Sentenza del 13/10/2022 n. 29987 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Emissione ante tempus dell'avviso di accertamento - Ragioni d'urgenza - Giudizio prognostico ex ante.

Massima:

In tema di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la legittimità dell'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio, di cui all'art. 12, coma 7, della Legge n. 212 del 2000, richiede specifiche ragioni di urgenza, a tutela dal pericolo di compromissione del credito erariale, secondo un giudizio prognostico ex ante, relazionato ad elementi o fatti emergenti in epoca anteriore e non posteriore alla notificazione dell'avviso di accertamento, la cui sussistenza deve essere dimostrata dall'amministrazione finanziaria e vagliata dall'organo giudicante. Quanto alla individuazione dei motivi d'urgenza che possono giustificare una deroga al rispetto del termine dilatorio alla notifica dell'avviso d'accertamento, essi non possono identificarsi nell'imminente scadenza del termine decadenziale del potere accertativo perché la deroga va ricondotta ad elementi di fatto che esulano dalla sfera di controllo dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità. A tal fine sono state riconosciute ragioni d'urgenza in rapporto all'entità della pretesa tributaria, per la quale siano applicabili le misure cautelari di cui all'art. 22 del d.lgs. 31 dicembre 1997, n. 472, le reiterate condotte penali del contribuente e comunque la loro rilevanza.

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

Testo:

L'Agenzia delle entrate notificò alla s.s. e ai soci A.A. e B.B. gli avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2005/2010, con cui fu rideterminata l'Iva dovuta per il recupero a tassazione di fatture afferenti operazioni parzialmente inesistenti.

Con il ricorso introduttivo i contribuenti eccepirono la violazione del contraddittorio endoprocedimentale per mancato rispetto del termine previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, la decadenza dal potere accertativo, la carenza di motivazione dell'atto impositivo, l'infondatezza nel merito della pretesa erariale.

Con sentenza n. 204/02/2014 la Commissione tributaria provinciale di Mantova accolse il ricorso. L'appello dell'Amministrazione finanziaria fu rigettato dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. staccata di Brescia, con sentenza n. 1021/67/2016, ora al vaglio della Corte. Il giudice regionale ha ritenuto che il mancato rispetto del termine dilatorio previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e posto a tutela del contraddittorio endoprocedimentale non era stato rispettato senza che fossero rilevabili ragioni d'urgenza, tali da giustificare la sua omessa osservanza.

La pronuncia è stata censurata dall'Agenzia delle entrate con un unico motivo, cui hanno resistito i controricorrenti.

Con ordinanza interlocutoria del 17 maggio 2018 la sezione sesta civile - Tributaria, rilevando che la società sin dal 15 ottobre 2011 risultava cessata per cancellazione dal registro delle imprese, e dunque da epoca anteriore alla notifica del processo verbale di constatazione, eseguita il 4 aprile 2012, ed avvertendo il contrasto giurisprudenziale sulla legittimazione dei soci a seguito della estinzione della società, ha disposto la rimessione del giudizio alla Quinta Sezione civile.

All'esito della udienza pubblica del 9 giugno 2022, celebrata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8, convertito con modificazioni in L. 18 dicembre 2020, n. 176, la causa è stata riservata e decisa. I controricorrenti hanno depositato memoria.

Ragioni della decisione

Deve preliminarmente affrontarsi la questione relativa alla legittimazione dei soci e della società, estinta in epoca anteriore alla notificazione dell'atto impositivo.

E' stato rilevato, senza che risultino contestazioni sul punto, che la società, qui costituitasi a mezzo nel suo legale rappresentante, era già estinta per cancellazione al momento della notificazione del processo verbale di constatazione e pertanto, a maggior ragione, al momento della notifica degli atti impositivi. La cancellazione, anche volontaria, della società dal registro delle imprese e la sua estinzione è regolamentata dall'art. 2495 c.c.. La norma, ratione temporis vigente, prevede che "Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società".

Il D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 28, comma 4, che della norma del codice costituisce una integrazione nei limiti della sua area applicativa, prescrive inoltre che "ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui a quest'articolo ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese". Sulla applicazione temporale della disciplina sul differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società questa Corte ha tuttavia chiarito che essa opera nei confronti dell'Amministrazione finanziaria,

nonchè degli altri enti creditori o di riscossione indicati, limitatamente a tributi o contributi. Ciò afferisce esclusivamente alle ipotesi nelle quali la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese, che costituisce presupposto di tale differimento, sia stata presentata nella vigenza della disposizione, e pertanto a partire dal 13 dicembre 2014. La norma infatti reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese e non ha pertanto efficacia retroattiva (Cass., 2 aprile 2015, n. 6743; 21 febbraio 2020, n. 4536). Ebbene, nel caso di specie risulta incontestato che la cancellazione della società avvenne il 15 ottobre 2011, così che il differimento quinquennale è inapplicabile.

Ciò chiarito, quanto alla legittimazione processuale della società, ormai cancellata e non più esistente, emerge ex actis un motivo di improcedibilità del processo introdotto dalla medesima, sollevabile d'ufficio anche in questa sede. Se infatti la società era stata cancellata e si era estinta in epoca anteriore alla notificazione dell'avviso di accertamento, neppure il suo ex rappresentante legale, o il suo liquidatore, aveva legittimazione a proporre il ricorso introduttivo (cfr. Cass., 29 novembre 2021 n. 37236). Questa Corte ha infatti avvertito che nel contenzioso tributario la cancellazione della società dal registro delle imprese, con la sua conseguente estinzione, prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio di primo grado, determina il difetto di capacità processuale e dunque il difetto di legittimazione del suo rappresentante (Cass., 19 settembre 2019, n. 23365; 21 dicembre 2018, n. 33278). Si elimina così ogni possibilità di prosecuzione dell'azione quanto alla posizione processuale della società.

Nel caso di specie tuttavia gli avvisi di accertamento furono notificati oltre che alla società, anche ai soci, i quali sin dal primo grado di giudizio hanno provveduto alla rituale loro impugnazione. Ebbene, quanto alla loro legittimazione, questo collegio deve rilevare che si tratta di legittimazione processuale, attiva o passiva, ampiamente riconosciuta dalla Corte di cassazione.

Sulla questione va innanzitutto rammentato che a partire dalla riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (Sez. U, 12 marzo 2013, n. 6070). Identificata la ratio giuridica che spiega, anche ai fini fiscali, la soggettività processuale dei soci di una società estinta, ratio che evidentemente va a perimetrare tanto fattispecie nelle quali l'estinzione della società si sia verificata in pendenza di un processo, quanto quelle in cui il fatto estintivo sia anteriore alla instaurazione di un giudizio e, prima ancora, alla notifica dell'atto impositivo, questa Corte ha affermato che qualora l'estinzione della società di capitali, all'esito della cancellazione dal registro delle imprese, intervenga in pendenza del giudizio di cui la stessa sia parte, l'impugnazione della sentenza resa nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta in quanto il limite di responsabilità degli stessi di cui all'art. 2495 c.c., non incide sulla loro legittimazione processuale ma, al più, sull'interesse ad agire dei creditori sociali, interesse che, tuttavia, non è di per sè escluso dalla circostanza che i soci non

abbiano partecipato utilmente alla ripartizione finale, potendo, ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ai soci (Cass., 7 aprile 2017, n. 9094; cfr. inoltre 16 giugno 2017, n. 15035; 5 giugno 2018, n. 14446; 16 gennaio 2019, n. 897). I principi appena espressi afferiscono al caso di specie, tanto più che trattasi di società di persone, a cui trova applicazione il principio generale del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5. Ed infatti gli atti impositivi risultano notificati non solo alla società, ma anche ai due soci, così come risulta pacifico che furono gli stessi soci a impugnare tempestivamente gli avvisi di accertamento. Ne discende la piena legittimazione processuaie, attiva e passiva, del A.A. e della B.B., già soci della estinta società di persone.

Esaminando dunque il merito del ricorso, con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate ha denunciato la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè erroneamente il giudice d'appello avrebbe escluso la sussistenza di ragioni d'urgenza per la notifica degli atti impositivi senza il rispetto del termine dilatorio prescritto dalla norma a garanzia del contraddittorio endoprocedimentale.

L'art. 12, comma 7, cit. prevede che "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

Deve intanto disattendersi l'eccepita inammissibilità del motivo, e del ricorso, sollevata dai controricorrenti perchè, nel criticare la sentenza sotto il profilo della violazione di legge, l'Agenzia delle entrate avrebbe surrettiziamente chiesto una rivalutazione fattuale della decisione adottata dalla Commissione regionale, che aveva ritenuto insussistenti i motivi d'urgenza idonei a derogare al termine dilatorio.

L'eccezione d'inammissibilità non è fondata perchè con il motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria critica, prima ancora del processo logico-fattuale seguito dal giudice d'appello, il metodo di giudizio utilizzato da quel giudice e dunque la natura stessa del giudizio di valore cui il giudice deve rivolgere le proprie attenzioni. In altri termini il motivo è inequivoco e chiaro, laddove con esso la ricorrente lamenta che il giudice, nel sindacare la sussistenza o meno dei motivi d'urgenza, abbia fatto ricorso ad una valutazione prognostica ex post e non invece ex ante.

E' evidente allora che, a prescindere dalla correttezza o meno della critica, essa va ricondotta non già alla denuncia - surrettizia - del vizio motivazionale, ma alla denuncia di un error iuris con riguardo alla interpretazione della norma invocata. Ciò esclude peraltro anche questioni riconducibili alla previsione dell'art. 348 ter c.p.c., pure eccepite dai contribuenti, perchè esula da questioni di fatto. Risulta altrettanto ingiustificato, anche sul piano della autosufficienza dei rilievi sollevati dalla difesa dei controricorrenti, segnalare il presunto silenzio dell'Amministrazione finanziaria nel primo grado di giudizio sui motivi d'urgenza, omissione che in ogni caso avrebbe dovuto essere segnalata ed eccepita in sede d'appello, laddove dalla sentenza impugnata nulla emerge.

Nel merito il motivo di ricorso è fondato e trova accoglimento.

Questa Corte ha chiarito che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento -nelle ipotesi in cui a ciò l'ufficio sia tenuto - determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a presidio del contraddittorio endoprocedimentale, che è primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Si è peraltro chiarito che il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio (Sez. U, 29 luglio 2013, n. 18184; cfr. inoltre, ex plurimis, 30 ottobre 2018, n. 27623; 23 luglio 2020, n. 15843).

Quanto alla individuazione dei motivi d'urgenza che possono giustificare una deroga al rispetto del termine dilatorio alla notifica dell'avviso d'accertamento, si è detto che essi non possono identificarsi nell'imminente scadenza del termine decadenziale del potere accertativi (cfr. Cass., 16 marzo 2016, n. 5149; 10 aprile 2018, n. 8749; 6 aprile 2022, n. 11110). La deroga va infatti ricondotta ad elementi di fatto che esulano dalla sfera di controllo dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità. A tal fine si sono riconosciute ragioni d'urgenza in rapporto all'entità della pretesa tributaria, per la quale siano applicabili le misure cautelari di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1997, n. 472, art. 22, (Cass., 12 agosto 2021, n. 22750), le reiterate condotte penali del contribuente e comunque la loro rilevanza (Cass., 5 febbraio 2014, n. 2587; 23 luglio 2020, n. 15843), l'ipotizzato conseguimento di un rimborso Iva nell'ambito di una frode ai danni dell'Erario (Cass., 7 settembre 2018, n. 21815).

L'esame della casistica, già di per sè significativa, illumina sull'approccio interpretativo richiesto al giudice chiamato a valutare la sussistenza dei presupposti per derogare al termine dilatorio. E a tal fine il rispetto della regola normativa, nel bilanciamento dei contrapposti interessi, impone all'organo giudicante di accertare la sussistenza o meno delle ragioni d'urgenza, che hanno giustificato la notifica anticipata dell'atto impositivo, secondo un giudizio prognostico ex ante. Il giudizio sull'urgenza in altri termini deve essere relazionato agli elementi che possono prospettarsi prima della notificazione dell'avviso di accertamento, non a quelli posteriori.

Esaminando allora il caso di specie, la Commissione regionale lombarda ha escluso l'urgenza, negando valore alla rilevanza penale della condotta contestata, all'entità dei tributi contestati, più in generale al pericolo di perdita del credito erariale. Nel giudizio ha tuttavia illogicamente valorizzato elementi posteriori, quali il sequestro preventivo dei beni del contribuente, intervenuto in epoca successiva (che al più avrebbe dovuto confermare le ragioni prospettate dall'Ufficio), o ha irragionevolmente prospettato l'assenza di elementi probatori da cui desumere il pericolo di compromissione del credito erariale. Così facendo il giudice d'appello ha erroneamente applicato la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

Il ricorso va dunque accolto e la sentenza va cassata, con rinvio del processo alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. di Brescia, che in diversa composizione, oltre che liquidare le spese del giudizio di legittimità, rivaluterà la sussistenza o meno delle ragioni d'urgenza, derogatorie del termine dilatorio, attenendosi al seguente principio di diritto:" In tema di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la legittimità dell'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio, di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, richiede specifiche ragioni di urgenza, a tutela dal pericolo di compromissione del credito erariale, secondo un giudizio prognostico ex ante, relazionato cioè ad elementi o fatti emergenti in epoca anteriore e non posteriore alla notificazione dell'avviso di accertamento, la cui sussistenza deve essere dimostrata dall'amministrazione finanziaria e vagliata dall'organo giudicante"; ove giustificata la deroga al termine dilatorio, il giudice del rinvio procederà all'esame di tutti gli altri motivi di appello.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza e rinvia il processo alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Lombardia, sez. staccata di Brescia, cui demanda in diversa composizione anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 ottobre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza