Sentenza del 16/12/2020 n. 28709 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio Sezioni unite

Testo

Intitolazione:

Giurisdizione - Giudice competente - Riscossione società - Escussione preventiva del patrimonio sociale.

Massima:

In materia di violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale con riferimento all'impugnazione delle cartelle di pagamento, la giurisdizione spetta al giudice tributario e essa si radica indipendentemente dal contenuto della domanda. Per quanto riguarda la ripartizione dell'onere della prova tra socio e Amministrazione finanziaria, il socio può far valere l'improcedibilità dell'azione esecutiva nei propri confronti nel caso in cui l'ente creditore non si sia soddisfatto prima sui beni che compongono il patrimonio sociale in quanto il beneficium excussionis presidia il patrimonio del socio nei confronti dei creditori sociali. Anche il cessionario di azienda o di ramo di azienda assume la veste di coobbligato in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni (nei limiti dell'articolo 14, I comma, decreto legislativo n. 472/1997) in quanto coobbligato in via sussidiaria e, di conseguenza, gode del beneficio della preventiva escussione. Pertanto, in tema di riscossione e esecuzione a mezzo ruolo di tributi il cui presupposto impositivo sia stato realizzato dalla società e la cui debenza risulti da un avviso di accertamento notificato alla società e da questa non impugnato, il socio può impugnare la cartella notificatagli eccependo la violazione del beneficio della preventiva escussione del patrimonio sociale e in caso di società semplice o irregolare incomberà sul socio l'onere di provare che il creditore possa in tutto o in parte soddisfarsi sul patrimonio sociale, mentre per le società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, sarà l'Amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale, con la conseguenza che se l'Amministrazione proverà la totale incapienza il ricorso andrà respinto; se invece il coobbligato beneficiario proverà la sussistenza del patrimonio il ricorso andrà accolto, mentre se nessuna prova si riuscirà a dare verrà applicata la prova suppletiva prevista dall'articolo 2697 del codice civile.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

Secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata (------) e' stato socio fino al 2004 della s.n.c. (------). L'Agenzia delle entrate ha emesso nei confronti della societa' un avviso di accertamento per iva e irap relative all'anno 2000, che ha affermato di avere regolarmente notificato presso la sede legale e nelle mani dell'ultimo legale rappresentante della societa'. All'avviso di accertamento, che non e' stato impugnato neanche dall'altro socio della societa', ha fatto seguito la notificazione a (------) della cartella di pagamento oggetto del giudizio, che l'ex socio ha impugnato, contestando per un verso che l'avviso di accertamento prodromico fosse stato notificato alla societa' e lamentando per altro verso la violazione del principio di sussidiarieta', a causa dell'inosservanza del beneficium excussionis che gli spettava.

La Commissione tributaria provinciale di Brescia ha respinto il ricorso e quella regionale della Lombardia ha rigettato il successivo appello proposto da (------). Il giudice d'appello ha ritenuto legittima la notificazione dell'avviso di accertamento, avvenuta presso la sede della societa', nel frattempo trasformatasi, a mani dell'ultima legale rappresentante; a tanto ha aggiunto che il beneficium excussionis puo' essere invocato soltanto nella fase esecutiva, alla quale la cartella di pagamento e' prodromica.

Contro questa sentenza propone ricorso (------) per ottenerne la cassazione, che affida a cinque motivi, cui l'Agenzia delle entrate risponde con controricorso, che illustra con memoria, mentre l'agente della riscossione non replica.

La sezione tributaria, ravvisato un contrasto in ordine alla possibilita' per il socio di far valere il beneficium excussionis a mezzo dell'impugnazione della cartella di pagamento e ritenuta comunque di massima importanza la questione, ha rimesso gli atti alla valutazione del Primo presidente. Ne e' seguita la fissazione dell'odierna udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.- Con l'ordinanza interlocutoria la sezione tributaria di questa Corte pone la questione dell'impugnabilita' della cartella di pagamento, notificata al socio illimitatamente responsabile in relazione a debiti della societa', a causa della mancata preventiva escussione del patrimonio sociale.

1.1.- Col terzo motivo di ricorso, difatti, (------) lamenta giustappunto la violazione e falsa applicazione dell'articolo 2304 c.c., la' dove la Commissione tributaria regionale ha escluso che si possa far valere la violazione del beneficium excussionis con l'impugnazione della cartella di pagamento.

In realta' il ricorrente introduce anche un altro profilo d'impugnazione, in quanto, sotto diversi aspetti, col primo e col secondo motivo di ricorso censura la statuizione del giudice d'appello di ritualita' della notificazione dell'avviso alla societa'.

E' opportuno, allora, esaminare insieme tutti i motivi di ricorso (il

quarto e il quinto concernono pur sempre l'operativita' del beneficio di preventiva escussione), tutti concernenti l'impugnazione della cartella di pagamento ricevuta dal socio illimitatamente responsabile di societa' di persone, che abbia fatto seguito all'avviso di accertamento notificato alla societa' e da questa non impugnato.

2.- In relazione alla pretesa per irap, che e' una delle due dell'Agenzia, la cartella notificata al socio receduto e' senz'altro veicolo d'impugnazione dinanzi al giudice tributario dell'avviso di accertamento, in base al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 19, comma 3, ultimo inciso. Cio' perche' il presupposto impositivo dell'irap si realizza direttamente in capo ai soci (tra varie, Cass., sez. un., 20 giugno 2012, n. 10145; sez. un., 29 maggio 2017, n. 13452; 24 luglio 2018, n. 19599): la societa' e' trasparente, in quanto e' soltanto lo schermo dietro il quale i soci esercitano collettivamente l'attivita' economica (Corte Cost. 17 settembre 2020, n. 201, punto 3.2.).

2.1.- L'imputazione dell'irap per trasparenza comporta, in tesi, la sussistenza del litisconsorzio necessario di tutti i soci nel giudizio concernente la pretesa per irap nei confronti della societa'; ma, in concreto, la questione non rileva in giudizio.

Emerge difatti dalla narrativa della sentenza impugnata e da quella del ricorso che il socio che nell'anno d'imposta al quale si riferisce la pretesa era titolare della restante quota di partecipazione della s.n.c. (------), ossia (------), ha ricevuto la notificazione dell'avviso e non l'ha impugnato.

E altrettanto si deve affermare per la societa', la quale, in base alla sentenza impugnata, pure ha ricevuto l'avviso e non l'ha impugnato.

Sul punto, difatti, il primo motivo di ricorso, col quale si lamenta la violazione ed errata applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 60 e del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 56, la' dove la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che l'avviso di accertamento fosse stato correttamente notificato alla societa', nella propria vecchia compagine, in quanto non era stato comunicato all'Agenzia il mutamento di composizione e conseguentemente della denominazione sociale, e' inammissibile.

Diversamente da quanto e' sostenuto in ricorso, difatti, in cui si legge che l'avviso prodromico alla cartella di pagamento impugnata sarebbe stato notificato alla compagine sociale precedente in persona dell'allora legale rappresentante, il giudice d'appello, con accertamento di fatto che e' rimasto fermo, perche' non censurato, ha riferito che "come risulta dagli atti, il contestato avviso di accertamento e' stato notificato alla s.n.c. contribuente - presso la sede sociale e a mani dell'attuale socia e legale rappresentante (------) - identificata con la denominazione che essa aveva precedentemente...".

2.1.1.- Infondato e' poi il secondo motivo di ricorso, col quale si denuncia la violazione dell'articolo 112 c.p.c., la' dove la Commissione tributaria regionale si sarebbe pronunciata su un'eccezione - ossia sulla circostanza che la notificazione dell'avviso di accertamento sarebbe stata ricevuta dall'ultimo amministratore - in realta' mai posta dall'Agenzia.

Il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato non e' d'ostacolo a una pronuncia resa in base a una ricostruzione dei fatti autonoma rispetto a quella prospettata dalle parti, oppure in base alla qualificazione giuridica degli stessi fatti diversa da quella invocata dalle parti (tra varie, Cass. 11 gennaio 2019, n. 513).

2.2.- L'imputazione dell'irap direttamente ai soci esclude poi l'alterita' rispetto alla societa' che e', invece, richiesta ai fini dell'operativita' del beneficium excussionis: ne consegue l'inammissibilita' del terzo, del quarto e del quinto motivo di ricorso.

In conclusione, in relazione all'irap il ricorso va respinto.

3.- Quanto alla pretesa per iva, la questione posta con l'ordinanza interlocutoria identifica quale oggetto della decisione un tema irriducibile alle sole relazioni societa' in nome collettivo/soci, disciplinate dall'articolo 2304 c.c. (che si estende alle societa' in accomandita semplice e per azioni, per i rinvii degli articoli 2315 e 2461 c.c.), oltre che a quelle societa' semplice/soci, regolate, per il profilo in esame, dall'articolo 2268 c.c. (applicabile anche alle societa' irregolari, in base agli articoli 2297 e 2317 c.c.).

Restando in ambito tributario, anche il cessionario d'azienda o di ramo d'azienda (nonche' il conferitario: si veda, anche in relazione al regime antecedente all'entrata in vigore del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, articolo 16 comma 1, lettera g), che l'ha espressamente contemplato, Cass. 31 ottobre 2019, n. 28057), assume la veste di coobbligato in solido col cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni, nei limiti indicati dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 14, comma 1; e si tratta anche in questo caso di un coobbligato in via sussidiaria, perche' gode del beneficio della preventiva escussione del cedente.

3.1.- Difatti gli orientamenti maturati sull'impugnabilita' della cartella per inosservanza del beneficium excussionis, che hanno originato il contrasto rilevato con l'ordinanza interlocutoria, hanno avuto riguardo, indifferentemente, alla posizione del socio illimitatamente responsabile e a quella del cessionario o conferitario d'azienda o di un ramo di essa.

4.- Di questi orientamenti, secondo quello maggioritario censito con l'ordinanza interlocutoria il beneficio di preventiva escussione opera esclusivamente in sede esecutiva.

Resta comunque fermo che si puo' agire in sede di cognizione al fine di munirsi di uno specifico titolo esecutivo nei confronti del socio (tra varie, Cass. 12 agosto 2004, n. 15713; 15 luglio 2005, n. 15036; 10 gennaio 2017, n. 279 e, da ultimo, 16 ottobre 2020, n. 22629).

4.1.- E poiche', si prosegue, in materia tributaria la cartella di pagamento non e' un atto esecutivo, ma si limita a preannunciare l'azione esecutiva, rispondendo per quest'aspetto a funzione di precetto, e' in questa fase inapplicabile il beneficium excussionis, l'inosservanza del quale non concreta alcuna violazione deducibile con l'impugnazione della cartella (Cass. 3 gennaio 2014, n. 49; 5 dicembre 2014, n. 25764; 16 giugno 2016, n. 12494; 29 luglio 2016, n. 15966; 21 dicembre 2016, n. 26549; 31 maggio 2018, n. 13917; 24 gennaio 2019, n. 1996).

5.- Secondo, invece, l'orientamento minoritario, in caso di ricorso al procedimento di riscossione di tributi mediante ruolo legittimamente l'obbligato in via sussidiaria fa valere il beneficium excussionis con l'impugnazione della cartella di pagamento.

5.1.- Si e' partiti con l'affermare che la preventiva escussione costituisce un presupposto fondante l'azione di riscossione coattiva nei confronti del socio (Cass. 8 maggio 2003, n. 7000); sicche' la pretesa tributaria va fatta valere nei confronti della societa' e solo dopo l'inutile tentativo di escussione di questa puo' essere fatta valere la pretesa esecutiva nei confronti del socio (Cass. 9 maggio 2007, n. 10584).

5.2.- Si e' poi sottolineato che l'esclusione dalla giurisdizione tributaria delle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento, unitamente all'esclusione delle opposizioni all'esecuzione, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilita' dei beni, comporterebbe che l'obbligato in via sussidiaria non avrebbe alcuna possibilita' di ottenere tutela in caso d'inosservanza del beneficium excussionis stabilito in proprio favore. A tanto si e' aggiunto che l'iscrizione a ruolo che violi il beneficium excussionis conforma l'attivita' di riscossione determinandone l'illegittimita', che si riverbera sulla predisposizione e sulla notificazione della cartella. Sicche' sarebbe nulla la cartella di pagamento notificata direttamente all'obbligato in via sussidiaria in violazione del beneficium excussionis (Cass. 27 febbraio 2017, n. 4959).

5.3.- Si e' quindi ribadito il principio anche in esito alla sentenza n. 114/18 con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato incostituzionale il Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, articolo 57, comma 1, lettera a), nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento o all'intimazione di pagamento prevista dall'articolo 50 del medesimo D.P.R., sono ammesse le opposizioni regolate dall'articolo 615 c.p.c. (Cass. 27 settembre 2018, n. 23260; 31 gennaio 2019, n. 2878).

6.- Con l'ordinanza interlocutoria si prende partito per il primo dei due orientamenti e a tal fine si osserva anzitutto che non v'e' piu', in esito alla richiamata sentenza n. 114/18 della Corte costituzionale, la necessita' di colmare vuoti di tutela per il coobbligato sussidiario, sulla quale puntava l'orientamento minoritario.

6.1.- Si aggiunge che quest'orientamento comporterebbe un trattamento deteriore per il fisco, il quale sarebbe impossibilitato a perfezionare il titolo esecutivo da far valere nei confronti del socio/coobbligato solidale senza aver prima atteso l'esito dell'escussione coattiva dei beni della societa', sicche' si troverebbe esposto all'impossibilita' di recuperare il proprio credito per intervenuto decorso del termine di decadenza previsto, per la notificazione della cartella, dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25 (ossia entro due anni dalla data in cui sono divenuti definitivi gli accertamenti effettuati dall'Ufficio); analoghe considerazioni sono svolte in relazione all'avviso di accertamento esecutivo (cd. atto "impoesattivo"), previsto dal Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, articolo 29, conv., con modif., con L. 30 luglio 2010, n. 122, che il fisco non potrebbe notificare al socio illimitatamente responsabile prima dell'escussione dei beni sociali, esponendosi anche in tal caso al rischio di non poter rispettare i termini previsti a pena di decadenza dal Decreto del Presidente della

Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 43 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 57.

Infine, s'ipotizza che lo spazio applicativo d'impugnazione del precetto per violazione del beneficio della preventiva escussione corrisponda, in ambito tributario, alla formulazione dell'eccezione in questione in sede di impugnazione dell'intimazione ad adempiere prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 50, atto avente natura esclusiva di precetto.

6.2.- In definitiva, il tema oggetto della decisione involge l'ambito di cognizione del giudice deputato a decidere sull'impugnazione della cartella di pagamento ricevuta dall'obbligato in via sussidiaria in relazione a un debito dell'obbligato principale che scaturisce da un avviso di accertamento non impugnato.

E i punti da chiarire concernono l'identificazione della portata soggettiva del titolo esecutivo nella riscossione e nell'esecuzione a mezzo ruolo di imposte, in relazione ai coobbligati in via sussidiaria, nonche' i margini entro i quali costoro possono esercitare il proprio diritto di difesa.

7.- La ricostruzione della portata soggettiva del titolo nella riscossione ed esecuzione di tributi a mezzo ruolo e' conformata, sul piano sostanziale, dalla posizione, rispetto all'ente creditore, dell'obbligato in via principale e di quello sussidiario.

Nei confronti dell'ente creditore il socio illimitatamente responsabile e' obbligato, per i debiti sociali, in via sussidiaria, ma al pari della societa' (Cass., sez. un., 13 febbraio 2015, n. 3022), anche per quelli tributari, e pure se sia receduto -come nel caso in esame-, in base all'articolo 2290 c.c. (tra varie, Cass. 22 dicembre 2014, n. 27189 e 4 marzo 2020, n. 6020). Si tratta di una responsabilita' "da posizione", perche' deriva dalla qualita' di socio e concerne indistintamente e automaticamente tutti i debiti della societa': quella del socio non e' un'obbligazione da fatto proprio, ma e' propria, e scaturisce direttamente dalla legge.

7.1.- Anche il cessionario o conferitario d'azienda risponde di un'obbligazione propria, perche' subentra al cedente, e ne risponde in via sussidiaria, in base al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 14, pur non avendo realizzato il fatto indice di capacita' contributiva (Cass. 12 gennaio 2012, n. 255).

7.2.- L'esistenza dell'obbligo della societa' o del cedente, quindi, e' costitutiva dell'obbligo del socio illimitatamente responsabile o di quello del cessionario/conferitario; e quest'obbligo, sebbene diverso per causa, concerne il medesimo oggetto, ossia il debito d'imposta.

8.- Si spiega, allora, perche' l'ente creditore notifica soltanto alla societa' o soltanto al cedente l'avviso di accertamento, senza necessita' di simultaneus processus con i soci o col cessionario/conferitario (tra varie, Cass. 21 novembre 2014, n. 24795; 5 dicembre 2014, n. 25765; 11 maggio 2016, n. 9527): i soggetti passivi del tributo sono appunto loro ed e' rispetto a loro che va accertato che il tributo e' dovuto, ai fini della formazione del titolo esecutivo, ossia del ruolo (Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 49, comma 1).

8.1.- E' quindi sufficiente notificare ai soci illimitatamente responsabili e al cessionario/conferitario d'azienda o di un ramo di essa la cartella di pagamento (Cass. n. 15966/16, cit.) o anche soltanto l'avviso di mora - oggi, l'intimazione di pagamento- (Cass.

13 gennaio 2006, n. 618; 16 maggio 2007, n. 11228; 1 ottobre 2014, n. 20704; n. 25765/14, cit.; 16 marzo 2018, n. 6531), atti giuridicamente dipendenti dal ruolo gia' formatosi nei confronti del soggetto passivo d'imposta (sulla giuridica dipendenza della cartella dal ruolo, si veda Cass., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704).

9.- L'ente creditore agisce quindi, per mezzo dell'agente della riscossione, azionando un titolo, ossia il ruolo, che si e' formato nei confronti del proprio debitore d'imposta, ossia dell'obbligato in via principale. Ma e' pur sempre quel titolo che diviene riferibile ai coobbligati in via sussidiaria, anche se in base a presupposti distinti.

Ed e' da quel titolo, che concerne il tributo, che dipende la cartella notificata al coobbligato: il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, comma 1, stabilisce difatti che "il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza", entro i termini ivi previsti.

9.1.- La cartella vale come notificazione di quel ruolo, e determina, al pari del precetto, la pretesa esecutiva (Cass., sez. un., 14 aprile 2020, n. 7822, punto 3.2).

Sicche' tramite l'impugnazione della cartella il socio contesta il diritto di procedere all'esecuzione con riferimento a quel titolo, e quindi per debiti tributari, allo stesso modo in cui per gli altri debiti sociali egli puo' contestare la propria responsabilita' mediante opposizione all'esecuzione (Cass. 14 maggio 2019, n. 12714, in motivazione).

9.2.- E qualora, come nel caso in esame, l'iscrizione sia avvenuta in base a un avviso notificato alla societa' e da questa non impugnato, il socio puo' lamentare non soltanto l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della societa', ma anche l'inesistenza originaria o sopravvenuta del credito in esso consacrato, ossia della pretesa tributaria, per inesistenza dei fatti costitutivi o per esistenza di fatti impeditivi, modificativi o estintivi (arg. da Cass., sez. un., 23 luglio 2019, n. 19889).

Egli puo' poi contestare il fondamento della propria responsabilita', ossia la propria qualita' di socio, allegando ad esempio il recesso dalla compagine sociale in epoca antecedente al sorgere del debito d'imposta, oppure la qualita' di semplice accomandante di una societa' in accomandita semplice, oppure ancora l'esistenza di un patto limitativo della responsabilita', purche' opponibile al terzo ai sensi dell'articolo 2267 c.c., comma 2: in questo modo ha la possibilita' di sottrarsi all'efficacia esecutiva del titolo "sociale" (sulla possibilita' per il socio di contestare la propria responsabilita' mediante opposizione all'esecuzione si vedano, tra varie, Cass. 14 giugno 1999, n. 5884; 6 ottobre 2004, n. 19946).

E, ancora, egli puo' far valere l'improcedibilita' dell'azione esecutiva nei propri confronti perche' l'ente creditore non si e' soddisfatto prima sui beni che compongono il patrimonio sociale. Il beneficium excussionis presidia difatti il patrimonio del socio nei confronti del creditore sociale,

perche' subordina la garanzia generale da esso offerta a quella correlata al patrimonio della societa', sicche' spetta al socio decidere se valersene, o no (Cass. 11 giugno 1987, n. 5106; 12 aprile 1994, n. 3399).

9.3.- Allo stesso modo si puo' regolare il cessionario di azienda o di un ramo di essa, che pure puo' contestare l'obbligo tributario del cedente e il titolo formatosi nei suoi confronti, ma anche il presupposto della propria obbligazione, ossia il contratto di cessione, e puo' far valere la natura sussidiaria della propria responsabilita'.

10.- Dei possibili profili di contestazione proponibili dal socio quale coobbligato in via sussidiaria, questa Corte con l'ordinanza interlocutoria affronta solo quello concernente la violazione della sussidiarieta' dell'obbligazione, introdotto mediante la denuncia di violazione del beneficium excussionis, previsto nel caso in esame dall'articolo 2304 c.c., ed esclude in assoluto che esso possa trovare ingresso nella fase antecedente all'inizio dell'esecuzione forzata, salvo che nel caso in cui sia stata notificata l'intimazione ad adempiere prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 50.

10.1.- La pienezza di tutela affermata dalla giurisprudenza costituzionale (e, in particolare, da Corte Cost. n. 114/18) starebbe dunque nel fatto che le azioni non esercitabili davanti al giudice tributario sarebbero "compensate" dalla facolta' di proporre opposizione all'esecuzione davanti al giudice ordinario ex articolo 615 c.p.c., contro il pignoramento.

11.- La tesi non puo' essere seguita, perche' comporta un vistoso vuoto di tutela per il coobbligato sussidiario, che sarebbe costretto ad aspettare il pignoramento, per natura invasivo della sua sfera giuridica, per far valere l'improcedibilita' dell'azione esecutiva, oppure a sperare, per poterlo fare, che gli sia notificata l'intimazione ad adempiere, la quale e' soltanto eventuale (Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 50, comma 2 e del cit. Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 29, comma 1, lettera e), come convertito).

11.1.- E il vuoto di tutela e' del tutto ingiustificato: ormai da tempo questa Corte ha sottolineato che anche a fronte della mera minaccia di esecuzione v'e' l'interesse dell'obbligato a paralizzare il diritto del creditore di agire in via esecutiva, facendo leva sulla sussidiarieta' della propria obbligazione (in termini, Cass. 15 luglio 2005, n. 15036 e 14 novembre 2011, n. 23749).

11.2.- Il vuoto di tutela e' stato del resto escluso proprio dalla Corte costituzionale: "...la prevista inammissibilita' dell'opposizione all'esecuzione, quando riguarda atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, non segna una carenza di tutela del contribuente assoggettato a riscossione esattoriale, perche' questa c'e' comunque innanzi ad un giudice, quello tributario. L'inammissibilita' dell'opposizione ex articolo 615 c.p.c., si salda, in simmetria complementare, con la proponibilita' del ricorso Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 19, assicurando, in questa parte, la continuita' della tutela giurisdizionale" (Corte Cost. n. 114/18, punto 11; in termini, Cass. 28 novembre 2019, n. 31090).

12.- Il socio puo' dunque impugnare la cartella proponendo l'intera gamma delle contestazioni che gli spettano.

E, per farlo, si deve rivolgere al giudice tributario.

La cartella che impugna riguarda difatti un credito tributario e, quindi, la materia tributaria. Nel momento in cui del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, citato articolo 25, individua come destinatario della notificazione della cartella di pagamento il coobbligato d'imposta, attrae necessariamente la controversia instaurata avverso tale cartella nell'ambito della cognizione del giudice tributario.

Per orientamento costante di queste sezioni unite, difatti, la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda della natura del credito azionato (tra varie, Cass., sez. un., 7 luglio 2014, n. 15425; sez. un., 31 luglio 2017, n. 18979). La giurisdizione tributaria ha carattere pieno ed esclusivo, appunto ratione materiae (Cass., sez. un., 16 marzo 2009, n. 6315) e si radica indipendentemente dal contenuto della domanda (Cass., sez. un., 27 settembre 2006, n. 20889).

12.1.- E l'ambito di cognizione del giudice tributario si estende sino all'inizio della fase dell'esecuzione forzata, sicche' sono sottratte alla giurisdizione tributaria le sole controversie attinenti alla fase dell'esecuzione forzata, mentre quelle scaturite dall'impugnazione degli atti prodromici all'esecuzione, quali la cartella di pagamento o l'intimazione di pagamento, se autonomamente impugnabili ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, sono devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie (Cass., sez. un., 31 marzo 2008, n. 8279; sez. un., 3 maggio 2016, n. 8770).

13.- Sebbene pertanto il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, si limiti a individuare gli atti di cui possono conoscere le commissioni tributarie, senza precisare quale possa essere l'oggetto del giudizio, deriva chiaramente dal sistema che anche in materia tributaria si possono svolgere contestazioni a tutto tondo: chi ricorre contro atti relativi a crediti tributari e' quindi ammesso a denunciarne l'irregolarita' formale, introducendo contenuti analoghi a quelli che, nel sistema del codice di rito, rientrano nel perimetro dell'opposizione agli atti esecutivi (in termini, Cass., sez. un., 5 maggio 2011, n. 9840; sez. un., 17 aprile 2012, n. 5994); ma egli e' anche ammesso, qualora non si siano formate preclusioni, a contestare il diritto del creditore di procedere esecutivamente, introducendo contenuti analoghi a quelli che, nel sistema del codice di rito, appartengono al perimetro dell'opposizione all'esecuzione.

Laddove restano esclusi dalla giurisdizione tributaria gli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notificazione, effettivamente e validamente eseguita, della cartella o dell'intimazione di pagamento (Cass., sez. un., n. 7822/20, cit., punto 3.5.).

13.1.- Ne' vale sostenere, come fa la Procura generale, che in questo modo verrebbe attribuita al giudice tributario un'azione innaturale di mero accertamento, poiche' quella davanti alla giurisdizione tributaria e' pur sempre inscrivibile nel modello impugnatorio delineato dal suddetto articolo 19 (ancora Cass., sez. un., n. 7822/20, punto 5.1.).

14.- Non avrebbe senso una tutela aggiuntiva dinanzi alla giurisdizione ordinaria (del resto esclusa da Corte Cost. n. 114/18, cit.), magari al solo fine di ottenere la sola tutela prevista dall'articolo 615 c.p.c., comma 1, ossia la sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo: il giudice tributario, difatti, a norma del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 47, investito del

giudizio d'impugnazione di atti della riscossione, puo' appunto sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato, qualora al ricorrente possa derivare dall'atto un danno grave e irreparabile, e, quindi, puo' disporre per quest'aspetto tutele corrispondenti a quelle interne al procedimento di opposizione all'esecuzione (Corte Cost. n. 114/18, punto 9, ultimo cpv; Cass., sez. un., n. 7822/20, cit., punto 3.8.1).

14.1.- D'altronde, qualora l'opposizione si basi anche sull'illegittimita' della pretesa tributaria il giudice civile non potrebbe avere cognizione integrale, ex articolo 615 c.p.c., comma 1, del fumus boni iuris che deve comunque sorreggere il provvedimento di sospensione (avente natura cautelare, sia pure sui generis: Cass., sez. un., n. 19889/19, punto 43); e cio' perche' la valutazione di plausibile illegittimita' di quella pretesa e' comunque demandata ratione materiae al giudice tributario.

15.- L'assetto cosi' delineato trova conferma in caso d'impugnazione dell'accertamento esecutivo (c.d. atto impoesattivo) dinanzi richiamato, che realizza l'accorpamento in un solo atto delle funzioni di atto impositivo, titolo esecutivo e precetto. Eliminata l'iscrizione a ruolo, non v'e' piu' necessita' di notificare la cartella di pagamento. Sicche' il coobbligato deve ricevere la notificazione dell'accertamento esecutivo, e non puo' che impugnarlo dinanzi al giudice tributario.

15.1.- Una linea avanzata verso questo assetto emerge, peraltro, nella giurisprudenza che ha ammesso la facolta' di notificare l'avviso di rettifica dell'iva di una societa' di persone anche ai soci illimitatamente responsabili e il conseguente onere di costoro di contestare la qualita' sociale mediante l'impugnazione dell'avviso (Cass. 23 gennaio 2020, n. 1504; in precedenza, Cass. 28 luglio 2006, n. 17225).

16.- Il sistema cosi' prefigurato inquadra la questione della violazione del beneficium excussionis nell'ordinaria dinamica processuale tra parti contrapposte, diversamente da come indicato nell'ordinanza interlocutoria.

Sul punto la sezione tributaria, si e' visto, paventa il pregiudizio per il fisco, che non potrebbe notificare la cartella di pagamento al coobbligato sussidiario prima della conclusione dell'escussione dei beni della societa', di modo che, nel caso in cui l'escussione sia totalmente o parzialmente infruttuosa, si troverebbe nell'impossibilita' di recuperare il proprio credito nei confronti del coobbligato sussidiario a causa del decorso dei termini di decadenza fissati per la notificazione della cartella.

16.1.- Anzitutto, non si configura alcuna impossibilita' di notificare al coobbligato sussidiario la cartella prima dell'escussione dei beni dell'obbligato principale. E' pur sempre il coobbligato beneficiato che deve far valere il beneficio (addirittura provvedendo, qualora si applichi l'articolo 2268 c.c., a indicare i beni sui quali il creditore possa agevolmente soddisfarsi), al fine d'impedire che inizi l'esecuzione vera e propria, oppure di bloccarla dopo che sia iniziata.

Si rivela, allora, eccessivo l'orientamento minoritario, la' dove sostiene che l'escussione del patrimonio sociale debba comunque precedere la notificazione della cartella al socio, la quale, altrimenti, sarebbe nulla ab origine. La violazione del beneficium excussionis non configura

difatti un vizio proprio della cartella, perche' la relativa deduzione e' eccezione che va a integrare autonoma causa petendi d'impugnazione appartenente al perimetro dell'opposizione all'esecuzione.

17.- Inoltre, la mera violazione dell'ordine che il creditore deve seguire per far valere le proprie ragioni non puo' di per se' comportare la caducazione della pretesa rivolta al socio, ma al piu' puo' fondare la richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto riscossivo impugnato, del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 47.

17.1.- In tal caso, per ottenere la sospensione occorre provare il fumus boni iuris, ossia o, in radice, l'insussistenza della qualita' di socio illimitatamente responsabile, o la violazione dell'ordine; e' altresi' necessario che l'istante evidenzi la propria situazione economica, gli effetti lesivi irreversibili e inadeguatamente ristorabili dell'esecuzione e, comunque, l'intollerabile scarto tra il pregiudizio derivante dall'esecuzione dell'atto e le concrete possibilita' di risarcimento in caso di accoglimento del ricorso (vedi, sul punto, le considerazioni di Corte Cost. 7 giugno 2010, n. 217, punto 2.3.).

17.2.- Il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 47, evita d'altronde la protrazione della sospensione per un tempo irragionevole.

Per un verso, con norma acceleratoria il comma 6, stabilisce che "Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia" e, per altro verso, il successivo comma 8, prevede che "In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte puo' revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza...". Con norma di chiusura, poi, il comma 7 dispone che la pubblicazione della sentenza in ogni caso determina la cessazione degli effetti della sospensione.

18.- Soprattutto, quel che conta, per poter affermare l'inoperativita' della responsabilita' sussidiaria, e', quanto al rapporto societa'/soci, la dimostrazione che la societa' ha la capacita' patrimoniale di soddisfare i propri debiti (Cass. 8 luglio 1983, n. 4606; 3 marzo 2011, n. 5136).

La responsabilita' sussidiaria puo' difatti scattare soltanto quando il creditore non riesca a soddisfarsi, in tutto o in parte, sui beni dell'obbligato principale.

18.1.- Si tratta, quindi, di una questione di prova di esistenza, o di inesistenza, di quella capacita'.

Del resto, quando l'incapacita' patrimoniale della societa' e' accertata con sentenza che ne dichiara il fallimento, la legge ammette, immediatamente e senza attendere i risultati dell'esecuzione concorsuale, l'azione esecutiva del creditore sociale sul patrimonio del socio, facendo conseguire al fallimento della societa' quello dei soci illimitatamente responsabili (L. Fall., articolo 147).

19.- Nella societa' semplice (e nelle societa' irregolari) e' sul socio che incombe l'onere di provare che il creditore puo' agevolmente soddisfarsi sul patrimonio sociale (arg. da Cass. 15 dicembre 1990, n. 11921 e da Cass. n. 7000/03, cit.). Nel caso della societa' in nome collettivo e di quelle in

accomandita semplice e per azioni l'onere della prova s'inverte: qui e' il creditore a dover provare l'insufficienza del patrimonio sociale.

Queste diverse modalita' processuali si spiegano nel sistema del codice civile per la diversa condizione giuridica della societa' registrata rispetto a quella non registrata: e' soltanto in relazione alla prima, difatti, che il creditore sociale e' posto in grado di conoscere, attraverso la pubblicita' del contratto sociale e delle sue modificazioni, i conferimenti dei soci e le loro successive vicende, sicche' il socio e' giustamente dispensato dall'onere d'indicargli i beni sui quali potersi soddisfare.

E una scelta analoga a quella relativa alla societa' registrata e' stata adottata in favore del cessionario d'azienda o di ramo di essa (Decreto Legislativo n. 472 del 1997, ex articolo 14).

20.- Le modalita' della prova divengono poi tanto piu' gravose, e il coefficiente di rischio di soccombenza aumenta, quanto piu' dubbie siano le circostanze.

Cosi', quando risulti aliunde dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito (ad esempio, in caso in cui la societa' sia cancellata), non c'e' necessita' per il creditore di sperimentare l'azione esecutiva sul patrimonio della societa' (Cass. n. 4606/83, cit.). Sul versante opposto, anche l'esito negativo del pignoramento presso terzi e' inidoneo a far ritenere certa l'incapienza del patrimonio societario, potendo la societa' disporre di altri beni sufficienti a garantire il soddisfacimento del credito (cosi' Cass. n. 5136/11, cit.).

21.- Sicche' se l'amministrazione prova la totale incapienza patrimoniale, il ricorso andra' respinto. Se, invece, il coobbligato beneficiato prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso andra' accolto. Se la prova della capienza e' parziale, il ricorso sara' accolto negli stessi limiti. Se nessuna prova si riesce a dare, l'applicazione della regola suppletiva posta dall'articolo 2697 c.c., comportera' che il ricorso sara' accolto o respinto, a seconda che l'onere della prova gravi sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario.

21.1.- E l'accoglimento, totale o parziale, del ricorso non potra' che condurre al corrispondente annullamento della cartella nei confronti del socio. Il che esclude in radice che si ponga il problema della decadenza.

22.- Il coobbligato beneficiato, inoltre, non decade dal diritto di far valere il beneficio, sicche' se non lo fa valere impugnando la cartella, lo potra' fare contro l'eventuale intimazione successiva e, in mancanza, impugnando il pignoramento, ma stavolta dinanzi al giudice dell'esecuzione: e cio' perche' la natura sussidiaria della propria obbligazione resta tale anche se non la si fa valere immediatamente.

23.- In questo contesto il primo motivo di ricorso, che coinvolge l'atto impositivo prodromico alla cartella di pagamento, e' in astratto ammissibile anche in relazione alla pretesa per iva; ma, in concreto, si rivela comunque inammissibile per le ragioni sopra illustrate a proposito della pretesa per irap. E sorte analoga a quella gia' indicata subisce il secondo motivo di ricorso.

23.1.- Il quarto e il quinto motivo di ricorso, da esaminare prima del terzo, perche' rispetto a questo prodromici, coi quali ci si duole dell'omessa pronuncia sul fatto decisivo che la societa' di persone non si puo' considerare estinta nonostante l'intervenuta cancellazione qualora sopravvengano passivita' di natura fiscale (quarto motivo) e della pronuncia su un fatto non dedotto dall'Agenzia, ossia l'intervenuta cancellazione (quinto motivo), sono poi inammissibili perche' non congruenti col contenuto della decisione.

Con la sentenza impugnata il giudice d'appello ha escluso qualsiasi violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato. In effetti, emerge dal testo della sentenza di primo grado, trascritto in quella impugnata, che la Commissione tributaria provinciale non ha valutato la cancellazione, ma ha constatato che la societa' "...si sciolse nel 2004, quindi non era attiva e non era in liquidazione al momento delle notifiche dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento": e da questi elementi ha inferito l'inesistenza del patrimonio sociale.

24.- Il relativo accertamento e' quindi destinato a restar fermo e comporta l'infondatezza del terzo motivo di ricorso, col quale ci si duole della violazione del beneficio di preventiva escussione.

25.- In definitiva, il ricorso va respinto, con l'affermazione del seguente principio di diritto:

"In tema di riscossione ed esecuzione a mezzo ruolo di tributi il cui presupposto impositivo sia stato realizzato dalla societa' e la cui debenza risulti da un avviso di accertamento notificato alla societa' e da questa non impugnato, il socio puo' impugnare la cartella notificatagli eccependo (tra l'altro) la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale. In tal caso, se si tratta di societa' semplice (o irregolare) incombe sul socio l'onere di provare che il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; se si tratta, invece, di societa' in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, e' l'amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale (a meno che non risulti aliunde dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, come, ad esempio, in caso in cui la societa' sia cancellata). Ne consegue che, se l'amministrazione prova la totale incapienza patrimoniale, il ricorso andra' respinto; se, invece, il coobbligato beneficiato prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso andra' accolto. Se la prova della capienza e' parziale, il ricorso sara' accolto negli stessi limiti. Se nessuna prova si riesce a dare, l'applicazione della regola suppletiva posta dall'articolo 2697 c.c., comportera' ricorso sara' accolto o respinto, a seconda che l'onere della gravi sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario".

Il contrasto determinatosi nella giurisprudenza di questa comporta, tuttavia, la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte, pronunciando a sezioni unite, rigetta il ricorso le spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza