Sentenza del 22/01/2020 n. 1281 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 25 novembre 2010, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso di B.M., C.M.F., Ca.Ro., D.N.V., G.D., G.S. e L.G.C. per l'annullamento di una cartella di pagamento emessa nei loro confronti per il versamento dell'i.v.a., relativa all'anno 2000, dovuta dalla B& C s.n.c. e della quale erano coobbligati solidali per aver rivestito il ruolo di soci all'epoca dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria.

1.1. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che la Commissione provinciale aveva annullato l'atto impositivo in quanto ai soci ricorrenti non era stato notificato, in precedenza, l'avviso di accertamento posto a fondamento della cartella di pagamento impugnata emesso nei confronti della società.

2. Il giudice di appello, dopo aver disatteso l'eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Ufficio avanzata dai contribuenti, ha confermato la decisione di prime cure evidenziando che, in assenza della previa notificazione dell'avviso di accertamento, la relativa cartella di pagamento, successivamente emessa, avrebbe dovuto contenere una circostanziata motivazione circa le ragioni della pretesa impositiva, ma che tale motivazione non era presente nell'atto impugnato.

Ha, altresì, aggiunto che non assumeva rilevanza la circostanza intervenuta relativa alla notifica dell'avviso di accertamento alla società, atteso che, alla data di tale notifica, i contribuenti non facevano più parte della compagine sociale.

3. Il ricorso è affidato ad un unico motivo.

4. Resistono con controricorso i contribuenti.

5. Con ordinanza assunta nella camera di consiglio del 19 settembre 2018 la causa è stata rimessa alla pubblica udienza della Sezione.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo proposto l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, u.c., e dell'art. 2291 c.c., per aver il giudice di appello ritenuto che la legittimità della cartella di pagamento emessa nei confronti dei contribuenti,

quali obbligati solidali in ragione della carica di socio ricoperta nella società debitrice principale, richiedeva la previa notificazione nei loro confronti dell'avviso di accertamento posto a fondamento della cartella medesima ovvero l'esplicitazione in tale atto delle ragioni della pretesa impositiva.

1.1. Il motivo è infondato.

Occorre preliminarmente rammentare che è principio consolidato quello per cui, in tema di riscossione delle imposte nei confronti delle società di persone, la responsabilità solidale ed illimitata dei soci per i debiti della società di persone, prevista dall'art. 2291 c.c., è operante anche nei rapporti tributari (Cass. 1 ottobre 2014, n. 20704; Cass. 8 novembre 2013, n. 25143).

Da ciò consegue che il socio di una società di persone può essere destinatario della pretesa tributaria anche quando questa si riferisca alla società, individuata dalle norme tributarie quale unico soggetto passivo d'imposta, rispondendo solidalmente dei debiti tributari di quest'ultima e resta sottoposto, a seguito dell'iscrizione a ruolo a carico della società, all'esazione del debito, alla condizione, posta dall'art. 2304 c.c., che il creditore non abbia potuto soddisfarsi sul patrimonio della società medesima (Cass. 9 maggio 2007, n. 10584; Cass. 6 settembre 2006, n. 19188).

Al riguardo, infatti, il rapporto di sussidiarietà che lega la responsabilità dei soci di società di persone rispetto alla responsabilità della società, che per prima può essere chiamata a rispondere dei debiti sociali, non esclude che sia i soci, sia la società possano essere debitori solidali rispetto alla stessa obbligazione, seppure in grado diverso.

1.2. L'accertamento del maggiore imponibile i.v.a. dovuta a carico di una società di persone non determina, in caso di impugnazione, un litisconsorzio necessario, mancando un meccanismo analogo a quello previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40, comma 2, e D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, di unicità di accertamento ed automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili, con connessa comunanza di base imponibile tra i tributi a carico della società e dei soci (cfr. Cass., ord., 16 marzo 2018, n. 6531; Cass., ord., 14 marzo 2018, n. 6282).

1.3. E' stata, dunque, affermata la sussistenza della responsabilità del socio di una società di persone per i debiti tributari della società e la sua soggezione all'azione esecutiva erariale, benchè questi sia privo della qualità di obbligato d'imposta e, in quanto tale, sia rimasto estraneo agli atti impositivi rivolti alla formazione del titolo nei confronti della società, a lui non notificati (cfr. Cass. 22 dicembre 2014, n. 27189; Cass. 5 dicembre 2014, n. 25765).

In applicazione di tale principio, è stato ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non ha l'obbligo di notificare al socio l'avviso di accertamento o di rettifica dell'1.v.a., in quanto l'accertamento effettuato nei confronti della società ha effetto anche nei confronti del socio - così come il giudicato ottenuto nei confronti della società di persone costituisce titolo esecutivo nei confronti dei singoli soci -, e può, quindi, limitarsi a notificargli, nella vigenza del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 46, l'avviso di mora ovvero la cartella di pagamento (in tal senso, Cass. 11 maggio 2017, n. 11615; Cass., ord., 26 ottobre 2015, n. 21763).

1.4. La responsabilità del socio per i debiti tributari della società di persone non viene meno a seguito del suo recesso, in quanto, ai sensi dell'art. 2290 c.c., nei casi in cui il rapporto sociale si scioglie limitatamente a un socio, questi o i suoi eredi sono responsabili verso i terzi per le obbligazioni sociali fino al giorno in cui si verifica lo scioglimento e nessuna norma speciale tributaria deroga alla disciplina generale del codice civile in tema di responsabilità per le attività sociali (cfr. Cass. n. 27189/14; Cass. 16 maggio 2007, n. 11228).

1.5. In proposito, si è evidenziato che l'assenza di una previa notifica al socio degli atti che hanno portato alla formazione del titolo esecutivo - notificati solo alla società, debitrice principale e unico soggetto passivo di imposta - non determina una lesione del suo diritto di difesa, avuto riguardo alla possibilità, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, di impugnare, unitamente alla cartella di pagamento, anche tutti gli atti presupposti eventualmente non notificati, facendo valere vizi propri di quelli (cfr., oltre alle pronunce da ultimo richiamate, Cass., ord., 25 maggio 2018, n. 13113).

Con riferimento alla sua posizione, la cartella di pagamento assolve ad una duplice funzione: l'una, di atto equivalente al precetto nel processo di esecuzione forzata e, l'altra, di atto equivalente a quelli di primo atto con cui la pretesa erariale è portata a conoscenza del contribuente (così, Cass. n. 20704/14; Cass. n. 10584/07; Cass. 8 maggio 2006, n. 10533).

In questi casi, dunque, la cartella di pagamento (come, del pari, l'avviso di mora) diviene succedanea di tutti gli atti presupposti eventualmente non notificati, con la conseguenza che, così come questi possono divenire inoppugnabili allorchè non siano fatti oggetto di opposizione e rendere definitiva nei suoi termini costitutivi la pretesa tributaria che sia portata a conoscenza del socio solo con la notifica di tale atto, per le medesime ragioni, ma all'inverso, l'impugnazione della cartella di pagamento (così come dell'avviso di mora) può divenire anche lo strumento per contestare la pretesa originaria la cui notificazione sia stata omessa o risulta altrimenti irregolare.

1.6. L'esercizio del diritto di difesa del socio mediante l'impugnazione della cartella di pagamento è, tuttavia, effettivo solo se, al momento della notifica nei confronti della società dell'atto impositivo, egli rivesta ancora tale qualità nell'organizzazione sociale.

Infatti, solo in ragione del permanere di tale rapporto deve ritenersi che abbia avuto conoscenza della notifica dell'atto (soprattutto ove abbia ricoperto incarichi gestori) o, comunque, che avrebbe potuto avere conoscenza dello stesso attraverso l'utilizzo delle facoltà di ottenere informazioni in ordine allo svolgimento degli affari sociali, di consultare la documentazione relativa all'amministrazione e di ricevere il rendiconto (annuale) degli affari sociali compiuti, riconosciute dall'art. 2261 e, in caso di società in accomandita semplice, dall'art. 2320 c.c..

In questi casi, l'obbligo di porre il contribuente in condizione di conoscere le ragioni dalle quali deriva la pretesa fiscale, sancito, in generale dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, è soddisfatto dalla cartella di pagamento notificata al socio che rinvia per relationem all'avviso di accertamento relativo al debito erariale della società, ancorchè solo a quest'ultima notificato, in quanto, da un lato, l'obbligo di motivazione è assolto anche mediante il riferimento ad elementi di fatto offerti da atti nella conoscibilità del destinatario, e, dall'altro, il socio, ex art. 2261 c.c., ha

il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (cfr. Cass., ord., 4 giugno 2018, n. 14275; Cass. 12 marzo 2014, n. 5645).

Qualora, invece, come nel caso in esame, il socio sia receduto dalla società in epoca antecedente rispetto alla notifica dell'avviso di accertamento alla società, egli viene a trovarsi in una situazione in relazione alla quale deve presumersi la sua incolpevole ignoranza in ordine al contenuto dell'atto impositivo richiamato nella cartella di pagamento e il tempo necessario affinchè si procuri tale avviso di accertamento e la documentazione necessaria per contestare la pretesa dell'Ufficio determina una riduzione del termine previsto per valutare l'opportunità di impugnare l'atto notificatogli e per porre in essere la relativa iniziativa giudiziaria (in tal senso, vedi Cass. 9 settembre 2005, n. 18012; vedi, anche Cass., ord., 17 dicembre 2015, n. 25405).

Da ciò deriva un'inaccettabile compressione del diritto di difesa, in quanto il contribuente deve essere posto a conoscenza dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che giustificano la pretesa erariale fatta valere nei suoi confronti, al fine di poter valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an ed il quantum debeatur e tali elementi conoscitivi devono essergli forniti tempestivamente onde assicuragli l'effettiva fruizione del termine per l'impugnazione previsto (cfr., in tema, Cass. 24 luglio 2014, n. 16836; Cass. 26 marzo 2014, n. 7056).

Deve, pertanto, ritenersi che, qualora il recesso del socio sia intervenuto in epoca antecedente alla notifica dell'avviso di accertamento - o, comunque, del (primo) atto impositivo l'Amministrazione finanziaria è tenuta a notificare anche al socio medesimo tale atto ovvero, in difetto della notifica, la cartella di pagamento successivamente emessa e al socio notificata non potrà limitarsi a rinviare all'avviso di accertamento precedentemente notificato alla società, ma dovrà contenere l'illustrazione degli elementi di fatto e delle ragioni di diritto posti a fondamento della pretesa erariale.

1.7. In ragione delle suesposte considerazioni non può darsi continuità all'orientamento espresso dalle pronunce di questa Corte del 16 maggio 2007, n. 11228, e del 22 dicembre 2014, n. 27189, secondo cui il concreto esercizio del diritto di difesa del contribuente non richiederebbe la sussistenza del vincolo sociale al momento della notifica dell'avviso di accertamento, in relazione alla possibilità per il socio di acquisire (e conservare) copia della documentazione fiscale della società.

2. Il ricorso, pertanto, non può essere accolto.

3. Avuto riguardo all'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità sulla questione affrontata, appare opportuno disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 22 gennaio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza