

Operazioni inesistenti e frode carosello: la responsabilità del liquidatore

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 23 Novembre 2016

quali possono essere le responsabilità del liquidatore di una società 'filtro' all'interno di un complesso schema di frode carosello e di operazioni inesistenti

La CTP di Firenze, con la sentenza n. 745/4/16 del 16 Maggio 2016, ha esposto considerazioni in tema di frodi carosello che meritano di essere evidenziate.

Nel caso di specie il contribuente, con separati ricorsi poi riuniti aveva impugnato gli avvisi con cui L'Agenzia delle Entrate aveva accertato redditi diversi non dichiarati di euro 1.223.778 per l'anno 2008 e di euro 276.407 per l'anno 2009.

Gli accertamenti traevano origine da una verifica fiscale effettuata dalla GdF nei confronti di una società in provincia di Pisa, da cui era emersa l'esistenza di una frode fiscale, c.d. carosello, nell'ambito del commercio di pelli di provenienza estera, acquistate da società "cartiere" e cedute a società "filtro", tra cui altra società di Napoli, di cui il ricorrente era, nel periodo di esistenza della società, 28/4/2008-22/12/2009, socio unico, amministratore e poi liquidatore, e da questa cedute poi alla ad altra società, con, secondo la tesi dell'Amministrazione, funzione di secondo "filtro", da cui infine acquistavano le concerie utilizzatrici.

Nei vari anni le società "filtro" erano quindi state diverse e tutte caratterizzate da una brevissima vita aziendale.



Durante la verifica fiscale della Guardia di Finanze non erano state reperite scritture, registri e/o documentazione contabile obbligatorie, e la stessa aveva dunque contestato la fittizietà dei rapporti intrattenuti con la società pisana ed in particolare l'inesistenza soggettiva delle operazioni per quali erano state emesse le fatture, disconoscendo quindi la deducibilità dei relativi costi e la detraibilità dell'IVA, ex art. 109 TUIR e art. 19 DPR 633/72, e provvedendo altresì alla comunicazione della notizia di reato all'Autorità Giudiziaria, ai sensi dell'art. 4 D.Lgs 74/2000.

L'Ufficio riteneva pertanto che la società fosse stata solo il veicolo attraverso il quale il ricorrente riusciva ad ottenere un "guadagno" illecito, corrispondente, appunto, all'IVA incassata e non versata all'Erario, accertato e classificato, a titolo di proventi illeciti, tra i redditi diversi, ex artt 6 del TUIR e art. 36 del DL 223/2006.

Il ricorrente chiede allora alla Commissione Tributaria l'annullamento degli atti impugnati per decadenza dell'azione accertatrice in violazione art. 43 DPR 600/73, per mancato invito ad un preventivo contraddittorio, in violazione art. 6 della L. 212/2000, per difetto di motivazione, in violazione art. 42 del DPR 600/73, per mancata allegazione dei pvc e infine precisava che la società in esame, a differenza di quanto ritenuto dai verificatori, esercitava effettivamente il commercio all'ingrosso di pelli, conducendo per questo in affitto un capannone industriale, con personale e attrezzature.

Inoltre il ricorrente eccepiva anche il difetto di soggettività passiva, in quanto i presunti redditi dovevano, a suo avviso, comunque essere imputati alla società, alla quale, peraltro, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di accertamento, richiedendo il versamento dell'IVA addebitata nelle fatture, con conseguente duplicazione dell'imposta richiesta.

L'Ufficio, nel costituirsi in giudizio, replicava che l'accertamento era tempestivo in quanto i termini di decadenza sono raddoppiati quando, come in questo caso, la violazione comporta l'obbligo di denuncia ex art 331 c.p.p., ai sensi dell'art. 43 c. 3 DPR 600/73.

Gli avvisi di accertamento erano poi stati emanati sulla base dei PVC emessi dalla Guardia di Finanza.

Nei confronti della società e del ricorrente, sottoscritti in ogni pagina dallo stesso ricorrente (legale rappresentante della società) e a lui notificati, con l'esplicita annotazione della facoltà di presentare osservazioni e richieste entro 60 giorni. Non sussisteva quindi alcuna violazione del diritto al contraddittorio, che comunque è previsto, a pena di nullità degli atti, solo in specifiche fattispecie, tra cui non rientrava la situazione di specie.

Gli avvisi erano inoltre pienamente motivati, contenendo i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa tributaria, fondata su una complessa attività istruttoria, ben nota al ricorrente, ed esposta negli atti, da cui l'Ufficio aveva tratto elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti per l'accertamento, rispetto ai quali il ricorrente non aveva prodotto, né in sede di accesso né in giudizio, alcuna prova contraria.

E infine, quanto alla soggettività passiva, essendo il ricorrente, come detto, socio unico e unico amministratore della società, questa derivava dal principio espresso dall'art. 37 c.3 del DPR 600/73, che prevede l'imputazione dei redditi al soggetto effettivo possessore, per interposta persona, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, come appunto nel caso in esame.

Non sussisteva poi alcuna duplicazione di imposta, in quanto nei confronti del ricorrente si era proceduto al recupero a tassazione dei proventi (illeciti) conseguiti ex art 14, c. 4, della L 537/93, ben distinto ed autonomo dall'accertamento induttivo del reddito di impresa, ex art 39 c. 2, lett c, DPR 600/73 e art. 55 DPR 633/72, nei confronti della società.

Con successiva memoria il ricorrente, oltre a ribadire i motivi del ricorso, faceva infine presente che la CTR della Toscana aveva nel frattempo annullato gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società e la CTP di Napoli aveva annullato gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società filtro, non essendoci stato poi alcun rinvio a giudizio in sede penale nei confronti del ricorrente.

Su tali considerazioni allora l'Ufficio faceva per parte sua presente che:

a) la sentenza della CTR Toscana, che accoglieva l'appello presentato dalla società si riferiva ad anni diversi, essendo invece ancora pendente in CTR l'appello avverso la sentenza della CTP di Pisa, favorevole all'Ufficio, per gli anni in contestazione nel giudizio in esame, ed era comunque motivata dalla buona fede della stessa, non essendovi, ad avviso dei giudici, prove sufficienti a dimostrare la connivenza nella frode fiscale, che però, nella sua oggettività, non era affatto stata esclusa;

b) la sentenza della CTP di Napoli, che accoglie il ricorso della società filtro era motivata da meri vizi procedurali (cancellazione della società dal registro delle imprese con piano di riparto negativo) senza alcuna valutazione di merito della controversia;

c) la medesima CTP di Napoli, invece, aveva respinto il ricorso dell'ex-liquidatore della società filtro, proprio per l'anno anche qui in contestazione, affermando in particolare che "l'attività colposa e/o dolosa

dell'amministratore unico nel commettere fatti illeciti, consistenti in evasione fiscale accertata dall'Amministrazione finanziaria, configura la responsabilità dell'amministratore stesso per il danno diretto arrecato all'erario, sussistendo nesso di causalità tra i fatti colposi e/o dolosi ed il danno medesimo".

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, esaminata la documentazione prodotta dalle parti, riteneva quindi che l'accertamento per l'anno 2008 era tempestivo, in quanto i termini di decadenza sono raddoppiati quando, come in questo caso, la violazione comporta l'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p., ai sensi dell'art 43 c. 3 DPR 600/73, e tanto più quando risulta effettuata la comunicazione alla autorità giudiziaria, essendo ininfluyente il fatto che ancora non fosse stato disposto il rinvio a giudizio (cass. Sent 20043/2015).

Non sussisteva inoltre, ad avviso dei giudici, alcuna violazione del principio dell'obbligo di contraddittorio, che peraltro non ha, in materia tributaria, carattere di generalità (Cass. Sent 446/2013), in quanto gli atti impugnati erano stati emessi sulla base di PVC notificati e sottoscritti dal ricorrente, proprio al fine di consentirgli la partecipazione al procedimento.

Non sussisteva alcun difetto di motivazione degli atti impugnati, in quanto gli stessi indicavano i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa tributaria, nel rispetto dell'art. 7, c. 1, della L. 212/2000, riassumendo anche l'attività istruttoria della Guardia di Finanza, relativa alla esistenza di una frode "carosello", da cui emergevano un accertato danno all'erario ed elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, relativamente all'esistenza della citata frode e al conseguimento da parte del ricorrente di proventi illeciti, rispetto ai quali non era stata prodotta alcuna prova in contrario.

Infine, evidenziano i giudici, il ricorrente, in quanto socio unico, amministratore e liquidatore della società, caratterizzata da una brevissima vita aziendale, dal 28/04/2008-22/12/2009, e che registrava, tuttavia, un volume di affari molto consistente, e di cui non era stato, né rintracciato in sede istruttoria né prodotto in giudizio, alcun documento contabile, era stato legittimamente individuato come reale soggetto passivo a cui imputare il reddito accertato.

In conclusione, come anche sostenuto dalla Suprema Corte "... il rapporto giuridico in forza del quale il liquidatore è tenuto a rispondere in proprio delle imposte non pagate non è fondato sul dolo o sulla colpa, ma ha la sua fonte in un'obbligazione ex lege, del quale questi è responsabile secondo le norme comuni degli artt. 1176 e 1218 del codice civile, in relazione alla distrazione di attività del patrimonio sociale a fini diversi dal pagamento delle imposte dovute" (così Cass., sent. 10 novembre 1989, n.

4765).

Riassumendo, vi sono quindi tre categorie di soggetti che possono essere chiamati in causa dal Fisco:

- a) i liquidatori;
- b) gli amministratori;
- c) i soci.

La responsabilità dei liquidatori e degli amministratori non è collegata, peraltro, ad un presupposto d'imposta espressivo di capacità contributiva, bensì ad un comportamento illecito "proprio".

La Suprema Corte ha del resto più volte ribadito che l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore, o dell'ex amministratore, per il mancato pagamento delle imposte, non presuppone una coobbligazione nel debito tributario, ma soltanto un'obbligazione per fatto proprio; e che il fondamento di tale responsabilità si rinviene nella inosservanza di una specifica obbligazione degli stessi soggetti nei confronti del fisco.

Come poi affermato anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza nr. 6070, depositata il 12 marzo 2013, per non ledere il diritto di difesa tutelato dall'art. 24 della Costituzione, deve escludersi che la cancellazione dal registro, pur provocando l'estinzione dell'ente debitore, determini al tempo stesso la sparizione dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi dei terzi.

Se così fosse, infatti, si finirebbe col consentire al debitore di disporre unilateralmente del diritto altrui.

Dato infine che il recupero era stato fatto nel caso di specie a titolo di proventi illeciti, giova evidenziare come per chi commette delitti da cui deriva un determinato provento, non vige alcuna immunità fiscale, anche considerato che il presupposto dell'imposizione è soltanto il possesso di un reddito, indipendentemente dalla sua provenienza; e questo vale sia ai fini delle imposte dirette, che dell'IVA.

Il comma 4 dell'articolo 14 della L. 537/93 attualmente vigente dispone infatti che "Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o

amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”.

La dottrina, per parte sua, affrontò fin da subito l’argomento basandosi su due distinte posizioni:

- l'una, per così dire, a carattere "giuridico", contraria all'imponibilità dei proventi illeciti;
- l'altra, per così dire, a carattere "economico", tendente, invece, ad ammetterla.

Secondo la prima tesi i proventi derivanti da attività illecite penalmente rilevanti non sono suscettibili di imposizione tributaria, dato che l'attività illecita non può essere considerata presupposto di imposta, costituendo il risultato ottenuto, *pretium sceleris* e non reddito tecnicamente e giuridicamente inteso; diversamente, secondo tale tesi, si perverrebbe alla conseguenza di chiedere all'autore dell'illecito di denunciare al Fisco i relativi proventi, con ciò finendo in sostanza con l'autodenunciarsi (in aperta violazione del noto principio *nemo tenetur se detegere*).

A sostegno, invece, della tesi della tassabilità starebbe la considerazione che presupposto dell'imposizione è soltanto il possesso di un reddito (concezione cosiddetta "economica"), indipendentemente dalla sua provenienza.

In altre parole, l'eventuale illiceità, sotto il profilo giuridico, dell'attività produttiva non esclude la tassabilità del reddito da essa derivante, essendo il reddito un dato economico e non giuridico; chi trae proventi dall'attività illecita realizza infatti, comunque, una ricchezza che costituisce la causa del pagamento di un tributo.

La Corte di Cassazione, Sez. III, (Cass., Sez. III, 24 giugno 1992, n. 9405 dep. 9 settembre 1992) (non a caso definita come “sentenza monito”), ancor prima della introduzione legislativa della citata norma, stabilì del resto, proprio a tal proposito, che “il principio dell'intassabilità dei proventi da illecito meriterebbe, probabilmente, una rimeditazione, giacché la capacità economica di sopportare le spese pubbliche va intesa non come protezione sociale per l'attività svolta, ma come capacità economica, quale attitudine a sostenere decurtazione di ricchezza comunque ottenuta, rilevabile tramite indici specifici di tale capacità”.

Specifica capacità contributiva, dunque, che trova il suo presupposto nell’autonoma responsabilità (civilistica, amministrativa o penale), in questo caso, del liquidatore.

23/11/2016

Giovambattista Palumbo