

Sentenza del 19/07/2024 n. 20014 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di processo verbale di constatazione del 27 maggio 2010, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio Controlli - Direzione Provinciale di Treviso, con avviso di accertamento n. (Omissis)/2012 rettificava, rispetto all'anno di imposta 2008, la dichiarazione presentata ai fini IRES ed IRAP della società Globus Italia Srl in liquidazione.

Tale avviso di accertamento, in quanto emesso nei confronti della estinta Globus Italia Srl in liquidazione, cancellata dal Registro delle Imprese in data 24 gennaio 2012, veniva notificato, in data 8 marzo 2012, all'odierno controricorrente, A.A., in qualità di liquidatore della predetta società, e a B.B., in qualità di legale rappresentante pro tempore della stessa società.

In particolare, nei confronti di A.A., l'Ufficio contestava la responsabilità prevista dall' art. 36 , comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 , in quanto lo stesso, in qualità di liquidatore, prima dell'estinzione della società non aveva dato conto, nel bilancio finale di liquidazione, del debito erariale scaturente dal sopracitato processo verbale di constatazione, notificato al legale rappresentante pro tempore della Globus Italia Srl in data 29 luglio 2011, quindi prima della sua messa in liquidazione, avvenuta in data 15 dicembre 2011, e della successiva estinzione in data 24 gennaio 2012.

2. Avverso tale avviso di accertamento, A.A. proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso la quale, con sentenza n. 65/02/2013, depositata il 9 aprile 2013, lo accoglieva, ritenendo l'atto impugnato nullo per assoluta incompetenza dell'Ufficio emittente.

3. Interposto gravame dall'Ufficio, la Commissione Tributaria Regionale del Veneto, con sentenza n. 2030/01/2014, pronunciata il primo dicembre 2014 e depositata in segreteria il 9 dicembre 2014, rigettava l'appello, conformandosi alla decisione della C.T.P. e condannando l'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio.

Nello specifico, il giudice di secondo grado confermava, da un lato, che l'eccezione di incompetenza territoriale fosse rilevabile anche d'ufficio e, dall'altro, che, comunque, non esisteva un'obbligazione tributaria certa e definitiva in capo alla società, poiché estinta prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, avviso, tra l'altro, ancora non definitivo.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di tre motivi.

A.A. resiste con controricorso.

5. All'odierna udienza pubblica sono comparsi i procuratori delle parti che hanno concluso come da verbale in atti.

Il Pubblico Ministero ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Il ricorso in esame, come si è detto, è affidato a tre motivi.

1.1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate eccepisce violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., degli artt. 18 e 24 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , degli artt. 21-septies e 21-octies della legge 7 agosto 1990 n. 241 , dell' art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , nonché dell' art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 , in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4), cod. proc. civ.

Deduce, in primo luogo, che la C.T.R. avrebbe erroneamente dichiarato l'avviso di accertamento nullo anziché annullabile, dato che, nel caso in esame, non si sarebbe in presenza di un difetto assoluto di attribuzione o di carenza di potere in astratto, ma di incompetenza sanzionabile ex art. 21-octies L. n. 241/1990 .

In secondo luogo, lo stesso Ufficio lamenta che, in conseguenza dell'erronea qualificazione del preteso vizio come causa di nullità invece che di annullabilità, la C.T.R. non avrebbe potuto rilevare d'ufficio il vizio di incompetenza, in quanto qualificabile come eccezione sulla validità dell'atto, che, pertanto, avrebbe dovuto essere oggetto di specifica impugnazione nell'atto introduttivo, nel rispetto delle preclusioni processuali di cui agli artt. 18 e 24 del D.Lgs. n. 546/1992 .

1.2. Con il secondo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria eccepisce violazione degli artt. 18 e 24 del D.Lgs. n. 546/1992 , degli artt. 21-septies e 21-octies della L. n. 241/1990 , dell' art. 31 del D.P.R. n. 600/1973 , dell' art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 , in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), dello stesso codice.

Con tale motivo parte ricorrente formula le stesse censure presentate nel primo motivo di ricorso ma sotto forma di errores in iudicando.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso l'Ufficio deduce violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2 , 42 e 53 della Cost., degli artt. 2495 e 2697 cod. civ., dell' art. 31 , comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 e dell' art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 , nonché del divieto di abuso del diritto, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3), dello stesso codice.

Nello specifico, secondo la ricorrente il giudice a quo avrebbe errato nell'applicare al caso di specie l' art. 31 del D.P.R. n. 600/1973 , che individua l'Ufficio competente rispetto a obbligazioni tributarie, dato che, invece, con l'atto impositivo impugnato si era fatta valere la responsabilità del liquidatore ex artt. 36 del D.P.R. n. 602/1973 e 2495 cod. civ., che fonda una pretesa civilistica rispetto alla quale il debito tributario costituisce solo un mero presupposto fattuale.

In secondo luogo, ai fini della sussistenza della responsabilità del liquidatore, non occorrerebbe l'esistenza di un avviso di accertamento definitivo, ma sarebbe sufficiente l'iscrizione delle somme dovute in apposito ruolo straordinario e la certezza del loro mancato soddisfacimento.

In terzo luogo, secondo l'Amministrazione finanziaria, la C.T.R. avrebbe errato nell'attribuire natura costitutiva all'atto impugnato, che invece sarebbe meramente dichiarativo di un obbligo già sorto ex lege, dato che la notifica del processo verbale di constatazione sarebbe di per sé idonea a evidenziare l'esistenza di debiti tributari che il liquidatore, pertanto, avrebbe dovuto tenere in considerazione al momento del soddisfacimento delle pretese creditorie.

2. Procedendo quindi all'esame dei motivi di ricorso, osserva la Corte quanto segue.

2.1. Il primo ed il secondo motivo possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, e sono fondati.

Preliminarmente, va rilevato che in materia tributaria non si applica il regime di invalidità degli atti amministrativi, previsto dagli artt. 21-septies e 21-octies della legge n. 241/1990, che risulta incompatibile con le specificità degli atti tributari, relativamente ai quali il legislatore ha configurato una categoria unitaria di invalidità, sicché il contribuente ha l'onere della tempestiva impugnazione nel termine decadenziale previsto dall' art. 21 D.Lgs. 546/1992, onde evitare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria, senza che alcun vizio possa, poi, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale o, emergendo dagli atti processuali, possa essere rilevato d'ufficio dal giudice (Cass. 18 settembre 2015, n. 18448).

Orbene, è indubbio che l'incompetenza territoriale dell'Ufficio, in quanto causa di invalidità dell'atto, avrebbe dovuto essere eccepita nei termini previsti dal D.Lgs. n. 546/1992, nel mentre non avrebbe potuto essere rilevata d'ufficio, e ciò anche secondo quanto desumibile dall' art. 61, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, per il quale l'eventuale nullità deve in ogni caso essere eccepita a pena di decadenza nel primo grado di giudizio (Cass. 12 luglio 2018, n. 18425 ; v. anche Cass. 11 novembre 2021, n. 33287).

Nel caso di specie, è incontestato e indubbio che l'Ufficio fosse titolare del potere di accertamento, venendo in discussione soltanto il riparto di competenza a livello territoriale.

Ricorre, pertanto, il vizio di incompetenza territoriale, per cui l'atto impugnato sarebbe dovuto promanare dall'Ufficio di Roma anziché da quello di Treviso.

Ciò posto, stante quanto evidenziato in precedenza, tale vizio non è rilevabile d'ufficio in ogni grado e stato del giudizio, ma deve essere oggetto di specifica eccezione nel rispetto dei termini processuali che pongono diverse preclusioni.

In conclusione, risultando incontestato che l'eccezione di illegittimità dell'atto sia stata formulata tardivamente (in quanto proposta per la prima volta in sede di udienza di comparizione dinanzi alla C.T.P.), ha errato il giudice a quo nel dichiarare la nullità d'ufficio dell'avviso impugnato per incompetenza territoriale.

2.2. Anche il terzo motivo è fondato.

Posta la tardività dell'eccezione di incompetenza territoriale, la disciplina prevista dall' art. 31 del D.P.R. n. 600/1973 in materia di Ufficio territorialmente competente non è comunque applicabile,

perché l'avviso di accertamento impugnato non riguarda un'obbligazione tributaria ma un'obbligazione di tipo civilistico.

In materia di responsabilità ex art. 36 , comma 1, D.P.R. n. 602/1973 è utile segnalare un recente arresto delle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza 27 novembre 2023, n. 32790), con il quale sono stati chiariti i termini di detta responsabilità.

Al riguardo occorre, pertanto, richiamare i passaggi logico-giuridici principali:

"va ribadito che la responsabilità dei liquidatori di cui all' art. 36 del D.P.R. n. 602 del 1973 è responsabilità propria, ex lege, di natura civilistica e non tributaria. Il primo comma dell'art. 36 chiama, infatti, il liquidatore a rispondere di una sua specifica condotta se da essa derivi l'inadempimento dell'obbligo proprio del liquidatore di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute sia per il periodo della liquidazione, sia per quelli anteriori. La specifica condotta che fa sorgere la responsabilità si articola in due fattispecie di negligenza tipizzate normativamente.

La prima è costituita dal mancato rispetto dell'ordine di graduazione nella destinazione dell'attivo, se da ciò derivi danno all'Erario che non ricevette il dovuto in base al detto ordine e all'attivo disponibile. La seconda è costituita dal fatto che il mancato pagamento delle imposte è stato causato dall'assegnazione di beni sociali ai soci o agli associati prima di aver soddisfatto il creditore erariale, beni che sono stati così indebitamente sottratti all'attività della liquidazione.

Dette condotte, da cui sorge la responsabilità del liquidatore, non hanno natura tributaria perché sono estranee alla realizzazione di fatti indice di capacità contributiva. Essi, invece, riguardano l'adempimento degli obblighi propri del liquidatore di società, che appartengono alla sfera del diritto civile, sicché questa Corte, condivisibilmente, afferma che si tratta di responsabilità di natura civilistica e fa riferimento alla responsabilità risarcitoria verso il creditore che l' art. 1218 cod. civ. pone in capo al debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta, e rinvia al parametro della normale diligenza di cui all' art. 1176 cod. civ. in base al quale valutare la responsabilità del liquidatore...

In definitiva la ratio della norma, coerente al fine della rapida realizzazione del credito tributario, è tesa a evitare che i liquidatori assegnino beni ai soci, o favoriscano altri creditori, lasciando insoddisfatti i diritti del Fisco e ha per sfondo i medesimi doveri che - già per il diritto civile a tutela dei creditori privati - incombono sui liquidatori".

Ai sensi dell' art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973 , dunque, il liquidatore della società è responsabile, nei confronti dell'Erario, in proprio e in forma autonoma rispetto all'obbligazione tributaria societaria, trattandosi di responsabilità fondata su un diverso titolo: al mancato pagamento delle imposte dovute dalla società deve aggiungersi la condotta personale del liquidatore che, violando gli obblighi conseguenti alla carica rivestita, ha utilizzato l'attività di liquidazione per l'assegnazione di beni ai soci oppure per soddisfare crediti di ordine inferiore a quelli tributari che perciò sono rimasti insoluti.

Al distinto titolo e alla stessa diversità di oggetto della responsabilità posta a carico del liquidatore dall'art. 36 cit. consegue allora che il debito tributario della società costituisce mero presupposto fattuale di tale responsabilità, rispetto alla quale l'iscrizione a ruolo del credito fiscale, quale condizione necessaria di esperibilità della relativa azione, non appare giustificabile.

Deve quindi essere ribadito il principio di diritto, secondo il quale "in materia di responsabilità del liquidatore ex art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 , traente titolo per fatto proprio, ex lege, di natura civilistica e non tributaria, la preventiva iscrizione a ruolo del credito tributario societario non costituisce condizione necessaria per la legittimità dell'atto di accertamento emesso, ai sensi del quinto comma dello stesso art. 36, nei confronti del liquidatore, il quale, in sede di ricorso avverso tale avviso, potrà contestare, innanzi agli organi della giustizia tributaria, la sussistenza dei presupposti dell'azione intrapresa nei suoi confronti ivi compresa la debenza di imposte a carico della società".

3. Consegue l'accoglimento del ricorso.

La sentenza impugnata deve quindi essere cassata con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza