Ordinanza del 27/05/2021 n. 14759 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Cessione d'azienda - Debiti d'imposta precedenti alla cessione riferibili a violazioni commesse nel periodo di sorveglianza - Responsabilità in solido del cessionario - Distinzione tra responsabilità normale e nell'ipotesi di frode alla legge.

Massima:
In tema di cessioni di azienda è prevista una responsabilità in solido del cessionario per debiti d'imposta precedenti alla cessione riferibili a violazioni commesse nel periodo di sorveglianza. Tale responsabilità è sussidiaria (beneficium excussionis) e limitata nel quantum (entro il valore della cessione della azienda o del ramo di azienda) e nell'oggetto (nel triennio anteriore il trasferimento dell'azienda o del ramo, anche anteriormente, per sanzioni od imposte «già irrogate o contestate - nel triennio -, ovvero entro i limiti del "debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria»). Nel caso di accordo fraudolento è espressamente esclusa ogni limitazione di responsabilità del cessionario, ed è introdotta una presunzione legale iuris tantum di cessione in frode quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Testo:

1. La società B. s.r.l., secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, propose appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano che aveva rigettato il ricorso dalla stessa proposto avverso l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini del recupero di maggiori IRES, IRAP e I.V.A. per l'anno d'imposta 2004 e notificato alla contribuente, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, quale conferitaria del ramo d'azienda ricevuto, con atto del 1 agosto 2005, dalla M. Società Consortile (nei cui confronti l'Agenzia aveva emesso autonomo avviso di accertamento per il medesimo anno d'imposta ai fini del recupero di maggiori redditi).

La contribuente contestò la legittimità dell'avviso di accertamento, deducendo l'insussistenza dei presupposti richiesti ai fini della responsabilità solidale di cui al citato art. 14, sia sotto il profilo della esistenza di atti dell'Amministrazione finanziaria da cui risultasse il preteso debito fiscale alla data del conferimento dell'azienda, sia sotto il profilo della necessaria preventiva escussione dell'obbligato principale.

2. I giudici di appello rigettarono l'impugnazione, osservando che, a norma dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, il cessionario era responsabile in solido per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui era avvenuta la cessione e nei due anni precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore; evidenziarono che elemento dirimente era il momento in cui la violazione era stata posta in essere e il debito verso l'erario si era concretizzato, momento che doveva essere individuato nell'anno in cui era avvenuto il conferimento o nei due anni precedenti, per cui non sussisteva un obbligo per l'Amministrazione finanziaria di porre in essere la contestazione, dovendo essere, invece, contestate dal Fisco le violazioni commesse in epoca ulteriormente antecedente. Ritennero, inoltre, che l'inciso del citato art. 14, comma 1, «fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda», non potesse trovare applicazione, stante la funzione meramente ricognitiva dell'avviso di accertamento ed essendo il giudizio mirato a riconoscere la responsabilità solidale della società; le eccezioni sollevate relative all'ordine di escussione degli obbligati in solido - aggiunsero i giudici di appello - dovevano trovare collocazione nel giudizio relativo alla cartella di pagamento.

3. Avverso la suddetta decisione ricorre per cassazione la B. s.r.I., con quattro motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate mediante controricorso.

Considerato che

1. Con il primo motivo rubricato «nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per violazione di legge. Violazione dell'art. 36, comma 2, n. 2, 3 e 4 del d.lgs. 31.12.1992, n. 546», lamenta che la decisione impugnata non indica la concisa esposizione dello svolgimento del processo, le richieste delle parti e la succinta esposizione dei motivi in fatto ed in diritto.

1.1. Il primo motivo è infondato.

1.2. L'assenza della concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa integra motivo di nullità della sentenza solo se tale omissione impedisca totalmente di individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione.

Questa Corte, al riguardo, ha affermato che «In tema di contenuto della sentenza, la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa non costituisce un elemento meramente formale, bensì un requisito da apprezzarsi esclusivamente in funzione dell'intelligibilità della decisione e della comprensione delle ragioni poste a suo fondamento, la cui assenza configura motivo di nullità della sentenza quando non sia possibile individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione» (Cass., sez. 6 - 5, 20/01/2015, n. 920; Cass., sez. 3, 15/11/2019, n. 29721).

Per quanto attiene alla doglianza relativa all'omessa indicazione delle «richieste delle parti», si è precisato che «A mente dell'art. 36, comma 2, nn. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 546 del 1992 - la cui formulazione è analoga a quella dell'art. 132, secondo comma, n. 3 e 4 cod. proc. civ. - la sentenza della Commissione tributaria deve contenere, tra l'altro, «le richieste delle parti», «la

concisa esposizione dello svolgimento del processo» e la «succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto». L'art. 118 disp. att. c.p.c. - sicuramente applicabile anche al nuovo rito tributario in forza del generalissimo rinvio materiale operato dall'art. 1, comma 2, del predetto decreto delegato alle norme del codice di rito civile «compatibili» - stabilisce, tra l'altro (comma primo), che «la motivazione della sentenza di cui all'art. 132, numero 4, del codice consiste nell'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione» (Cass., sez. 5, 22/09/2003, n. 13990). Questa Corte ha più volte ribadito (cfr., ex multis, Cass., sez. 3, 23/02/2007, n. 4208; Cass., sez. 3, 22/06/2015, n. 12864) che la mancata trascrizione delle «conclusioni» delle parti ma lo stesso è a dirsi per la trascrizione o sintetica illustrazione o indicazione nel corpo della sentenza delle domande proposte dalle parti, che comunque integrano la «esposizione dei fatti rilevanti della causa» ex art. 118 disp. att. c.p.c. - non costituisce di per sé motivo di nullità della sentenza, occorrendo a tale fine che l'omissione abbia in concreto inciso sull'attività del giudice, nel senso cioè di avere determinato o la mancata pronuncia sulle domande od eccezioni oppure un difetto di motivazione in ordine a punti decisivi prospettati, così che, se dalla motivazione della sentenza risulta che le conclusioni delle parti siano state effettivamente esaminate, il vizio si risolve in una semplice imperfezione formale irrilevante ai fini della validità della sentenza (Cass., sez. 6-5, 28/06/2016, n. 13294, in motivazione; Cass., sez. 3, 22/09/2015, n. 18609; Cass., sez. 3, 22/06/2015, n. 12864).

La mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa può dunque determinare la nullità della sentenza solo quando rende impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni che stanno a fondamento della pronuncia.

Nel caso in esame, la decisione impugnata, sebbene contenga una sommaria esposizione dello svolgimento del processo, consente di comprendere i fatti rilevanti e le questioni dibattute tra le parti ed indica le ragioni poste a fondamento della decisione adottata e, sostanzialmente, le motivazioni per cui ha disatteso il gravame proposto e non è, pertanto, ravvisabile la violazione denunciata.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per violazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, per non avere i giudici di appello fatto corretta applicazione della norma richiamata nella rubrica del motivo di ricorso.

Secondo la prospettazione della ricorrente, la lettura dei commi 1, 2 e 3 della norma richiamata induce a delimitare la responsabilità solidale del cessionario dell'azienda: a) alle imposte e sanzioni relative alle violazioni commesse nell'anno in cui era avvenuta la cessione dell'azienda e nei due anni precedenti risultanti da atti dell'amministrazione finanziaria alla data del trasferimento o risultanti dall'esistenza di contestazioni in corso; b) alle imposte e sanzioni «già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti».

La C.T.R., invece, aggiunge la ricorrente, per supportare la decisione si sarebbe limitata a leggere il comma 1 dell'art. 14, riferendo le limitazioni poste dal comma 2 soltanto alle violazioni commesse anteriormente al biennio antecedente al trasferimento dell'azienda ed avrebbe, altresì, errato nell'indentificare il tempo in cui le violazioni erano state commesse, dato che

avrebbe dovuto dimostrare che le violazioni, contestate il 5 ottobre 2010, fossero state commesse alla data del r agosto 2005, ossia alla data del conferimento dell'azienda.

Trattandosi di maggiori redditi imponibili ai fini Ires e Irap relativi all'anno 2004, soltanto a fine settembre 2005, con la presentazione della dichiarazione dei redditi, si era consumata la violazione.

3. Con il terzo motivo denuncia nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., poiché i giudici di appello, nonostante avesse eccepito nell'atto di appello l'illegittimità del richiamo all'art. 2560 cod. civ., contenuto nella sentenza di primo grado, avevano ritenuto «non influente ogni altra eccezione sollevata con l'appello», omettendo di decidere sul punto.

4. Il secondo ed il terzo motivo, strettamente connessi, possono essere scrutinati congiuntamente e sono infondati.

4.1. Il quadro normativo di riferimento in tema di responsabilità del cessionario dell'azienda per debiti inerenti l'esercizio dell'azienda stesso è costituito dall'art. 2560 cod. civ., che disciplina gli effetti in sede civile della cessione di azienda sui debiti, e dall'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, esclusivamente destinato alla materia tributaria.

Le due disposizioni si differenziano per i distinti ambiti naturali di applicazione.

Infatti, l'art. 2560 cod. civ., nel prevedere, al secondo comma, che «nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti (inerenti all'esercizio dell'azienda) anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori», è finalizzato a regolare la responsabilità solidale per i debiti fiscali conseguenti alla normale attività dichiarativa e prevede un accollo cumulativo ex lege dei debiti aziendali anteriori all'alienazione (Cass., sez. 1, 29/04/1998, n. 4367; Cass., sez. 5, 5/04/2017, n. 8786) - a tutela dei creditori aziendali che subirebbero altrimenti la sottrazione della garanzia costituita dai beni dell'azienda - ed una conseguente solidarietà passiva, tra cedente e cessionario, ma a condizione che i debiti tributari, al pari degli altri debiti, risultino dai libri contabili obbligatori.

La ratio della disposizione di cui all'art. 2560, secondo comma, cod. civ., come precisato da questa Corte (Cass., sez. 2, 21/12/2012, n. 23828), non è solo quella di tutelare i terzi creditori, che sono peraltro già garantiti dalla disposizione di cui al primo comma del medesimo articolo (secondo cui il cedente non è liberato dai debiti se non vi abbiano consentito i creditori), ma anche quella di consentire al cessionario di acquisire adeguata e specifica cognizione dei debiti assunti, specificità che va esclusa quando i dati riportati nelle scritture contabili siano parziali e carenti.

L'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede, al comma 1, che «Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in

epoca anteriore»; al comma 2, che «L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza»; al comma 3, che «Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta».

La disposizione normativa disciplina la responsabilità per i debiti conseguenti alle violazioni tributarie compiute dal cedente non risultanti dai libri contabili, in ordine alle quali l'Amministrazione finanziaria deve avviare una attività accertativa e, per tale motivo, essa prescinde dalla condizione prevista dal secondo comma dell'art. 2560 cod. civ., ossia dalla annotazione del debito sui libri contabili obbligatori.

La finalità perseguita da detta norma è quella di evitare che, attraverso le diverse forme negoziali di trasferimento dei beni costituenti il complesso aziendale, venga ad essere sottratta al Fisco la originaria garanzia patrimoniale dei crediti tributari vantati nei confronti del cedente; proprio al fine di scongiurare un eventuale pregiudizio all'interesse pubblico conseguente alla diminuzione della garanzia patrimoniale del cedente si prescinde dalla condizione formale richiesta dall'art. 2560 cod. civ. della iscrizione del debito fiscale nelle scritture contabili obbligatorie della società cedente - in modo da estendere la disciplina anche alle imprese non commerciali - e si distingue la ipotesi lecita di cessione dell'azienda (art. 14, commi 1, 2 e 3) dalla ipotesi illecita (art. 14, comma 4), 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».

Poiché i crediti tributari hanno una marcata connotazione di specialità in ragione dello stretto rapporto di derivazione dal precetto dell'art. 53, primo comma, Cost., secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in proporzione alla loro capacità contributiva, e vanno ad alimentare la finanza pubblica perché sia assicurato il prescritto equilibrio di bilancio tra entrate e spese, elevato a vincolo costituzionale dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 - come ben evidenziato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 90 del 21 marzo del 2018 - da tale vincolo deriva un'esigenza superiore di regolare l'adempimento delle obbligazioni tributarie, sul quale deve poter fare affidamento l'amministrazione finanziaria al fine di conseguire l'equilibrio di bilancio e rispettare i parametri europei del debito pubblico.

La tutela della pretesa tributaria, conseguente a violazioni poste in essere dal cedente, viene quindi attuata con una normativa speciale rispetto a quella codicistica quanto alla sorte dei debiti relativi all'azienda ceduta, consentendo all'Amministrazione finanziaria di farla valere nei confronti di entrambi i soggetti, in ragione della garanzia patrimoniale che deriva dalla disponibilità dell'azienda, in via solidale; la disposizione segna, quindi, lo scostamento dalla disciplina ordinaria quale condizione di maggior favore per l'amministrazione finanziaria.

4.2. Con riguardo alla solidarietà passiva, questa Corte ha avuto modo di spiegare che non si tratta di una responsabilità solidale paritetica, bensì di una solidarietà dipendente (cd. responsabilità di imposta), che si realizza quando la legge prevede la responsabilità solidale di

un soggetto che, pur non avendo realizzato il fatto indice di capacità contributiva, risulta collegato al fatto imponibile, ovvero al contribuente, sulla base di un rapporto (nella specie la cessione di azienda) al quale il Fisco rimane estraneo (Cass., sez. 5, 12/01/2012, n. 255); trattasi comunque di fattispecie che ha una portata più ampia di quella che deriva dall'art. 2560 cod. civ., poiché è volta ad estendere al cessionario la responsabilità solidale per il debito del cedente relativo a violazione «commessa» nel triennio, ma accertata in esito a procedimento definito anche in epoca successiva al trasferimento dell'azienda.

Come già affermato da questa Corte (Cass., sez. 6-5, 9/06/2015, n. 11972), «tale disposizione introduce una disciplina speciale in tema di cessione di azienda quanto ai rapporti tributari - Cass., sez. 5, 14/03/2014, n. 5979 -, regolando diversamente gli effetti della cessione sui debiti del cedente rispetto alla normativa codicistica che, nelle parti in cui non viene derogata, deve comunque ritenersi pienamente operante».

4.3. In particolare, «Le disposizioni dell'art. 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 introducono misure antielusive a tutela dei crediti tributari, di natura speciale rispetto alla ordinaria disciplina dell'art. 2560 co.2 c.c., evitando che, attraverso il trasferimento dell'azienda o di un ramo d'azienda, o 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 attività economica organizzata assume rispetto alla generale responsabilità patrimoniale cui il debitore è tenuto ai sensi dell'art. 2741 c.c., si risolvono nella previsione di una responsabilità 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 (art. 14 commi 1, 2 e 3) dal negozio di cessione d'azienda in frode al Fisco (art. 14 commi 4 e 5), nel primo caso conformando la responsabilità 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 «già 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 responsabilità del cessionario (art. 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» (art. 14 comma 5)» (Cass., sez. 5, 14/03/2014, n. 5979; in senso conforme, Cass., sez. 5, 25/10/2018, n. 31610; Cass., sez. 1, 4/12/2019, n. 31654; Cass., sez. 5, 29/12/2020, n. 29722).

4.4. Alla luce delle considerazioni sopra svolte, la questione interpretativa prospettata dalla ricorrente con il secondo motivo di ricorso rimane priva di rilevanza, posto che, essendo pacifico che, nel caso di specie, il credito fiscale della Amministrazione riguarda l'anno 2004 e che la cessione del ramo di azienda è pacificamente intervenuta in data 1 agosto 2005, non può revocarsi in dubbio la piena operatività della cessione ai fini della responsabilità del cessionario in ordine alle obbligazioni relative all'anno precedente a quello di conclusione dell'accordo di trasferimento d'azienda, in forza dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Non si sottrae alla declaratoria di inammissibilità la doglianza sollevata con il terzo motivo, considerato che i giudici di appello, affermando la responsabilità solidale della società cessionaria, hanno ritenuto applicabile il disposto dell'art. 14 del d.lgs. 472 del 1997 e, quindi, non pertinente il riferimento all'art. 2560 cod. civ.

5. Con il quarto motivo, rubricato «Nullità della sentenza, ex art. 360, c. 1, n. 4, c.p.c., per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ.», si censura la decisione impugnata nella parte in cui ha respinto la doglianza con cui era stata eccepita la mancanza di prova della preventiva escussione del cedente, ritenendola non pertinente.

La ricorrente precisa che con il ricorso introduttivo aveva contestato la mancanza di prova della preventiva escussione del cedente e, poiché la C.T.P. aveva omesso di pronunciarsi sulla questione, aveva riproposto l'eccezione in appello. La C.T.R. aveva respinto la censura dichiarandola non pertinente e precisando che l'eccezione doveva trovare naturale collocazione nel giudizio relativo alla cartella di pagamento, conseguente all'avviso di accertamento, sebbene quando aveva deciso sull'appello relativo alla cartella di pagamento con altra sentenza (n. 180/43/2014) lo avesse rigettato sul presupposto che era stato respinto l'appello contro la sentenza relativa all'accertamento, in tal modo non dando risposta all'eccezione sollevata.

5.1. Il motivo è inammissibile.

5.2. La C.T.R., pronunciandosi espressamente sulla questione, l'ha ritenuta infondata, sottolineando che «le eccezioni sollevate, relative all'ordine di escussione degli obbligati in solido», devono trovare naturale collocazione nel giudizio relativo alla cartella di pagamento, con ciò intendendo affermare che il beneficio invocato opera limitatamente alla fase esecutiva, ma non impedisce al creditore di agire in sede di cognizione per munirsi di uno specifico titolo esecutivo nei confronti del coobbligato solidale e poter poi agire nei confronti del medesimo una volta che il patrimonio del debitore principale risulti incapiente o insufficiente al soddisfacimento del credito.

Non è, quindi, ravvisabile il dedotto vizio di omessa pronuncia.

6. In conclusione, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, in favore della controricorrente, che liquida in euro 6.500,00 per compensi, oltre alle spese

prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza