Sentenza del 02/10/2020 n. 21099 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. (---) e (---) - (---) propongono ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, depositata il 30 giungo 2014, che, in parziale accoglimento dell'appello dai medesimi proposto, ha annullato le cartelle di pagamento impugnate, limitatamente alle sanzioni ivi indicate.

Avverso la medesima sentenza ha proposto autonomo ricorso per cassazione anche l'Agenzia delle Entrate.

1.1. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che tali cartelle di pagamento erano state emesse ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 36 bis, per l'omesso versamento dell'I.v.a. e dell'I.r.a.p. relative all'anno 2003, oltre interessi e sanzioni, dovuta dalla (---), di cui i ricorrenti principali erano soci illimitatamente responsabili.

2. Il giudice di appello ha ritenuto che sussistesse la responsabilita' solidale dei ricorrenti principali per le obbligazioni tributarie in oggetto, a nulla rilevando la circostanza del loro recesso dalla societa', intervenuto in data 29 ottobre 2003, contestualmente alla trasformazione della societa' in societa' in accomandita semplice.

Ha, tuttavia, escluso che ricorressero i presupposti per l'irrogazione delle sanzioni nei loro confronti, ai sensi del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 2, comma 2 e articolo 5, comma 1.

3. Il ricorso e' affidato a cinque motivi e in relazione ad esso non spiega alcuna attivita' difensiva l'Agenzia delle Entrate.

4. Il ricorso di quest'ultima e' affidato ad un unico motivo e ad esso resistono i ricorrenti principali con unico controricorso.

5. I ricorrenti principali depositano memorie ai sensi dell'articolo 380-bis.1 c.p.c. e, a seguito della rimessione della causa alla pubblica udienza, ai sensi dell'articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Occorre preliminarmente osservare che il ricorso per cassazione proposto come impugnazione autonoma dall'Agenzia delle Entrate, alla quale era stato gia' notificato un ricorso avverso la medesima sentenza, vale come ricorso incidentale (cfr., sul punto, Cass. 28 marzo 2018, n. 7640).

1.1. Cio' posto, con il primo motivo del ricorso principale i contribuenti denunciano, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullita' della sentenza, per violazione dell'articolo 132 c.p.c., per carenza totale di motivazione in ordine al merito dell'appello, se non con riferimento all'eccezione attinente le sanzioni applicate.

1.1. Il motivo e' inammissibile.

In tema di ricorso per cassazione, ove la sentenza di appello sia motivata, come nel caso in esame, per relationem alla pronuncia di primo grado, al fine ritenere assolto l'onere ex articolo 366 c.p.c., n. 6, occorre che la censura identifichi il tenore della motivazione del primo giudice specificamente condivisa dal giudice di appello, nonche' le critiche ad essa mosse con l'atto di gravame, che e' necessario individuare per evidenziare che, con la resa motivazione, il giudice di secondo grado ha, in realta', eluso i suoi doveri motivazionali.

Parte ricorrente non ha assolto un siffatto onere, essendosi limitata a riportare il passo con cui la sentenza impugnata ha operato il rinvio alla sentenza di primo grado, senza riportare ne' il passaggio della sentenza di primo grado (richiamato) non condiviso, ne' le censure mosse a tale passaggio con l'atto di appello (cosi', Cass., sez. un., 20 marzo 2017, n. 7074).

1.2. Il motivo si presenterebbe, comunque, infondato.

Nella parte motivazionale dedicata allo svolgimento del processo, la Commissione di secondo grado ha dato atto che il giudice di primo grado aveva "respinto le doglianze concernenti il dedotto vizio di notifica delle cartelle, il loro difetto di motivazione e l'invalidita' dello strumento di riscossione utilizzato da Equitalia" e, nel merito, aveva "disatteso l'assunto attoreo, secondo il quale il debito tributario sorgerebbe nel momento della liquidazione per l'I.v.a. e della presentazione della dichiarazione per l'I.r.a.p.".

Ha, quindi, riferito che "con l'appello in esame i ricorrenti hanno articolatamente riproposto le doglianze, formulando le cennate richieste preliminari concludendo nel merito, in via principale, per l'illegittimita' e/o invalidita' e/o inefficacia dell'impugnate cartelle di pagamento e, in via subordinata, per la non tendenza delle sanzioni tributarie, atteso che per il mancato versamento delle imposte de quibus... il soggetto al riguardo imputabile sarebbe l'amministratore della stessa e non gia' i soci che hanno esercitato il recesso precedente 29 ottobre...".

Nell'esporre le ragioni della decisione ha, poi, fatto rinvio al contenuto della sentenza di primo grado, ritenuta "persuasiva e quindi condivisibile", nonche' alla memoria dell'agente della riscossione, "il quale ha diffusamente esposto le ragioni... che conducono vieppiu' il Collegio a confermare pressoche' integralmente la pronuncia medesima".

Orbene, la sentenza d'appello puo' essere motivata anche per relationem alla sentenza di primo grado qualora dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identita' delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle gia' esaminate in primo grado, sicche' dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente (cfr. Cass., ord., 5 novembre 2018, n. 28139; Cass. 19 luglio 2016, n. 14786).

Tale circostanza risulta ricorrere nel caso in esame, in cui dalla lettura della sentenza impugnata emerge l'identita' delle questioni sottoposte al suo esame rispetto a quello oggetto della cognizione del giudice di primo grado, come agevolmente desumibile dal riferimento alla riproposizione delle doglianze avanzate in primo grado per indicare il contenuto dei motivi di gravame.

2. Con il secondo motivo i ricorrenti deducono la violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 26 per aver la sentenza impugnata omesso di rilevare la nullita', inefficacia e/o illegittimita' delle cartelle impugnate, in relazione al fatto che le stesse non erano state notificate da un soggetto a cio' abilitato, ma direttamente dall'agente della riscossione.

3. Con il terzo motivo si dolgono della violazione e/o falsa applicazione del L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 12 e articolo 24 Cost., per aver il giudice di appello omesso di rilevare che le cartelle impugnate erano totalmente carenti di motivazione.

3.1. I due motivi, esaminabili congiuntamente, sono inammissibili per difetto di specificita'.

Infatti, la mancata riproduzione, rispettivamente, dei documenti relativi al procedimento notificatorio delle cartelle di pagamento e delle medesime cartelle non consente di esprimere una valutazione in ordine al fatto che le stesse recassero una motivazione sufficiente e che la loro notifica sia avvenuta regolarmente.

4. Con il quarto motivo di ricorso principali i contribuenti lamentano la violazione e/o falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articoli 10, 12, 15 e 49, per aver la sentenza impugnata omesso di rilevare l'invalidita' dello strumento utilizzato dall'agente della riscossione per esigere le somme indicate nelle cartelle di pagamento impugnate, in relazione al fatto che le somme richieste erano state iscritte a ruolo a carico della societa'.

4.1. Il motivo e' infondato.

E' principio consolidato quello per cui, in tema di riscossione delle imposte nei confronti delle societa' di persone, la responsabilita' solidale ed illimitata dei soci per i debiti della societa' di persone, prevista dall'articolo 2291 c.c., e' operante anche nei rapporti tributari (Cass. 1 ottobre 2014, n. 20704; Cass. 8 novembre 2013, n. 25143).

Da cio' consegue che il socio di una societa' di persone puo' essere destinatario della pretesa tributaria anche quando questa si riferisca alla societa', 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 societa', all'esazione del debito, alla condizione, posta dall'articolo 2304 c.c., che il creditore non abbia potuto soddisfarsi sul patrimonio della societa' medesima (Cass. 9 maggio 2007, n. 10584; Cass. 6 settembre 2006, n. 19188).

Al riguardo, infatti, il rapporto di sussidiarieta' che lega la responsabilita' dei soci di societa' di persone rispetto alla responsabilita' della societa', che per prima puo' essere chiamata a rispondere dei debiti sociali, non esclude che sia i soci, sia la societa' possano essere debitori solidali rispetto alla stessa obbligazione, seppure in grado diverso, senza necessita' di una nuova iscrizione a ruolo, a loro carico, della pretesa erariale non soddisfatta dal soggetto passivo di imposta.

5. Con l'ultimo motivo i ricorrenti si dolgono della violazione e/o falsa interpretazione dell'articolo 2290 c.c. e Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 17, per aver la sentenza impugnata ritenuto che il debito tributario avente ad oggetto il versamento dell'I.v.a. e dell'I.r.a.p. sorgesse nel momento dell'effettuazione dell'operazione imponibile e non gia' nel momento della liquidazione, per quanto riguarda l'I.v.a., e in quello della presentazione della dichiarazione, per quanto riguarda l'I.r.a.p..

5.1. Il motivo e' infondato.

La dichiarazione dei redditi e degli altri elementi rilevanti resa ai fini dell'autoliquidazione delle imposte dirette dovute non costituisce il titolo delle obbligazioni tributarie, ma integra un momento dell'iter procedimentale finalizzato all'accertamento di tali obbligazioni e al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto (cosi', Cass., Sez. Un., 25 ottobre 2002, n. 15063).

Ad analoghe considerazioni deve pervenirsi con riferimento alle dichiarazioni - annuali o periodiche - con cui il contribuente provvede a liquidare l'I.v.a., in considerazione delle operazioni imponibili attive e passive effettuate.

Sia la dichiarazione (e la liquidazione dell'imposta), sia l'avviso di accertamento sono, dunque, estranei alla nascita dell'obbligazione tributaria, che trova la sua fonte esclusivamente nel presupposto impositivo - espressione della capacita' contributiva -, fermo restando che l'ordinamento puo' prevedere termine di esigibilita' dell'obbligazione medesima diversi sia dal momento in cui si verifica il presupposto impositivo, sia da quello entro il quale il contribuente deve effettuare la dichiarazione medesima.

Da cio' consegue che, ai fini dell'individuazione del momento di insorgenza delle obbligazioni in esame, non assume rilevanza diversamente da quanto sostenuto dai ricorrenti - la data di scadenza del relativo pagamento e, comunque, di liquidazione dell'imposta, bensi', come correttamente osservato dal giudice di appello, il momento in cui si verifica il relativo presupposto impositivo.

6. Con l'unico motivo del ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e/o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 2, comma 2, per aver la sentenza impugnata escluso la responsabilita' dei contribuenti, coobbligati solidali con la societa', per le sanzioni derivanti dalla violazione delle norme tributarie commesse da quest'ultima.

6.1. Il motivo e' infondato.

Da quanto e' dato rilevare dagli atti del presente giudizio, le sanzioni in oggetto sono state irrogate, mediante iscrizione a ruolo, nei confronti della societa' e delle stesse - nonche' delle imposte non versate - e' stato chiesto il pagamento agli odierni ricorrenti principali in ragione della loro (richiamata) responsabilita' solidale ed illimitata per i debiti della societa' di persone, quali loro soci.

Non si e', dunque, in presenza di sanzioni irrogate nei confronti dei soci di una societa' per comportamento loro ascritti in violazione di disposizioni tributarie, bensi' di sanzioni irrogate nei confronti della sola societa' e di cui viene chiesto il pagamento (anche) ai soci in ragione della loro posizione di coobbligati solidali.

La responsabilita' di questi ultimi va, tuttavia, circoscritta, in applicazione del principio generale di cui all'articolo 2290 c.c., alle obbligazioni tributarie sorte in epoca antecedente al loro recesso, per cui non puo' estendersi al debito sanzionatorio in oggetto, in quanto come rilevato dal giudice di appello, con affermazioni non aggredita da specifica censura - le violazioni tributarie cui le sanzioni irrogate afferiscono sono state commesse in epoca successiva alla data del recesso.

Cosi' motivata, la statuizione della Commissione di secondo grado in ordine all'esclusione della responsabilita' dei ricorrenti principali per l'obbligazione sanzionatoria in contestazione va confermata.

7. Pertanto, sia il ricorso principale, sia quello incidentale non possono essere accolti.

8. In considerazione della reciproca soccombenza le spese del presente giudizio di legittimita' vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale; compensa integralmente tra le parti le spese del presente giudizio di legittimita'. Si da' atto della sussistenza dei presupposti per il veersamento de doppio del contributo unificato da parte dei ricorrenti in via principale Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, ex articolo 13, comma 1 quater.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza