

Cass. Civ., Sez. Trib., 08/06/2011, n. 12422 – Rel. Cons. Dott. Ettore Ferrara

Il debitore ammesso al concordato preventivo, con cessione dei beni ai creditori e nomina del commissario liquidatore, può, se non diversamente previsto, proseguire nell'esercizio dell'impresa, conservando la sua capacità processuale e continuando ad essere soggetto passivo di imposta e destinatario di tutti gli obblighi di natura fiscale connessi alla prosecuzione della sua attività, anche se conseguenti a quelle attività per suo conto svolte dal liquidatore, per cui è tenuto ad operare la ritenuta d'acconto sui compensi erogati ai lavoratori dipendenti o ai lavoratori autonomi equiparati.

Svolgimento del processo

Con avviso di accertamento ritualmente notificato l'Ufficio II.DD. di Roma accertava nei confronti della Società *Tizia Spa* il mancato versamento nell'anno 1993 di ritenute di acconto per L. 640.047.000 sui compensi erogati per lavoro autonomo, procedendo alla determinazione dell'imposta dovuta e alla applicazione di sanzioni e soprattasse. Avverso tale atto proponeva ricorso la società deducendo trattarsi di compensi erogati successivamente all'ammissione al concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori e nomina del Commissario liquidatore, quando oramai essa aveva perso la disponibilità dei beni medesimi, e non poteva pertanto più essere considerata responsabile degli adempimenti tributari in questione.

Il ricorso veniva accolto dal giudice adito, che per un verso riteneva la società non responsabile degli adempimenti tributari in quanto a carico del liquidatore, chiamato a svolgere un'attività autonoma e svincolata dalla volontà del debitore stesso, mentre per altro verso escludeva altresì che il liquidatore potesse essere tenuto egli ad effettuare le ritenute, in quanto mero ausiliario del giudice, sottratto all'applicazione del titolo III del D.P.R. n. 600 del 1973.

La decisione, gravata dall'Ufficio esclusivamente sul capo relativo alla prima statuizione, veniva successivamente confermata dalla C.T.R. del Lazio con sentenza n. 136/38/05, pubblicata il 21.10.2005 e non notificata.

Per la cassazione della sentenza suddetta proponevano quindi ricorso il Ministero delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate articolando un unico motivo, successivamente sostenuto anche con il deposito di memoria aggiunta.

La società *Tizia Spa* resisteva con controricorso, eccependo in via preliminare l'inammissibilità del ricorso per violazione del principio di autosufficienza, e con contestuale ricorso incidentale, articolando a sua volta un unico motivo..

Motivi della decisione

1. Preliminarmente rileva questa Suprema Corte doversi procedere alla riunione dei ricorsi ex art. 335 c.p.c., in quanto proposti separatamente avverso la medesima sentenza.

Deve inoltre dichiararsi d'ufficio l'inammissibilità del ricorso principale del Ministero in quanto privo della necessaria legittimazione ad impugnare la sentenza di secondo grado perché soggetto rimasto estraneo al giudizio di appello, e per le stesse ragioni anche del ricorso incidentale così come nei confronti del Ministero medesimo proposto (ex plurimis. v. Cass. 23.4.2010, n. 9794).

Alla pronuncia può far seguito la compensazione delle spese tra Ministero e società intimata, trattandosi di questione definitivamente risolta negli esposti sensi solo in epoca di poco precedente la proposizione del ricorso.

2. Procedendo quindi all'esame del ricorso principale dell'Agenzia, con l'unico motivo articolato deduce la ricorrente i vizi di violazione e falsa applicazione del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, art. 167 e ss., e di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza su un punto decisivo della controversia, assumendo, sotto il primo profilo, che, contrariamente a quanto affermato dal giudice di merito, anche nel concordato preventivo con cessione di beni il debitore rimarrebbe "titolare del proprio patrimonio e soggetto passivo delle obbligazioni, anche a carattere fiscale, che sorgono nel corso della procedura di liquidazione, e tutti i relativi adempimenti resterebbero di stretta spettanza dell'imprenditore, tenuto conto che "il liquidatore assiste (semplicemente) alla liquidazione"; e per quanto attinente al vizio di motivazione che nessuna valutazione sarebbe stata esplicitata in sentenza "per stabilire se un atto sia di ordinaria o straordinaria amministrazione".

Tanto premesso, la doglianza appare fondata sotto l'assorbente profilo della violazione di legge, sia pure con le precisazioni di cui innanzi si dirà.

A tal riguardo giova subito rilevare che il motivo risulta ammissibile, infondata essendo l'eccezione d'inammissibilità formulata dalla controricorrente in virtù di un preteso difetto di autosufficienza: contrariamente all'assunto di controparte, infatti, il ricorso enuncia con sufficiente chiarezza l'oggetto della pretesa tributaria ("ritenute di acconto non operate, né versate, né dichiarate, per L. 640.047.000, pari al 19% dell'ammontare dei compensi erogati per lavoro autonomo"), gli esatti termini della questione controversa, con particolare riguardo alla procedura di concordato preventivo con cessione dei beni alla quale la società era sottoposta e agli effetti sulla posizione fiscale della contribuente della nomina del commissario liquidatore, lo svolgimento del processo e tutto quanto necessario al fine di consentire l'esatta individuazione del thema decidendum, e soddisfare in tal modo il precetto di cui all'art. 366 c.p.c.. Né rilievo alcuno, proprio per le ragioni appena esposte in ordine all'agevole comprensione della questione controversa, può attribuirsi al mancato specifico riferimento al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 25, quale norma violata.

3. Nel merito la controversia scaturisce dal mancato versamento di ritenute di acconto sui compensi erogati per lavoro autonomo durante il periodo in cui la SO.GE.NE. era soggetta a procedura di concordato preventivo con nomina del liquidatore e cessione dei beni ai creditori.

Secondo il giudice tributario la società, nella esposta situazione "pur continuando ad essere soggetto passivo di imposta, non ha la disponibilità del suo patrimonio che è vincolato al soddisfacimento dei creditori e non può pertanto, essere responsabile degli adempimenti tributari che sono a carico di un soggetto diverso (il Liquidatore) che svolge una attività autonoma e svincolata dalla volontà del debitore stesso".

Secondo la ricorrente Agenzia la decisione sarebbe errata perché "nel concordato preventivo il debitore conserva l'amministrazione dei suoi beni e l'esercizio dell'attività d'impresa", non perde quindi la proprietà dei beni e ex art. 167 è sottoposto soltanto alla vigilanza del commissario giudiziale, il quale, come si evince dall'art. 185, è chiamato a una mera funzione di controllo e non di sostituzione dell'imprenditore, al quale ex art. 170, dopo l'annotazione del decreto di ammissione al concordato preventivo, significativamente sono restituiti i libri contabili. Né la condizione dell'imprenditore muterebbe in caso di concordato con cessione dei beni poiché la L. Fall., art. 182. Il liquidatore "assiste" soltanto il debitore nell'attività di liquidazione, in questi termini sinteticamente riassunte le posizioni delle parti, merita in questa sede di essere preliminarmente ricordato che il concordato preventivo è una procedura concorsuale alla quale può ricorrere l'imprenditore che si trovi in stato di crisi o di insolvenza, per tentare il risanamento oppure per liquidare il proprio patrimonio, evitando il fallimento.

Anche quando il concordato si realizzi nella forma della cessione dei beni ai creditori, è pacifico che, di regola, e salvo che nell'ipotesi della c.d. cessione ad efficacia traslativa, il debitore non perde la proprietà dei suoi beni né la titolarità dei crediti, ma subisce soltanto limitazioni al potere di disposizione dei beni medesimi connesse alla natura stessa della procedura, conserva il diritto di agire e resistere in giudizio a tutela del suo patrimonio (Cass. 13.4.2005, n. 7661; 11.8.2000, n. 10738), resta soggetto passivo d'imposta, e ciò in armonia con quanto da questa stessa Suprema Corte più volte ribadito affermandosi che: "In particolare, nel concordato con cessione dei beni, la legittimazione a disporre viene attribuita al commissario liquidatore, che agisce in una veste generalmente qualificata come di mandatario dei creditori, mentre il debitore in ogni caso mantiene (oltre che la proprietà dei beni) la legittimazione processuale, mancando nel concordato una previsione analoga a quella dettata dalla L. Fall., art. 43, per il fallimento.

Ne consegue che, come il debitore è parte in senso sostanziale di tutti gli atti che concernano il suo patrimonio, così lo rimane anche per i rapporti tributari, che pertanto a lui fanno direttamente capo, e sui quali è legittimato processualmente a interloquire". (v. Cass. 12.5.2010, n. 11520; 25.2.2008, n. 4728; cfr. 16.3.2007, n. 6211).

Il concordato con cessione dei beni, pertanto, per effetto della disciplina contenuta nella L. Fall., art. 182, è destinato ad attuarsi con modalità che, avuto riguardo al carattere meramente dispositivo della citata norma, che consente all'autonomia negoziale di esplicarsi anche in forme diverse dalla mera cessione liquidatoria, possono in varia misura incidere sull'applicabilità della L. Fall., artt. 167 e 185, senza per questo necessariamente determinare la incompatibilità di tali norme. Ed infatti, pur dopo la omologazione del concordato e la nomina del liquidatore, l'attività di sorveglianza del commissario giudiziale continua ad esplicarsi attraverso il controllo della legittimità e convenienza degli atti di liquidazione, e può comportare segnalazioni al Tribunale propedeutiche alla revoca del liquidatore. L'ammissione al concordato con cessione dei beni, inoltre, non necessariamente implica la cessazione dell'esercizio dell'impresa da parte del debitore, sia pur con le limitazioni tutte

conseguenti alla nomina del liquidatore e alle operazioni liquidatorie allo stesso affidate.

A questo proposito, però, deve decisamente dissentirsi da quanto affermato in ricorso circa il compito di mera "assistenza" dell'imprenditore che la legge affiderebbe al liquidatore, dovendosi, alla stregua anche della giurisprudenza di legittimità innanzi richiamata, ritenere la funzione di assistenza prevista dalla L. Fall., art. 182. riferita al comitato dei creditori, fermo restando la legittimazione all'attività liquidatoria direttamente in capo al liquidatore.

Tutto ciò premesso in termini generali, e per tornare alla fattispecie in esame, la decisione del giudice di merito non può ritenersi condivisibile perché frutto di evidente confusione tra il problema del "debito" dell'imprenditore, e quello della legittimazione all'adempimento, che per effetto della procedura concorsuale, è da ritenersi trasferita al liquidatore (in proposito v. Cass. 28.5.1987, n. 4779), e in qualche misura anche condizionato dalle problematiche, assolutamente diverse, relative alla successiva fase della riscossione da parte dello Stato.

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 25, dispone che i soggetti indicati nell'art. 23, comma 1, che corrispondano compensi a soggetti residente nel territorio dello Stato per prestazioni di lavoro autonomo, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta, che all'epoca dei fatti era del 19% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa.

Per effetto di tale sistema agevolato di riscossione delle imposte da parte dello Stato il sostituto, nell'ipotesi innanzi indicata, non è debitore in luogo del soggetto che sarebbe obbligato secondo i criteri generali della soggettività passiva dell'obbligazione tributaria, ma è soggetto passivo di un autonomo obbligo di versamento di somme che, all'atto dell'erogazione dei compensi al sostituto, egli deve trattenere proprio per versarle direttamente ed in via immediata allo Stato.

Nel caso di specie è pacifico, e risulta inoltre espressamente ribadito nell'impugnata sentenza, che nell'anno 1993 la società *Tizia Spa*, che rientra tra i soggetti ai quali fa riferimento la norma innanzi richiamata, erogò compensi di quel genere, la qual cosa valse a comportare automaticamente e parallelamente l'obbligo di versamento delle ritenute d'acconto previste dalla legge, versamenti che non si comprende perché dovrebbe ritenersi che la sostituta si sarebbe trovata nell'impossibilità di fare nel momento stesso in cui però effettuava i pagamenti ai lavoratori autonomi che avevano lavorato per suo conto.

A tal proposito è infatti da escludere che la soggezione della contribuente alla procedura di concordato preventivo, sia pure nella forma della cessione dei beni prevista L. Fall., art. 182, abbia potuto influire sulla obbligazione di versamento maturata a carico della società per i pagamenti in questione, e quindi sulla sua qualità di sostituto d'imposta.

Ed invero, come anche espressamente confermato dalla L. Fall., art. 167, l'imprenditore soggetto alla procedura di concordato preventivo prosegue l'esercizio dell'impresa durante lo svolgimento della relativa procedura, e quand'anche questa preveda la cessione dei beni ai creditori, ciò non vale certamente ad incidere sugli

obblighi di natura tributaria che l'attività di impresa comporti, ivi compresi quelli conseguenti alla sua posizione di sostituto di imposta.

Né a tal fine rileva il fatto che l'erogazione dei compensi di cui trattasi sia eventualmente avvenuta a mezzo del Commissario liquidatore della società, circostanza per vero questa che non risulta espressamente accertata dalla C.T.R. giacché se anche così fosse è evidente che quei pagamenti sarebbero da ritenersi effettuati dal Commissario liquidatore per conto della società, non essendo tale funzione in contraddizione con la posizione di mandatario dei creditori che il commissario assume nelle procedure di concordato con cessione dei beni.

La fattispecie di cui alla L. Fall., art. 182, invero, certamente comporta che il Commissario liquidatore assuma la veste di mandatario dei creditori, ma unicamente per l'attività di liquidazione dei beni in precedenza in proprietà dell'imprenditore, e in ogni caso senza che ciò influisca in alcun modo sulla posizione di soggetto passivo d'imposta che anche per effetto di quella attività il debitore medesimo assuma, come espressamente confermato dalla giurisprudenza innanzi richiamata.

Né a diversa conclusione può indurre quanto da questa stessa Corte affermato con la sentenza 1.9.2004, n. 17626, invocata dalla controricorrente (secondo la quale: "In tema di "sostituzione d'acconto" relativa al pagamento di corrispettivi per lavoro subordinato, ove il pagamento delle retribuzioni venga effettuato in nome e per conto dello stesso datore di lavoro, da un terzo (nella specie: una banca), il quale poi abbia notificato al datore un atto di surroga nei crediti dei dipendenti stessi, ai sensi dell'art. 1201 c.c., l'obbligo della ritenuta grava su colui che paga i crediti, atteso che la stessa incide su una parte di quei corrispettivi, anticipando il prelievo tributario a cui tali entrate sono soggette") giacché diversa è la fattispecie oggetto della presente controversia rispetto a quella oggetto della citata decisione.

Diverso è infatti il caso in cui un soggetto terzo si sostituisce al debitore nel pagamento dei compensi dovuti ai dipendenti di quest'ultimo, provvedendo in nome proprio all'adempimento per poi surrogarsi nei diritti degli originari creditori, rispetto al caso in esame nel quale i pagamenti sarebbero a tutto voler concedere avvenuti a mezzo del liquidatore, che non è un soggetto terzo rispetto alla società debitrice, ma unicamente un soggetto che agisce in veste di mandatario del debitore nei limiti e per le operazioni previste dalla legge.

Ed è proprio in questa affermazione che può cogliersi il fondamento della corretta decisione della questione controversa: il liquidatore di una società soggetta a procedura di concordato preventivo, sia pure nell'ipotesi di cessione di beni, non svolge un'attività che lo pone in posizione di alterità rispetto alla debitrice, ma unicamente si sostituisce ad essa nello svolgimento delle attività liquidatorie, con efficacia immediata e diretta nei suoi confronti.

Il debitore, a sua volta, non solo, se non diversamente previsto, può proseguire nell'esercizio dell'impresa e conserva la sua capacità processuale, ma continua anche ad essere soggetto passivo d'imposta e destinatario di tutti gli obblighi di natura fiscale connessi alla prosecuzione della sua attività, anche se conseguenti a quelle attività per suo conto svolte dal liquidatore.

Il giudice di merito, nella vicenda in esame, è pervenuto a diversa conclusione sulla base di considerazioni attinenti al potere di amministrazione e disposizione dei beni del debitore, che però a nulla rilevano nella vicenda in questione, che riguarda invece l'omesso versamento di quote di compensi erogati a lavoratori autonomi, che, dovendo necessariamente subire lo stesso trattamento dei crediti ai quali si riferivano, avrebbero dovuto essere oggetto di ritenuta e successivo versamento allo Stato, in attuazione del disposto dell'art. 25 cit. così che, in conseguenza dell'inottemperanza del debitore, legittimo è l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti per il recupero del relativo credito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Né in senso contrario potrebbe invocarsi il disposto dell'art. 168 comma 1 L. Fall, posto che il divieto ivi previsto per la fase successiva alla presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo, colpisce soltanto l'inizio o la prosecuzione di azioni esecutive sul patrimonio del debitore, e non anche le azioni ordinarie di cognizione, di accertamento, di condanna o costitutive, e meno che mai quindi l'emissione di un avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, posto che detto atto impositivo, per le sue caratteristiche oggettive, nemmeno ha natura esecutiva, tendendo unicamente a fornire all'amministrazione creditrice un titolo giuridico idoneo, se non impugnato nel prescritto termine ovvero al passaggio in giudicato della sentenza emessa all'esito del relativo giudizio di impugnazione, a conseguire l'adempimento dell'obbligazione tributaria accertata (per un caso analogo v. Cass. 2.10.2008, n. 24427 già citata, e secondo la quale: "In tema di ammissione del contribuente alla procedura di concordato preventivo, la L. Fall., art. 168, nel vietare l'inizio ovvero la prosecuzione di azioni esecutive sul patrimonio del debitore sino al passaggio in giudicato della sentenza di omologazione (e, nel testo successivo al d.lgs. n. 169 del 2007, sino alla definitività del decreto di omologazione), ha riguardo a tutti i creditori e dunque anche all'Ufficio fiscale, cui però non è precluso l'esercizio dei suoi poteri accertativi o sanzionatori, restando invece solo inibita la richiesta di pagamento (tramite il concessionario della riscossione) della somma iscritta a ruolo, cui il contribuente non può accedere, stante il citato divieto").

4. Nelle sue difese la società intimata ha sostenuto anche l'infondatezza del ricorso per effetto del giudicato esterno formatosi su analogo accertamento emesso nei confronti della contribuente per l'anno d'imposta 1992.

La stessa questione costituisce poi oggetto del ricorso incidentale condizionato della società proponendosi con esso la denuncia della violazione dell'art. 2909 c.c., e art. 324 c.p.c., nonché della nullità della sentenza di secondo grado e del difetto di motivazione della medesima, per non aver il giudice di appello rilevato il giudicato esterno invocato dalla contribuente con riferimento ad altra sentenza con la quale la C.T.R. del Lazio, relativamente all'anno 1992, aveva già deciso in senso favorevole alla *Tizia Spa* altra analoga controversia.

La questione è per più aspetti infondata, e così anche di conseguenza, e sotto ogni profilo, il ricorso incidentale, che evidenti motivi di opportunità inducono a trattare in questa stessa sede.

A tal proposito deve infatti innanzi tutto rilevarsi che a fondamento della esposta tesi la società ha prodotto unicamente copia della sentenza citata, recante un timbro con la dicitura: "Fascicolo trasmesso all'Ufficio EI. 393 del 8 ott. 1996", come tale inidonea a costituire prova del giudicato, sia per i suoi contenuti, assolutamente estranei alla previsione di cui all'art. 124 disp. att. c.p.c., sia per l'assenza di sottoscrizione da parte del funzionario responsabile. In tal senso infatti costante è la giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale: "Affinché il giudicato esterno, che è rilevabile d'ufficio, possa far stato nel processo, è necessaria la certezza della sua formazione, la quale deve essere provata attraverso la produzione della sentenza con il relativo attestato di cancelleria" (v. Cass. 8.5.2009, n. 10623; 2.4.2008, n. 8478; 2.12.2004, n. 22644).

Il thema decidendum della presente controversia, inoltre, non attiene ad un accertamento che potrebbe essere precluso ex art. 2909 c.c., da un precedente giudicato formatosi al riguardo, bensì a una questione puramente giuridica, riguardante l'applicabilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 25, all'imprenditore soggetto a procedura di concordato preventivo con cessione dei beni, così che la problematica dell'effetto estensivo del giudicato esterno nemmeno si pone.

5. Da ultimo la società intimata in controricorso ha reiterato, per il caso di ritenuta fondatezza del ricorso principale, la richiesta di "disapplicazione delle sanzioni amministrative per obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 23 e 25, e della L. Fall., art. 167 e ss.", richiesta già formulata nel giudizio di merito e rimasta assorbita dalla decisione favorevole emessa nei suoi confronti.

La richiesta, così come formulata, senza neanche riprodurre le parti del ricorso introduttivo della contribuente nelle quali essa sarebbe stata prospettata, non può trovare accoglimento in questa sede, e ancor meno potrebbe giustificare il rinvio della controversia al giudice di merito perché si pronunzi al riguardo, risultando assolutamente generica e priva di quelle specifiche allegazioni dalle quali dovrebbero desumersi le condizioni di incertezza invocate. Ciò in sintonia con quanto con riferimento a diversa ma connessa questione affermato da risalente giurisprudenza di legittimità secondo la quale: "In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, potere conferito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, e ribadito, con più generale portata, dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, e quindi dal D.Lgs. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da

elementi positivi di confusione; l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, né, per conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto" (v. Cass. 25.10.2006, n. 22890; 20.4.2006, n. 9320; 29.9.2003, n. 14476).

6. Alla luce delle esposte considerazioni il ricorso incidentale della società deve essere dunque rigettato, mentre va accolto il ricorso principale dell'Agenzia, sotto l'assorbente profilo della violazione di legge dedotta, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e, non ostandovi esigenze istruttorie, decisione nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo della *Tizia Spa*. La complessità della questione, non a caso oggetto di due difformi decisioni dei giudici di merito, giustifica la integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M

La Corte riunisce i ricorsi, dichiara inammissibile il ricorso del Ministero, accoglie il ricorso dell'Agenzia e rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della società. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso, il 22 febbraio 2011.

Depositata il 08 giugno 2011