.1 Va, conseguentemente, disposta, ai sensi degli artt. 384 , comma 2, prima parte, c.p.c. e 62, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 , la cassazione dell'impugnata sentenza, nei limiti delle censure accolte, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame del punto controverso fornendo congrua motivazione.

7.2 Al giudice del rinvio viene rimessa anche la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità, a norma degli artt. 385 , comma 3, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, del D.Lgs. cit..

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso incidentale e accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata, in relazione alle censure accolte, e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 18 ottobre 2024.

Depositata in Cancelleria il 7 novembre 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza