Sentenza del 19/04/2018 n. 9672 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle Entrate, a seguito di controllo automatizzato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, sulla dichiarazione Modello Unico 2003 della società G.R. Srl, provvedeva ad iscrivere a ruolo, con emissione della cartella di pagamento, la somma di Euro 53.754,87 per omesso versamento Irap ed Iva, nonchè per recupero del credito d'imposta per incremento occupazione, per l'anno d'imposta 2002.

Su ricorso della contribuente, la Commissione Provinciale di Bari annullava la cartella opposta per intervenuta decadenza dell'Ufficio dall'iscrizione, decisione poi confermata, con diversa motivazione, dal giudice d'appello, che riteneva la nullità dell'atto impositivo per omessa notifica della comunicazione di irregolarità.

Successivamente alla sentenza d'appello la società G.R. Srl cessava, con intervenuta cancellazione dal registro delle imprese in data 5 agosto 2009.

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, con due motivi, nei confronti dei soci (G.G., G.R. e G.S.) e del liquidatore della società (G.M.A.G.), cui gli stessi (salvo G.S., rimasto intimato) resistono con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale con due motivi ed eccependo il proprio difetto di legittimazione passiva, questione riproposta con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. E' infondata, in primo luogo, l'eccepita violazione dell'art. 366 c.p.c., n. 3: l'esposizione dei fatti di causa, che deve essere "sommaria", risulta adeguata ed idonea a fornirne una sufficiente rappresentazione avuto riguardo all'insorgere della pretesa erariale, alle fasi processuali, alla pertinenza delle doglianze.

2. E' pregiudiziale all'esame del ricorso, in secondo luogo, l'eccepito difetto di legittimazione passiva sollevato nei controricorsi.

Vanno, peraltro, distinte le posizioni degli (ex) soci da quella del liquidatore della società.

2.1. Con riguardo a quest'ultimo, infatti, l'eccezione è sicuramente fondata (e il ricorso è inammissibile) poichè l'Agenzia non ha fatto valere la responsabilità del liquidatore ex art. 2495 c.c., nè D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 36, nel testo vigente ratione temporis (per le imposte sui

redditi), ma, invece, ha direttamente dedotto l'obbligazione tributaria accertata nei confronti della società.

Giova sottolineare, sul punto, che l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore verso i creditori ex art. 2495 c.c., si fonda sulla inosservanza degli obblighi suoi propri attinenti alla fase della liquidazione (ad esempio, rispettando i gradi di privilegio), mentre quella D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 36, è riconducibile agli artt. 1176 e 1218 c.c., ed integra una ipotesi di responsabilità propria ex lege (esercitabile solo se i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione e se sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione) in funzione del prioritario soddisfacimento dei crediti tributari, sicchè, estinta la società contribuente, non si realizza alcuna forma di successione nei confronti del liquidatore, ma sorgono ipotesi di responsabilità nuove e fondate su differenti presupposti, ancorchè implichino l'esistenza della obbligazione tributaria. Per l'effetto il ricorso incidentale proposto da G.M.A.G. resta assorbito.

2.2. Il ricorso è invece ammissibile nei confronti dei soci, ancorchè questi abbiano allegato e documentato con la memoria ex art. 380 bis c.p.c., comma 1, mediante produzione della visura camerale e del bilancio finale di liquidazione chiuso al 31 dicembre 2007, che nessuna somma (verbale dell'Assemblea ordinaria dei soci del 29 aprile 2008) è stata ripartita per mancanza di attivo.

2.3. In disparte l'inammissibilità dell'indicata produzione, trattandosi di documentazione sorta anteriormente alla pronuncia d'appello, la circostanza è comunque inidonea ad incidere sulla loro legittimazione poichè non configura una condizione da cui dipende la possibilità di proseguire, nei loro confronti, l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società.

La questione, invero, è stata puntualmente affrontata dalle Sezioni Unite (Sez. U, 12 marzo 2013, n. 6070 e n. 6072) che individuano la ratio dell'art. 2495 c.c., "nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto... questo risultato si realizza appieno solo se si riconosce che i debiti non liquidati della società estinta si trasferiscono in capo ai soci, salvo i limiti di responsabilità nella medesima norma indicati" e ciò tanto più che "il debito del quale, in situazioni di tal genere, possono essere chiamati a rispondere i soci della società cancellata dal registro non si configura come un debito nuovo, quasi traesse la propria origine dalla liquidazione sociale, ma s'identifica col medesimo debito che faceva capo alla società, conservando intatta la propria causa e la propria originaria natura giuridica".

Ed allora "il successore che risponde solo intra vires dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore; e se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire (ma si tenga presente che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzie) ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo".

2.4. E' ben vero che un orientamento della Corte, richiamato dagli stessi controricorrenti (Cass., 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259; da ultimo Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444), ha tuttavia reputato che "gli ex soci possono ritenersi subentrati dal lato passivo nel rapporto d'imposta solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione" e, inoltre, che "l'accertamento di tali circostanze costituisce presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della legittimazione ad causam ai fini della prosecuzione del processo".

2.5. Queste conclusioni, peraltro, come osservato da Cass. 7 aprile 2017, n. 9094 (seguita, in termini ampi, da Cass. 16 giugno 2017, n. 15035), non sono in linea con i principi affermati dalle Sezioni Unite che individuano sempre nei soci coloro che sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata (ma non definiti all'esito della cancellazione) a prescindere dall'aver questi goduto o meno di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione.

Ritiene il collegio, pertanto, di dover prestare adesione a questo più recente orientamento che si ricollega, in termini diretti, al dictum delle citate sentenze n. 6070 e n. 6072, la cui soluzione, come riconosciuto dalla dottrina, è ormai divenuta "diritto vivente".

2.6. Come condivisibilmente osservato nei citati precedenti, poi, la circostanza che i soci abbiano goduto o meno di un qualche riparto, non è dirimente neppure ai fini dell'interesse ad agire del Fisco creditore.

Le Sezioni Unite, invero, hanno riconosciuto che la circostanza si potrebbe riflettere sul requisito dell'interesse ad agire, ma hanno ammonito che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto. Si può porre il caso, che le stesse Sezioni Unite hanno esaminato, di diritti e beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, i quali pur sempre si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con la sola esclusione delle mere pretese, ancorchè azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo (v., al riguardo, Cass. 19 ottobre 2016, n. 21105, che ha riconosciuto l'interesse ad agire del creditore che abbia esperito azione revocatoria ove la società debitrice alienante si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese).

La possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono, dunque, di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti.

E l'esistenza di questi beni o crediti comporta, come pure rilevato dalle Sezioni Unite, che tra i soci medesimi s'instauri "un regime di contitolarità o di comunione indivisa".

2.7. Merita, peraltro, di essere sottolineata anche una ulteriore più ampia prospettiva, ancorata alle peculiarità del processo tributario e della disciplina "amministrativa" che sottende gli

accertamenti in questo ambito, di cui è necessario fare conto nel momento della trasposizione di principi propri delle materie civili.

Si può dubitare, infatti, che la stessa eccezione di "difetto di responsabilità" (in una qualunque delle sue accezioni) per mancato ricevimento di somme in sede di distribuzione possa essere introdotta nel giudizio relativo alla pretesa erariale nei confronti della società quale fatto impeditivo della pretesa avanzabile nei confronti del socio.

Da un lato, infatti, va tenuto conto delle caratteristiche formali ed amministrative dell'atto impositivo, che presuppone in ogni caso una iscrizione a ruolo nei confronti del socio, succeduto nel corso del processo, per le somme accertate nei confronti della società, e ciò sia che debba essere attivata la speciale procedura prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36 (attesa l'espressa previsione di cui al comma 5: "La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60"), sia, per evidenti ragioni di omogeneità e di compiutezza dell'accertamento tributario, che venga attivato il modulo di responsabilità ex art. 2495 c.c., comma 2.

Dall'altro, il principio di impugnabilità degli atti tributari per vizi propri D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, comma 3 e il divieto di ampliamento dell'oggetto del giudizio (salvo i limitati casi dei motivi aggiunti D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 24, comma 2) paiono ostare alla possibilità di sollevare una tale eccezione nel corso del giudizio.

La questione, pertanto, appare estranea al giudizio e presuppone un ampliamento del thema decidendum ulteriore rispetto alla verifica della fondatezza della pretesa tributaria (e, specificamente, inteso a valutare la concreta responsabilità del socio), oltre che accertamenti in fatto caratterizzati da assoluta novità.

2.8. A conclusioni diverse si deve invece venire quanto alle sanzioni irrogate congiuntamente alla ripresa delle imposte.

L'estinzione della società, infatti, ha determinato l'intrasmissibilità della sanzione D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 8 e ciò, a maggior ragione, a fonte del principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie introdotto dal D.L. n. 269 del 2003, art. 7, comma 1, conv. nella L. n. 326 del 2003.

3. Venendo al ricorso, il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis e 36 ter, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3, L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, anche in relazione all'art. 53 Cost.: l'Ufficio lamenta, in sostanza, che il giudice d'appello abbia ritenuto la nullità della cartella, emessa per l'omesso ed insufficiente versamento dei tributi dovuti ed indicati dal contribuente, per il mancato invio della comunicazione di irregolarità.

3.1. Il secondo motivo denuncia insufficiente motivazione per aver la CTR ritenuto prova dell'incertezza della pretesa la decisione dell'Ufficio di sgravare la cartella per l'importo del credito d'imposta, mentre l'iscrizione derivava dalla mancata compilazione da parte della contribuente del quadro RU.

3.2. I motivi, da esaminare unitariamente in quanto logicamente connessi, sono fondati.

In caso di riscossione a seguito di controllo automatizzato, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta, mentre tale adempimento non è prescritto nell'ipotesi (come quella qui in considerazione) di omessi o tardivi versamenti, che implicano un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo (v. Cass. 14 gennaio 2011, n. 795; Cass. 25 maggio 2012, n. 8342; Cass. 12 aprile 2017, n. 9463 del 2017).

Nella specie, venivano in rilievo omessi versamenti per Iva ed Irap, tali, dunque, da integrare i presupposti del controllo meramente documentale tra quanto indicato nella dichiarazione Modello Unico 2003 e quanto effettivamente versato.

Analogamente con riguardo al recupero del credito d'imposta, la cui ripresa discendeva, profilo neppure contestato dalla società contribuente, dalla mera omessa compilazione del quadro RU, poi superata, con sgravio dei relativi importi, dalla dimostrazione, in giudizio, della maturazione del credito, sicchè anche per tale ipotesi il controllo era meramente cartolare.

4. Il primo motivo dei ricorsi incidentali proposti da G.R. e G.G., di identico contenuto, denuncia violazione dell'art. 11 preleggi e L. n. 212 del 2000, art. 3, con riferimento alla L. n. 156 del 2005, art. 1, comma 5 bis e al combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17: i contribuenti lamentano, in sostanza, che, trattandosi di imposta relativa all'anno 2002, non erano applicabili i termini di notifica introdotti dalla L. n. 156 del 2005, art. 1, comma 5 bis.

4.1. La censura è infondata.

Nella vicenda in esame, vengono in rilievo imposte dichiarate nel 2003 perchè relative all'anno 2002, mentre la cartella è stata notificata in data 12 ottobre 2006.

Ne deriva che la notifica, avvenuta entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla dichiarazione, è stata tempestiva, atteso che, secondo la giurisprudenza consolidata, "in tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, la legittimità della pretesa erariale è subordinata, alla luce dell'intervento legislativo realizzato con il D.L. n. 106 del 2005, art. 1, commi 5 bis e 5 ter, convertito nella L. n. 156 del 2005, alla notificazione della cartella di pagamento al contribuente entro il termine di decadenza del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, dovendo l'ordinamento garantire l'interesse del medesimo contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, regola applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della detta Legge di Conversione n. 156 del 2005. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto tempestiva la notifica della cartella derivante da dichiarazione avente ad oggetto l'anno 2002, effettuata nell'ottobre 2006)" (Cass. n. 22223 del 2015; Cass. n. 30704 del 2011; Cass. n. 16826 del 2006; v. anche Cass. n. 15661 del 2014, che, in termini generali, afferma che la disciplina "ha valore di disposizione transitoria ed

opera retroattivamente non solo alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore, ma anche a quelle non ancora definite con sentenza passata in giudicato in quanto diretta ad ovviare ad una lacuna normativa derivante dalla sentenza n. 280 del 2005 della Corte costituzionale ed a garantire l'interesse dell'erario di evitare un termine decadenziale talmente ristretto da pregiudicare la riscossione dei tributi").

La diversa interpretazione, propugnata dalle parti, del resto, comporterebbe una inammissibile ultrattività di disposizioni espressamente abrogate (v anche Cass. n. 257 del 2012, che ha espressamente escluso la reviviscenza della pregressa disciplina).

5. Il secondo motivo di entrambi i ricorsi incidentali, pure di identico contenuto, denuncia violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 e della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, deducendo la nullità della cartella di pagamento in quanto priva di sottoscrizione e dell'indicazione del responsabile del procedimento.

5.1. Le doglianze, rimaste assorbite in appello e ritualmente proposte con il ricorso in cassazione, presuppongono accertamenti in fatto, derivandone la necessaria rimessione al giudice del rinvio per l'ulteriore esame.

6. In accoglimento del ricorso nei confronti di G.G., G.R. e G.S., rigettati il primo motivo dei ricorsi incidentali di G.G. e G.R., inammissibile il secondo, la sentenza impugnata va cassata con esclusione dell'annullamento delle sanzioni, con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente per l'esame delle questioni già rimaste assorbite. Le spese vanno peraltro compensate rispetto a G.M.A.G., attesa l'incertezza sulla questione al momento della proposizione del ricorso.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso avverso il liquidatore della società G.R. Srl, G.M.A.G., ed assorbito quello incidentale dalla medesima proposto; compensa le spese tra G.M.A.G. e l'Agenzia delle entrate.

Accoglie il ricorso nei confronti dei soci della società, G.G., G.R. e G.S., con esclusione dell'annullamento delle sanzioni; rigetta il primo motivo dei ricorsi incidentali di G.G. e G.R., inammissibile il secondo; cassa la sentenza impugnata limitatamente alla ripresa Iva ed Irpeg ed interessi e rinvia, per l'esame delle questioni già rimaste assorbite, alla CTR della Puglia in diversa composizione, che provvederà anche liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 19 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza