Ordinanza del 20/11/2020 n. 26480 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Processo tributario in sede di legittimità - Richiesta di trattazione in pubblica udienza - Rigetto - Trattazione scritta (cd. udienza cartolare) - Applicabilità in fase di emergenza sanitaria da Covid-19 - Rito camerale "non partecipato" - Fondamento.

Massima:

La sezione V tributaria, in attuazione delle norme precauzionali finalizzate alla trattazione scritta delle cause (cd. udienza cartolare) di cui all'art. 221, comma 4, del d.l. n. 34 del 2020, conv., con modif., in l. n. 77 del 2020, ed alle misure organizzative emanate dal Primo presidente della Cassazione (decreti del 7/05/2020, del 18/06/2020 e del 30/07 /2020) - tuttora in vigore - relative alle modalita' operative per regolare l'accesso ai servizi in funzione anti-assembramento, ha disatteso la richiesta di trattazione in pubblica udienza avanzata dalla parte contribuente - peraltro genericamente motivata adducendo non gia' il profilo nomofilattico della lite quanto la sua particolare rilevanza - e ha trattato la controversia in adunanza camerale, enunciando un criterio di iusrealismo correlato all' emergenza pandemica da Covid-19, ritenuto coerente col proprio indirizzo, anche nomofilattico, e con la giurisprudenza costituzionale e sovranazionale sul rito camerale di legittimità non partecipato, siccome derogabile in presenza di particolari ragioni giustificative, ove obiettive e razionali".

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

RILEVATO

che:

1. in data 11/12/2012 (------) Spa notifico' a (------) Spa, a socio unico, una cartella di pagamento di Euro 190.459.250,45, sulla base di due ruoli straordinari, formati dall'Agenzia delle entrate, che scaturivano da due avvisi di accertamento - uno per IRES, IRAP e uno per IVA - per il periodo d'imposta 2007, emessi nei confronti di (------) Srl, fusa per incorporazione in (------) Srl, che contestavano alla societa': il primo, l'indebita deducibilita' dei costi per operazioni soggettivamente inesistenti e perche' connessi ad attivita' qualificabili come reato; il secondo,

l'indebita detrazione dell'IVA di cui alle fatture di acquisto dal fornitore (------) Srl, in quanto relative ad operazioni oggettivamente inesistenti;

la cartella di pagamento - impugnata in questo giudizio - era diretta nei confronti di (------) Spa, in qualita' di cessionaria dell'azienda di (------) Srl, e, quindi, come responsabile, in solido con (------) Srl, per i debiti tributari di quest'ultima, ai sensi del Decreto Legislativo 14 dicembre 1997, n. 472, articolo 14, comma 4, sul presupposto che la cessione dell'azienda fosse stata attuata in frode dei crediti tributari, e cioe' per consentire a (------) Srl di sottrarsi ai gravosissimi obblighi fiscali, attraverso la cessione del patrimonio a (------) Spa, che, dal canto suo, si sarebbe consapevolmente prestata al disegno fraudolento, anche perche' cedente e cessionaria appartenevano al medesimo gruppo societario, riconducibile alle stesse persone;

la contribuente impugno' la cartella e la Commissione tributaria provinciale di Napoli, con sentenza n. 577/05/2013, rigetto' il ricorso;

2. avverso tale decisione la societa' ha interposto appello innanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania; l'Agenzia delle entrate, nelle proprie controdeduzioni, ha dedotto che la societa' era stata ammessa ad amministrazione straordinaria ed ha percio' chiesto l'interruzione del processo; (------) Spa, nel proprio atto di costituzione, ha eccepito il difetto di legittimazione attiva dell'appellante ed ha insistito per l'interruzione del giudizio; con comparsa d'intervento volontario si e' costituito (------), nella qualita' di ex amministratore di (------) Spa, insistendo per l'annullamento della cartella;

all'udienza del 27/03/2014, la CTR ha dichiarato l'interruzione del giudizio, che e' stato riassunto da (------); il commissario straordinario della societa' appellante ((------)) ha depositato atto di costituzione ed ha insistito per l'accoglimento del gravame;

la Commissione regionale, con la sentenza indicata in epigrafe, ha accolto l'appello, e, in riforma della sentenza di primo grado, ha annullato la cartella di pagamento, per quanto adesso interessa, rilevando che: (a) sussiste la legittimazione processuale della societa' appellante; (b) e' fondato il primo motivo d'appello concernente il vizio della cartella a causa dell'omessa notificazione a (------) Spa degli avvisi prodromici alla cartella medesima, poiche', diversamente da quanto enunciato dalla CTP, la responsabilita' illimitata prevista dal citato Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 14, comma 4, qualifica il rapporto tra cedente e cessionario dell'azienda come un rapporto solidaristico di tipo paritario, con la conseguenza che, in tale ipotesi - che si discosta da quella dello stesso articolo 14, comma 1 (che configura, in capo al cessionario, una solidarieta' dipendente, perche' l'obbligazione di quest'ultimo non ha un fatto generatore autonomo, ma dipende dall'esistenza dell'obbligazione principale del cedente) - anche al cessionario va riconosciuto il diritto a ricevere gli atti impositivi; (c) tale motivo di gravame assorbe la censura di mancata allegazione, alla cartella, degli avvisi d'accertamento in essa richiamati; (d) l'appellante ha piena legittimazione a fare valere eccezioni che spetterebbero alla debitrice principale (Nuova Distribuzioni Srl) in punto di regolarita' della notifica degli avvisi ad essa indirizzati, e, in effetti, tale notifica, testualmente, "non ha rispettato i dettami del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, comma 4, e dell'articolo 142 c.p.c. (notificata a societa' avente sede all'estero)"; (e) sono invece infondate le censure circa l'illegittimita' dell'iscrizione nei ruoli straordinari che trova la propria giustificazione nella

notevole entita' del carico iscritto, e nella cancellazione della societa' cedente dal registro delle imprese - e circa la mancata indicazione, in cartella, del titolo di responsabilita' della cessionaria, in quanto in tale atto si fa riferimento al citato Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 14, e, ancora, in punto di omessa indicazione del responsabile del procedimento, trattandosi di una figura non immutabile, che puo' cambiare nel corso dell'iter amministrativo;

3. l'Agenzia ricorre, con cinque motivi, illustrati con una successiva memoria, per la cassazione di questa sentenza; la contribuente resiste con controricorso, nel quale svolge ricorso incidentale, con quattro motivi; (------) Spa resiste con controricorso; (------) non si e' costituito;

4. la contribuente ha depositato memoria (datata 18/08/2020) con istanza di trattazione della causa in pubblica udienza.

CONSIDERATO

che:

a. preliminarmente, l'istanza di trattazione della causa in pubblica

udienza va disattesa;

le Sezioni unite di questa Corte, occupandosi della medesima questione, hanno recentemente avuto modo di chiarire che: "Se e' vero che nel giudizio di cassazione la rimessione di una causa alla pubblica udienza dall'adunanza camerale prevista nell'articolo 380 bis.1, c.p.c. e' ammissibile in applicazione analogica dell'articolo 380 bis c.p.c., comma 3, rientrando la valutazione degli estremi per la trattazione del ricorso in pubblica udienza e, in particolare, della particolare rilevanza della questione di diritto coinvolta, nella discrezionalita' del collegio giudicante e non del presidente della sezione (Cass. n. 5533/17 ord.), altrettanto indubbio e' che il collegio giudicante ben puo' escludere, nell'esercizio di tale valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza "in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie" (Cass. SSUU n. 14437/18, ord.), ed allorquando non si verta di "decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza" (Cass. n. 19115/17);" (Cass. Sez. un. 23/04/2020, n. 8093);

il che e' appunto quanto accade - come appresso apparira' chiaro - nel caso in esame, con la precisazione che la parte istante si e' limitata a motivare genericamente le ragioni dell'istanza, adducendo non gia' il profilo nomofilattica della lite, quanto la sua particolare rilevanza, tenuto anche conto del suo valore, pari a Euro 181.996.411,42;

inoltre, giustificano la trattazione della controversia in adunanza camerale anziche', come richiesto dalla contribuente, in pubblica udienza, le seguenti considerazioni: (1) a causa dell'emergenza Covid-19, il legislatore ha dettato norme precauzionali, finalizzate alla trattazione scritta delle cause (c.d. udienza cartolare). In particolare, la L. 17 luglio 2020, n. 77, articolo 221, comma 4 ("Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34, recante misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonche' di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19"), ha stabilito che: "Il

giudice puo' disporre che le udienze civili che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori delle parti siano sostituite dal deposito telematico di note scritte contenenti le sole istanze e conclusioni."; (2) uniformandosi alle norme emergenziali, il Primo Presidente della Corte (decreti del 7/05/2020, del 18/06/2020 e del 30/07/2020) ha adottato misure organizzative - tuttora in vigore - relative alle modalita' operative per regolare l'accesso ai servizi, al fine di evitare assembramenti all'interno dell'ufficio giudiziario e contatti ravvicinati tra tutte le persone; (3) la scelta, motivata anche da un'esigenza di particolare cautela, di trattare sollecitamente (come richiesto dalla difesa della contribuente con istanza datata 24/05/2019) la causa in adunanza camerale anziche' in pubblica udienza, secondo un criterio, per cosi' dire, di giusrealismo correlato dall'emergenza pandemica del Covid-19, e' coerente con l'indirizzo di legittimita' e con la giurisprudenza sovranazionale, come si evince da Cass. sez. 6-5, ordinanza n. 5371 del 02/03/2017, la quale ha stabilito che: "In tema di nuovo rito camerale di legittimita' "non partecipato", il principio di pubblicita' dell'udienza, pur previsto dall'articolo 6 CEDU ed avente rilievo costituzionale, non riveste carattere assoluto e puo' essere derogato in presenza di "particolari ragioni giustificative", ove "obiettive e razionali" (Corte Cost., sent. n. 80 del 2011), da ravvisarsi in relazione alla conformazione complessiva di tale procedimento camerale, funzionale alla decisione di questioni di diritto di rapida trattazione non rivestenti peculiare complessita'.";

1. con il primo motivo del ricorso principale ("1. Nullita' della sentenza e del procedimento per violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c. e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 14, comma 3, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 ed al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, comma 1, citato"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata per avere omesso di pronunciarsi sull'eccezione pregiudiziale di carenza di legittimazione ad intervenire del Dott. Diego (------), ex amministratore della contribuente, e per avere, quindi, implicitamente ammesso tale soggetto a prendere parte al giudizio;

1.1. il motivo e' fondato;

la doglianza dell'Agenzia, volta a identificare le "giuste parti" del processo, poggia sul principio giuridico, disatteso dalla Commissione regionale, per il quale possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio soltanto i soggetti che, insieme al ricorrente, siano destinatari dell'atto impugnato o siano parti nel rapporto controverso (nell'enunciare la regula iuris, Cass. 10/12/2019, n. 32188, ha ritenuto inammissibile l'intervento volontario adesivo dipendente nel giudizio di secondo grado in materia di sanzioni emesse a carico del coobbligato solidale);

2. con il secondo motivo ("2. Violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 42, e del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 14, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), l'Agenzia premette che la CTR ha ritenuto che la cartella di pagamento notificata alla societa' fosse nulla a causa della mancata notifica dei prodromici avvisi di accertamento emessi nei confronti della (------) Srl, in quanto i principi enunciati dalla Corte costituzionale (sentenza n. 219 del 1991) non troverebbero applicazione nel caso di specie, ma riguarderebbero soltanto l'ipotesi di responsabilita' limitata del cessionario dell'azienda, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 14, comma 1, e non anche quella dello stesso articolo 14, comma 4, che si riferisce alla

cessione d'azienda in frode, nella quale la responsabilita' del cessionario sarebbe "paritaria" e non "dipendente" (alla stregua di quella comma 1); aggiunge che, a giudizio della CTR, tale soluzione sarebbe imposta da un'interpretazione costituzionalmente orientata del quadro normativo, condivisa dalla giurisprudenza di legittimita' (Cass. 14/03/2014, n. 5979);

svolta questa premessa, l'ufficio censura la sentenza impugnata per avere trascurato che le norme in tema di accertamento (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42) prevedono che l'atto impositivo sia notificato soltanto al contribuente principale e non fanno cenno ad altri soggetti che, a vario titolo, possono essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata, ferma la constatazione che, di regola, la corresponsabilita' (dipendente) nel debito di imposta si manifesta a posteriori, allorquando il rapporto tributario nei confronti del debitore principale si e' gia' definito e occorre procedere esclusivamente alla riscossione dell'imposta. Cio' vale, in particolare, nel caso di cessione di azienda, che puo' intervenire dopo (e non prima) che il debito di imposta sia sorto e che la procedura di accertamento si sia conclusa, il che renderebbe impossibile eseguire la procedura d'accertamento nei confronti del corresponsabile solidale e addivenire alla tempestiva notifica dell'accertamento anche nei confronti di quest'ultimo;

con la precisazione che la fattispecie del citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 14, comma 4, non e' diversa, sul piano ontologico, da quella del medesimo articolo 14, comma 1, ma rappresenta piuttosto un'ipotesi speciale all'interno della categoria generale delle cessioni d'azienda: il comma 1 si riferisce alla cessione d'azienda in generale e prevede la regola comune della responsabilita' del cessionario entro i limiti del valore dell'azienda (o del ramo d'azienda), limitatamente alle imposte ed alle sanzioni riferibili alle violazioni commesse entro un determinato arco temporale; il comma 4, invece, si riferisce alla diversa ipotesi in cui la cessione d'azienda si caratterizzi per un quid pluris, rappresentato dall'intento fraudolento realizzato con la consapevole partecipazione del cessionario; con riferimento a quest'ultima situazione sostanziale, e' dettata una disciplina derogatoria e piu' rigorosa, che esclude le limitazioni sancite dal comma 1;

non e' condivisibile, quindi, secondo la tesi erariale, la prospettazione della contribuente, accolta dalla CTR, secondo cui si tratterebbe di ipotesi

distinte ed autonome, contrassegnate da presupposti e regole diverse, sicche' la responsabilita' solidale "dipendente", di cui al comma 1, assumerebbe l'aspetto d'una autonoma figura giuridica di responsabilita' "paritetica". L'Agenzia sostiene che l'appartenenza al medesimo genere di responsabilita' fa si' che anche quella delineata dal comma 4 sia una responsabilita' "dipendente", fatta salva la sua piu' intensa misura, dovuta alla maggiore gravita' della situazione di fatto che ne scandisce la genesi;

muovendo da queste premesse giuridiche l'Agenzia perviene alla conclusione che e' erronea la sentenza della CTR nella parte in cui, escludendo che alla fattispecie in esame siano applicabili i chiari principi enunciati dalla Corte costituzionale, sentenza n. 219 del 1991, che ha affermato - in relazione all'analoga disposizione contenuta nel previgente del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 66 - che non occorre procedere alla notifica

dell'avviso di accertamento anche al cessionario d'azienda, corresponsabile (in tutto o in parte, con o senza beneficio di escussione) del pagamento del tributo dovuto dal cedente;

2.1. il motivo e' fondato;

2.1.1. e' utile comporre il quadro giurisprudenziale di riferimento, delineato da questa Sezione tributaria (Cass. 14/03/2014, n. 5979), secondo cui: "Le disposizioni del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 14 introducono misure antielusive a tutela dei crediti tributari, di natura speciale rispetto alla ordinaria disciplina dell'articolo 2560 c.c., comma 2, evitando che, attraverso il trasferimento dell'azienda o di un ramo d'azienda, od anche mediante il trasferimento frazionato di singoli beni appartenenti al complesso aziendale, l'originaria generale garanzia patrimoniale del debitore possa essere dispersa in pregiudizio dell'interesse pubblico alla riscossione delle entrate finanziare. Tali misure, che trovano giustificazione nella particolare rilevanza che il complesso dei beni destinati all'esercizio di una attivita' economica organizzata assume rispetto alla generale responsabilita' patrimoniale cui il debitore e' tenuto ai sensi dell'articolo 2741 c.c., si risolvono nella previsione di una responsabilita' solidale e sussidiaria del soggetto cessionario per i debiti tributari gravanti sul soggetto cedente, modulata secondo una diversa estensione correlata al legittimo affidamento ingenerato dalle informazioni fornite dalla Amministrazione finanziaria al soggetto cessionario, venendo la norma a distinguere nettamente la ipotesi di cessione d'azienda conforme a legge (articolo 14 commi 1, 2 e 3) dal negozio di cessione d'azienda in frode al Fisco (articolo 14 commi 4 e 5), nel primo caso conformando la responsabilita' del soggetto cessionario come sussidiaria (beneficium excussionis) e limitata nel "quantum" (entro il valore della cessione della azienda o del ramo di azienda) e nell'oggetto (con riferimento alle imposte e sanzioni relative a violazioni commesse dal soggetto cedente nel triennio anteriore il trasferimento dell'azienda o del ramo, ovvero relative a violazioni commesse anche anteriormente, per sanzioni od imposte "gia' irrogate o contestate - nel triennio - comma 1 -, ovvero entro i limiti del "debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi." - commi 2 e 3 -) secondo un criterio incentivante volto a premiare la diligenza del soggetto cessionario nell'acquisire dagli Uffici finanziari, prima della conclusione del negozio traslativo, le informazioni sulla posizione debitoria del soggetto cedente nei confronti del Fisco; nel secondo caso (accordo fraudolento), escludendo espressamente ogni precedente limitazione di responsabilita' del cessionario (articolo 14 comma 4), ed introducendo una presunzione legale "iuris tantum" di cessione in frode "quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante" (articolo 14 comma 5).";

questa Corte, nella stessa sentenza, si e' premurata di aggiungere che, in caso di cessione in frode del fisco (articolo 14, comma 4, citato): "(...) vengono espressamente meno, come specificamente indicato dalla norma, tutte le limitazioni alla responsabilita' del cessionario previste dai precedenti commi. La "ratio legis" della disposizione del comma 4 appare chiara: il "consilium fraudis" tra cedente e cessionario di azienda e' in danno dell'Erario e si attua attraverso il trasferimento della proprieta' dei beni aziendali del cedente riducendo in tal modo la garanzia patrimoniale del debitore a soddisfazione dei crediti tributari. Il concorso delle parti contraenti nell'illecito fiscale esclude ogni ragione di tutela del soggetto cessionario (quale parte

dell'accordo fraudolento in danno dell'Erario) in ordine al legittimo affidamento sulla situazione debitoria del cedente e dunque esclude alla radice la esigenza di limitare la responsabilita' solidale del cessionario di azienda (o di ramo di azienda, o frazionatamente dei singoli beni del complesso aziendale) ad un ambito cronologico predefinito (comma 1) o al debito attestato negli atti dell'ufficio al momento della cessione (comma 2 e 3), con la conseguenza che, venuti meno i limiti previsti nei precedenti commi dell'articolo 14, la responsabilita' solidale di cui al comma 4 non potra' che essere considerata illimitata e quindi riferita anche a debiti tributari inevasi dal soggetto cedente pure se anteriori il triennio del trasferimento di azienda ed anche se accertati soltanto in data successiva alla cessione.". (conf.: Cass. n. 24425/2008; n. 23380/2009, n. 5979/2014, n. 9219/2017, n. 17264/2017, n. 31654/2019);

2.1.2. nel solco della consueta giurisprudenza di legittimita', si rileva, in sintesi, che la norma in esame (articolo 14, cit.), accanto alla responsabilita' del cedente per i tributi gravanti sull'azienda ceduta, pone la responsabilita' solidale del cessionario d'azienda, della quale modula diversamente l'estensione, a seconda che si verta in ipotesi di cessione conforme alla legge (primi tre commi dell'articolo 14) o di cessione in frode dei crediti tributari (quarto e comma 5 dell'articolo 14);

tanto nella prima ipotesi (responsabilita' solidale, sussidiaria e limitata, del cessionario) che nella seconda ipotesi (responsabilita' solidale ed illimitata del cessionario) e' escluso che al cessionario debba essere notificato l'avviso di accertamento diretto al cedente, in mancanza di un'espressa deroga al principio generale secondo cui l'avvio di accertamento e' notificato al contribuente (Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 42, comma 1) e non ad altri soggetti che, a vario titolo, possano essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata;

2.2. la CTR non si e' attenuta a questi nitidi principi di diritto e ha creato, forgiandolo dal nulla, un "rapporto solidaristico di tipo paritario" tra cedente e cessionario, al fine di attribuire a quest'ultimo un diritto (altrettanto estraneo all'ordinamento positivo) a ricevere la notifica degli avvisi diretti al contribuente (cedente), mossa dalla preoccupazione di evitare che, in assenza della notifica al cessionario dell'avviso destinato al cedente, possa configurarsi, in capo al primo, "una sorta di responsabilita' esclusiva e non solidale" (cfr. pag. 27 della sentenza), e sollecitata altresi' dall'esigenza di garantire al cessionario strumenti aggiuntivi di tutela e l'esercizio del diritto di difesa (cfr. pag. 27 della sentenza);

nell'ottica della salvaguardia, in giudizio, delle posizioni soggettive, giova tenere a mente il condivisibile indirizzo di questa Corte, secondo cui, a favore del cessionario d'azienda (ex articolo 14, cit.) e' approntata adeguata tutela processuale merce' la sua partecipazione, per atto d'intervento adesivo dipendente, alla lite tra l'erario ed il cedente (debitore principale);

si e' infatti precisato, con riferimento alla cessione d'azienda conforme alla legge (ma analoghe considerazioni valgono altresi' per la simmetrica figura giuridica della cessione d'azienda in frode al fisco), che: "Nel processo tributario, in base all'interpretazione costituzionalmente orientata del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 14, comma 3, e' ammissibile l'intervento adesivo dipendente dei terzi che, pur non essendo destinatari dell'atto impositivo impugnato, potrebbero essere chiamati ad adempiere l'obbligazione tributaria, in quanto la legge li riconosce solidalmente responsabili perche', pur non avendo realizzato un fatto indice di

capacita' contributiva, la loro posizione e' collegata con il fatto imponibile o con il contribuente, sulla base di un rapporto a cui il fisco resta estraneo." (Cass. 12/01/2012, n. 255);

3. con il terzo motivo ("3. Violazione e falsa applicazione dell'articolo 111 Cost. e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36, articolo 132 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 ed al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, comma 1, citato"), l'Agenzia premette che, sebbene la statuizione (erronea) della CTR relativa all'omessa notifica degli avvisi a (------) Spa avesse carattere assorbente, il giudice d'appello, tuttavia, ha esaminato l'ulteriore questione della validita' della notifica di tali atti alla cedente, debitrice principale, quale profilo del pari dedotto dall'appellante al fine di ottenere l'annullamento della cartella;

riferisce che la Commissione regionale ha ritenuto che il procedimento notificatorio non fosse conforme del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, comma 4, articolo 142, c.p.c., e, ancora, che, per il giudice d'appello, l'A.F. si era limitata ad affermare, senza darne prova, che (------) Srl (testualmente, pag. 29 della sentenza, "in cui e' confluita la cedente s.r.l. (------)") era irreperibile, senza pero' confutare la perizia di parte ne' il rilevato errore, imputato al notificante, dell'individuazione della sede del destinatario in Barcellona piuttosto che in una localita' limitrofa della Spagna;

l'Agenzia nega che tali argomenti siano idonei ad esternare la ragione del decidere della sentenza, che ha omesso di spiegare se l'asserita nullita' della notifica degli avvisi di accertamento sia dipesa da un presunto errore di diritto nell'interpretazione delle norme ritenute applicabili, ovvero se sia dispesa da un'erronea applicazione delle medesime norme, a causa di un presunto ed imprecisato errore commesso nell'individuazione della sede spagnola della destinataria, in disparte la constatazione che, negli scritti di causa, l'ufficio aveva compiutamente dimostrato la legittimita' dell'iter notificatorio dei prodromici avvisi di accertamento ed aveva dato prova (mediante il deposito di tutti gli atti relativi) del proprio corretto operato;

3.1. il motivo e' assorbito per effetto dell'accoglimento del quinto motivo (vedi infra § 5.);

4. con il quarto motivo ("4. Violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 60, comma 4, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 ed al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 62, comma 1."), l'Agenzia censura la sentenza impugnata per violazione del citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 60, comma 4, in tema di notifica degli atti impositivi alle societa' con sede legale all'estero, le cui disposizioni, nella fattispecie, sono state esattamente osservate, nel caso debba intendersi che il giudice d'appello abbia voluto affermare che la notificazione degli avvisi di accertamento dovesse essere effettuata ai sensi dell'articolo 142, c.p.c., o, comunque, nel rispetto di modalita' diverse da quelle concretamente attuate;

4.1. il motivo e' assorbito per effetto dell'accoglimento del quinto motivo (vedi infra § 5.);

5. con il quinto motivo ("5. Omesso esame di fatti decisivi che hanno costituito oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ed al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 62, comma 1."), l'Agenzia censura la sentenza impugnata per

avere affermato che l'A.F. aveva commesso un errore nell'individuazione dell'indirizzo della societa' destinataria della notifica degli avvisi e per non avere dimostrato la veridicita' dei propri enunciati;

ascrive alla CTR di non avere considerato che la contribuente (con memoria del 12/03/2014) aveva sollevato (per la prima volta) questioni in merito agli indirizzi delle debitrici principali ed aveva riconosciuto che "la (------) s.r.l. non ha sede nella citta' di Barcellona, ma in San Pau D'Ordal, ovvero in una cittadina che si trova si' nella provincia di Barcellona, ma non nella citta'", con cio' confermando quanto risultava dai certificati della camera di commercio e quanto affermato, nel corso del giudizio, dall'A.F., la quale, negli scritti difensivi, aveva ripetutamente sostenuto (offrendone in giudizio riscontro documentale) che gli avvisi di accertamento erano sempre stati notificati al predetto, corretto, indirizzo nella "cittadina" spagnola;

imputa, conclusivamente, alla sentenza impugnata l'errore di diritto consistente nel non avere tenuto conto di queste decisive deduzioni e delle relative prove, attestanti la piena legittimita' del procedimento notificatorio degli avvisi;

5.1. il motivo e' fondato;

questa Corte di legittimita' ha reiteratamente affermato che, con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non puo' rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in se' coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove e' sottratto al sindacato di legittimita', dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non e' conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilita' e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. 7/04/2017, n. 9097; 07/03/2018, n. 5355);

nella fattispecie, le lacune dell'esame e dell'apprezzamento delle circostanze di fatto, da parte della Commissione regionale, stigmatizzate dall'Agenzia, si riflettono in un percorso argomentativo altrettanto carente, sul piano logico-giuridico;

laddove la CTR ha stabilito che la notifica all'estero degli avvisi di accertamento non era conforme a diritto e che l'A.F. non aveva dato prova dell'irreperibilita' di (------) Srl, ha commesso l'errore di non prendere in considerazione la decisiva circostanza, dedotta dall'ufficio e confermata dall'avviso di ricevimento riprodotto (in ossequio al principio d'autosufficienza) nel ricorso per cassazione, secondo cui la notifica, in Spagna, alla societa' era stata tentata, ritualmente, presso la sede legale di quest'ultima in "Sant Paul D'Ordal (Barcellona) Calle Sant Pau n. 5" e non era andata a buon fine, a quell'indirizzo, in quanto l'ente collettivo destinatario della notifica era risultata "desconocido" al medesimo recapito;

6. con il primo motivo del ricorso incidentale ("6. Erroneita' della sentenza per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15 bis (in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1"), la contribuente censura la sentenza impugnata per avere trascurato che,

ai fini dell'iscrizione delle somme pretese dall'erario nei ruoli straordinari, e' necessaria la notifica di un valido avviso di accertamento (anche non definitivo), mentre, in base agli stessi enunciati del giudice d'appello, nella specie nessun avviso di accertamento era stato notificato al cedente;

sotto altra angolazione giuridica, la societa' addebita alla sentenza impugnata di avere erroneamente valorizzato, quale presupposto per l'iscrizione dei crediti nei ruoli straordinari, la consistenza delle somme richieste, mentre invece il corretto antecedente normativo di tale iscrizione consiste nella sussistenza di un fondato pericolo, circa la riscossione dei medesimi importi, riferibile al cessionario, aspetto - quest'ultimo delle esigenze cautelari - in merito al quale le controparti non avevano fornito alcun tipo d'indicazione;

6.1. il motivo e' infondato nei termini di seguito precisati;

la doglianza concernente l'illegittimita' dell'iscrizione delle somme oggetto di causa nei ruoli straordinari in assenza della (necessaria e preventiva) notifica, al cedente, dell'atto impositivo, e' assorbita dall'accoglimento del quinto motivo del ricorso principale, in quanto, cassata la sentenza, spettera' al giudice del rinvio verificare se la notifica dell'avviso propedeutico all'iscrizione nei ruoli straordinari delle imposte si fosse o meno perfezionata;

da un'altra prospettiva, e' il caso di ricordare che l'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, risultante dall'avviso di accertamento (anche se non definitivo), prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articoli 11 e 15-bis, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale (Cass. 13/01/2017, n. 758);

con riferimento al motivo di ricorso, la critica della societa' non e' condivisibile in quanto la CTR, con un apprezzamento di fatto, incensurabile in questa sede di legittimita', illustrando con chiarezza le ragioni del decidere, ha ravvisato gli estremi dell'esigenza cautelare, a causa della consistenza economica del credito erariale (oltre 190 milioni di Euro) e della circostanza che la societa' cedente era stata cancellata dal registro delle imprese;

7. con il secondo motivo ("7. Erroneita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 14, comma 4 (in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 "), la contribuente censura la sentenza impugnata per avere ritenuto che, nella cartella, fosse indicato il titolo di responsabilita' illimitata con il mero riferimento al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 14, mentre tale disposizione, quale norma eccezionale per i suoi effetti in capo al cessionario dell'azienda, impone che nella cartella siano illustrati i presupposti e le conseguenze dell'estensione della responsabilita' a carico del detto coobbligato solidale;

7.1. il motivo e' infondato;

la tesi della contribuente trascura il saldo canone nomofilattico, riaffermato anche di recente (Cass. 04/12/2019, n. 31605), in punto di requisiti essenziali della cartella che, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo l'apposito modello approvato con Decreto Ministeriale e prevede solo la sua intestazione e l'indicazione

della causale, tramite apposito numero di codice, la cui carenza (nella fattispecie) non risulta esse stata prospettata dall'interessata;

8. con il terzo motivo ("8. Erroneita' della sentenza di seconde cure per violazione del Decreto Legge 31 dicembre 2007, n. 248, articolo 36, comma 4 ter (in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3"), la contribuente si duole dell'errore di diritto della sentenza impugnata, che ha reputato non essenziale l'indicazione, nella cartella, del responsabile del procedimento, mentre il citato Decreto Legge n. 248 del 2007, articolo 36, al fine di garantire il criterio di legalita', impone di indicare il responsabile del procedimento effettivo al momento della notificazione, essendo irrilevante, invece, il principio di mutabilita' (del responsabile del procedimento) evocato dal giudice d'appello a sostegno del proprio enunciato;

8.1. il motivo e' infondato;

in tema di diritti e garanzie per il contribuente, sono nulle le cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati successivamente al 01/06/2008 prive dell'indicazione della persona responsabile del procedimento, a prescindere dalla funzione (apicale o meno) effettivamente esercitata, trattandosi di informazione volta ad assicurare la trasparenza dell'azione amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa (Cass. 13/05/2019, n. 12687);

erra, quindi, la contribuente nel rimproverare alla Commissione regionale di non avere dichiarato la nullita' della cartella per l'omessa indicazione del soggetto responsabile del procedimento non gia' al momento dell'emissione della cartella, bensi' nel diverso segmento cronologico invero irrilevante ai fini della regolarita' formale della cartella - della sua notificazione al destinatario;

9. con il quarto motivo ("9. Erroneita' della sentenza di seconde cure per omessa pronuncia, violazione di legge. Violazione ed errata applicazione dell'articolo 112 c.p.c. (in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4"), la contribuente addebita alla CTR di non avere scrutinato la questione, illustrata nel sesto motivo d'appello, relativa alla nullita' assoluta della cartella (o anche degli avvisi di accertamento ad essa prodromici), ove fosse stata sottoscritta da un funzionario incaricato di funzioni dirigenziali, che non fosse vincitore di concorso pubblico per un ruolo dirigenziale, trattandosi di una questione risolta dalla Corte costituzionale (giusta sentenza n. 37 del 2015), in senso favorevole alla prospettazione difensiva della societa';

9.1. il motivo e' inammissibile;

la critica in esso enunciata e' priva di decisivita' in quanto la contribuente ha prospettato la nullita' della cartella, perche' non sottoscritta da un funzionario con la qualifica dirigenziale, in termini puramente ipotetici (cfr. pag. 60 del controricorso: "se la cartella di pagamento (...) fosse stata sottoscritta da un funzionario "incaricato di funzioni dirigenziali""), senza neppure allegare (come invece sarebbe stato necessario affinche' la questione avesse carattere dirimente) che, in effetti, nella specie la cartella era stata emessa da un funzionario privo di qualifica dirigenziale;

10. ne consegue che, accolti il primo, il secondo e il quinto motivo del ricorso principale, assorbiti il terzo e il quarto motivo dello stesso ricorso, rigettati il primo, il secondo e il terzo motivo del ricorso incidentale e dichiarato inammissibile il quarto motivo dello stesso ricorso, la sentenza e' cassata, in relazione ai motivi del ricorso principale accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

accoglie il primo, il secondo e il quinto motivo del ricorso principale, rigetta il terzo e il quarto motivo del medesimo ricorso, rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti del ricorso principale, rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza