Sentenza del 01/02/2023 n. 3053 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il contribuente A.A., nella qualità di legale rappresentante di (---) Spa , società nelle more dichiarata fallita dal Tribunale di Milano, ha separatamente impugnato un atto di irrogazione di sanzioni e una cartella di pagamento (n. (---)), relativi rispettivamente a una illegittima utilizzazione in compensazione di una eccedenza IVA relativa al periodo di imposta (---) e a maggiori imposte e sanzioni relative ai periodi di imposta (---) (IRAP), (---) (omesso versamento di ritenute), oltre accessori e alla predetta sanzione.

2. Il contribuente ha dedotto, con particolare riferimento all'impugnazione della cartella di pagamento (per quanto qui ancora rileva), l'illegittimità della notificazione della cartella, avvenuta presso il Commissario giudiziale della società, all'epoca in concordato preventivo e non anche presso la sede legale, nonchè l'infondatezza parziale della pretesa impositiva per controcrediti vantati nei confronti dell'Erario, oltre che la riduzione di accessori e interessi L.Fall., ex art. 182-ter.

3. La CTP di Pavia ha accolto i ricorsi riuniti, dichiarando la nullità della cartella di pagamento in quanto notificata a soggetto estraneo alla società.

4. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 18 maggio 2016 , ha rigettato gli appelli proposti dall'Ufficio e dal Concessionario della riscossione. Ha ritenuto il giudice di appello, dopo avere affermato la legittimazione attiva del contribuente quale legale rappresentante della società dichiarata fallita nell'inerzia del curatore, che la cartella sia stata notificata al Commissario giudiziale, in quanto soggetto diverso dal legale rappresentante della società e "privo di rappresentanza della società". Ha, poi, ritenuto nullo l'atto di irrogazione della sanzione, sia in quanto l'Ufficio avrebbe potuto detrarre l'eccedenza di imposta dalla somma chiesta a rimborso, sia per sussistenza della causa di non punibilità D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , ex art. 6.

5. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a due motivi; si è costituito in giudizio con controricorso il legale rappresentante della società dichiarata fallita, il quale ha poi depositato memoria; il concessionario della riscossione e il fallimento intimati non si sono costituiti in giudizio.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , violazione degli artt. 112 , 132, comma 2, n. 4 , e art. 156 c.p.c. , dell'art. 118 disp. att. c.p.c., del D.Lgs. 31

dicembre 1992, n. 546, art. 18 , art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61 , del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60 , della L.Fall., art. 165, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 dell' art. 17 (D.Lgs.) 9 luglio 1997, n. 241 , della L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 34 e D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13 in relazione a tutte le statuizioni decisorie della sentenza impugnata (per avere il giudice di appello ritenuto ammissibile il ricorso proposto dal legale rappresentante della società fallita, per avere il giudice di appello ritenuto la cartella di pagamento nulla in quanto notificata presso soggetto estraneo alla società, per essere la sanzione illegittima e per avere fatto applicazione del principio di non punibilità). Deduce parte ricorrente l'apoditticità dell'affermazione del principio di non punibilità e della nullità della notifica di pagamento presso il Commissario giudiziale e la contraddittorietà della affermazione della legittimazione del legale rappresentante rispetto alla asserita nullità e non inesistenza della cartella, nonchè assoluta mancanza di motivazione. Osserva, inoltre, parte ricorrente come il ricorrente non avrebbe sollevato la questione dell'applicazione della causa di non punibilità di cui al D.Lgs. n. 47 (2) del 1997, art. 6 ricorso introduttivo che l'Ufficio trascrive nel proprio ricorso.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione degli artt. 153 e 156 c.p.c. , D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60 , della L.Fall., art. 165 del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 , del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8 , della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3 , del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30 , dell' art. 17 (D.Lgs.) n. 241 del 1997 , della L. n. 388 del 2000, art. 34 , del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 , L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-septies e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25 nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la sanzione applicata fosse violazione meramente formale non punibile e sia applicabile in caso di superamento del limite massimo dei crediti di imposta compensabili. Censura, inoltre, la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto sussistenti obiettive condizioni di incertezza sull'applicazione delle sanzioni. Censura, infine, il ricorrente, la sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che la cartella di pagamento impugnata fosse affetta da nullità insanabile in quanto notificata al Commissario giudiziale della società, all'epoca in concordato, in quanto la notificazione al Commissario giudiziale avrebbe comunque comportato il raggiungimento dello scopo. Osserva, in particolare, il ricorrente come la notificazione eseguita a soggetti diversi da quelli dovuti comporta l'inesistenza della notificazione solo l'esecuzione avvenga in un luogo che non ha alcuna attinenza con il destinatario, attinenza che risulterebbe per effetto del ruolo ricoperto dal Commissario giudiziale in relazione alla società in concordato, con conseguente mera nullità della notificazione della cartella al Commissario giudiziale e (ulteriore) conseguente sanatoria della nullità per effetto della proposizione del ricorso della società contribuente.

2. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, essendo lo stesso (a dispetto dell'imponente parametro normativo invocato e delle plurime questioni dedotte con i singoli motivi di ricorso) specificamente diretto avverso specifiche statuizioni della sentenza impugnata analiticamente indicate e trascritte nei singoli motivi di ricorso.

3. Il primo motivo - rigettandosi per quanto suindicato la preliminare eccezione di inammissibilità, ribadita in memoria - è infondato in relazione a tutti gli aspetti denunciati. Quanto all'ultimo aspetto, denunciato sotto il profilo dell'extrapetizione, della pronuncia in ordine alla causa di non punibilità di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 la questione - come

risulta dal ricorso originario trascritto dal ricorrente - risulta implicitamente proposta, nella parte in cui il ricorrente ha invocato giurisprudenza di merito, secondo la quale in caso di dubbio sull'interpretazione della norma sanzionatrice si sarebbe dovuta fare applicazione del principio del favor rei.

4. Incensurabili sono, poi, nella specie, sotto il profilo della nullità della sentenza (attesa la ricorrenza del suddetto vizio solo in caso di motivazione inesistente o meramente apparente: Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053), le statuizioni del giudice di appello in relazione all'applicazione del principio di non punibilità e di nullità della notificazione della sentenza presso il Commissario giudiziale, avendo il giudice dato una motivazione chiara, in entrambi i casi, del percorso logico seguito ("non esiste alcuna norma che preveda l'assimilazione dell'eccedente compensazione all'omesso versamento per cui la sanzione irrogata è illegittima dovendosi applicare la causa di non punibilità di cui all'art. 6 in ragione delle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della normativa di riferimento (...) la cartella di pagamento è nulla in modo non sanabile in quanto diretta ad un soggetti privo di rappresentanza della società"). L'avere ritenuto sussistente una condizione di incertezza nella mancanza di una norma espressa sul punto costituisce motivazione chiara ed esaustiva - diversamente da quanto ritenuto dal Pubblico Ministero - del percorso logico seguito dal giudice di appello, così come deve ritenersi compiuta l'argomentazione contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui l'assenza di alcuna carica rappresentativa del Commissario giudiziale all'interno della società in concordato preventivo comporti la nullità insanabile della notificazione a quest'ultimo di una cartella indirizzata alla società in c.p. Nè sussiste contraddittorietà di motivazione in relazione alla statuizione circa la legittimazione del legale rappresentante a rilevare la nullità della notificazione.

5. Il secondo motivo è fondato in relazione a tutti gli aspetti denunciati dal ricorrente. Con riferimento alla legittimità della sanzione irrogata per splafonamento del limite di compensabilità delle eccedenze di imposta, va richiamata la costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui in caso di indebita compensazione da parte del contribuente di eccedenze di imposta (con particolare riferimento all'IVA) è sempre irrogabile la sanzione ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 ove il contribuente ecceda il limite massimo di compensabilità (Cass., Sez. V, 10 maggio 2022, n. 14795 ; Cass., Sez. V, 30 giugno 2021, n. 18367 ; Cass., Sez. V, 22 ottobre 2019, n. 26926 ; Cass. Sez. V, 4 aprile 2018 . n. 8247; Cass. Sez. V, 21 luglio 2017, n. 18080).

6. Si ritiene, difatti, che tale comportamento non integri una violazione meramente formale, in base alla considerazione che l'indebita compensazione si traduce - in termini finanziari - in un mancato versamento, alle scadenze previste, della parte del tributo eccedente rispetto al limite consentito e che sia stato indebitamente compensato, con conseguente mancato o ritardato incasso erariale. Le questioni dedotte dal contribuente e ribadite in memoria non appaiono decisive, nè rileva (non essendovi contestazione da parte del ricorrente nel motivo in esame) la questione della legittimazione straordinaria ad impugnare del soggetto dichiarato fallito.

7. La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi, fermo restando che spetterà al giudice del rinvio accertare l'effettivo limite di compensabilità ai fini dell'applicazione della sanzione (Cass., n. 18367/2021 , Cass., Sez. V, 23 febbraio 2021, n. 4806),

nonchè (in considerazione della disciplina di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158), quale sia la sanzione concretamente applicabile in materia di crediti "non spettanti" (ossia compensati in assenza dei presupposti) ovvero "inesistenti", per tale ultimo dovendosi intendere - ai sensi dello stesso D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 5 , - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (Cass., Sez. V, 16 novembre 2021, n. 34443).

8. Parimenti fondata è la censura relativa alla insussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma, essendo costante questa Corte nel ritenere che ricorre l'incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria ("obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione"), ove detta incertezza sia riferita al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass., Sez. V, 10 febbraio 2019, n. 3108). Tale incertezza sussiste in caso di contrasto interpretativo assunto nella giurisprudenza di legittimità, alla quale soltanto spetta assicurare l'uniforme interpretazione della legge, senza che assumano rilevanza eventuali contrasti nella giurisprudenza di merito (Cass., Sez. V, 19 novembre 2019, n. 29983 ; Cass., Sez. V, 6 febbraio 2019, n. 3431 ; Cass., Sez. V, 1 febbraio 2019, n. 3108). L'omesso rilievo di contrasti nella giurisprudenza di legittimità esclude la ricorrenza della suddetta incertezza.

9. Fondata è, infine, la censura dell'omesso rilievo della sanatoria della nullità della notificazione al Commissario giudiziale per effetto della tempestiva impugnazione della stessa. In via preliminare deve rilevarsi l'irrilevanza rispetto al caso di specie del precedente citato da parte contribuente in memoria (Cass., Sez. V, 3 maggio 2022, n. 13831). Tale precedente attiene alla validità o meno della cartella di pagamento che sia stata notificata alla società in corso della procedura di concordato preventivo, mentre nel caso di specie si discute della legittimità della notificazione della cartella al Commissario giudiziale e della sua nullità ovvero inesistenza ai fini della sanabilità della dedotta nullità, quale effetto della impugnazione da parte della società contribuente.

10. Va ricordato che, per costante giurisprudenza di questa Corte, la notifica di un atto può considerarsi inesistente (la cui notificazione è insanabile) e non anche nulla ove manchi un astratto collegamento tra luogo di esecuzione della notifica e destinatario della stessa (Cass., Sez. U., 29 ottobre 2007, n. 22641 ; Cass., Sez. V, luglio 2022, n. 27707; Cass., Sez. V, 22 giugno 2021, n. 17700). Solo nel caso in cui manchi qualsiasi astratto criterio di collegamento tra destinatario dell'atto a notificarsi e luogo della notificazione può predicarsi, in relazione al luogo o all'indirizzo di notificazione, l'inesistenza e l'insanabilità della notificazione stessa dell'atto, laddove - ove risulti un criterio di collegamento tra luogo della notificazione e destinatario - la notificazione dell'atto, ancorchè nulla, deve ritenersi sanabile e sanata per effetto della proposizione del ricorso per raggiungimento dello scopo.

11. Nel caso di specie non può predicarsi l'inesistenza della notificazione della cartella sul presupposto che la stessa sia stata effettuata presso lo studio del Commissario giudiziale, in ragione della specifica condizione in cui versava la società contribuente all'atto della notificazione (società in concordato preventivo), essendo il Commissario giudiziale il soggetto che avrebbe dovuto vagliare il credito sia ai fini del calcolo delle maggioranze nell'ambito della

procedura concordataria, sia ai fini della corretta formazione delle classi, sia ai fini della "tenuta" (fattibilità) della proposta concordataria.

12. Il Commissario Giudiziale del concordato preventivo non ricopre, difatti, solo un ruolo di mera vigilanza dell'operato dell'impresa (con assenza di connotati gestori e tanto meno di rappresentanza della società, come rileva il giudice di appello), ma ha un ruolo attivo nella fase di determinazione e di opponibilità dei crediti concorsuali (nella specie il credito erariale) alla massa dei creditori. Ruolo, questo, che appare decisivo ai fini della determinazione del successivo esercizio del diritto di voto del creditore nella fase precedente l'omologa del concordato, sia in relazione al calcolo delle maggioranze, sia in relazione al principio di corretta formazione delle classi.

13. La comunicazione dell'atto contenente l'individuazione del credito concorsuale non si esaurisce all'interno della sola sfera di interesse del creditore (ossia, ai fini della determinazione del diritto di voto), ma incide necessariamente anche sulla posizione del debitore contribuente concordante. L'importo e la natura del credito - nella specie risultante dalle cartelle di pagamento - entrano a far parte della documentazione che il Commissario Giudiziale porrà a fondamento dell'elaborazione della relazione L.Fall., ex art. 172, o della eventuale relazione predisposta per la revoca della proposta concordataria.

14. Il credito incorporato nella cartella incide, difatti, su due aspetti della proposta concordataria. In primo luogo, in caso di formazione delle classi, il credito può rilevare ai fini della corretta formazione delle stesse, formazione delle classi ineludibile in caso di transazione fiscale. In secondo e maggior luogo, l'importo del credito rileva ai fini della fattibilità della proposta concordataria in relazione agli impieghi. In relazione a tali temi, il Commissario che esamini la cartella deve necessariamente e immediatamente aprire una interlocuzione con il debitore contribuente perchè venga accertato se e in che termini il credito erariale impatti sulle singole classi concordatarie, in quali termini lo stesso credito incide sulle maggioranze ai fini dell'approvazione del concordato, nonchè se il suddetto credito sia idoneo a incidere sulla fattibilità della proposta fatta ai creditori.

15. Non può, pertanto, ritenersi - stante la relazione intercorrente tra l'organo del Commissario giudiziale e la società in concordato preventivo, che il Commissario giudiziale, per quanto non rivesta alcuna carica rappresentativa all'interno della società in concordato - che il luogo in cui opera il Commissario giudiziale costituisca luogo privo di alcun criterio di collegamento con la società contribuente, ove la stessa sia in concordato preventivo. La notifica effettuata al Commissario giudiziale deve, pertanto, ritenersi nulla, ma in quanto nulla deve ritenersi sanata per effetto della proposizione del ricorso (ex multis, Cass. Sez. V, 5 luglio 2022, n. 21184). Va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto:

"la notificazione di una cartella di pagamento nei confronti di una società in concordato preventivo, ove eseguita nei confronti del solo Commissario giudiziale, deve ritenersi nulla in quanto effettuata a soggetto che non riveste alcuna carica rappresentativa della società; tuttavia, la notifica non può ritenersi inesistente, attesi i compiti attribuiti al Commissario giudiziale al fine di verificare l'esistenza del credito erariale, sia in relazione al computo delle maggioranze e della formazione delle classi, sia in relazione alla fattibilità della proposta

concordataria. Ne consegue che la tempestiva proposizione del ricorso tributario da parte della società sana la nullità della notificazione".

16. La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione del suindicato principio e va cassata. La causa va, pertanto, rimessa al giudice del rinvio per l'esame delle questioni rimaste assorbite, oltre che per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso, rigetta il primo motivo; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 1 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza