Sentenza del 21/07/2021 n. 20766 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società "C. T. nel S." s.a.s di G.A. & C", ricorre sulla base di cinque motivi, illustrati nelle memorie difensive, per la cassazione della sentenza n. 61/2913, depositata il 28.09.2013, con la quale la CTR della Liguria, nel confermare la sentenza di primo grado che aveva respinto il ricorso della società, rigettava il gravame proposto da quest'ultima, confermando la legittimità della cartella emessa, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36 bis per il recupero dell'Iva, anche se non preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione, nonchè la tempestività della notifica della cartella al coobbligato, cessionario dell'azienda, la ritualità della notifica disposta a mezzo posta ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 e la regolarità della cartella esattoriale sebbene priva della sottoscrizione del responsabile, in quanto emessa in epoca antecedente alla entrata in vigore della L. n. 31 del 2008. Con successivo ricorso impugnava l'iscrizione di ipoteca conseguente all'omessa opposizione della cartella da parte della società M.H..

Sia l'ente concessionario che l'Agenzia delle Entrate hanno replicato con controricorso.

La concessionaria ha depositato memorie illustrative in prossimità dell'udienza. Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

CHE:

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 bis e 60 nonchè della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7; per avere i giudici regionali ritenuto la legittimità dell'avviso di accertamento anche se non preceduto dalla notifica della comunicazione dell'esito della liquidazione nè alla cedente (società cessata il 19.10.2019) nè ad essa, atteso che, ancorchè si trattasse di controllo automatizzato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis troverebbe applicazione il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis il quale prevede che, se dai controlli automatici emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato ai sensi di cui all'art. 80, comma 6, al contribuente; ribadisce che il comma 6 stabilisce, a sua volta, che "l'Ufficio prima della iscrizione a ruolo invita il contribuente a versare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso, con applicazione della sopra tassa del 30% della somma non versta o versta in meno". Detta disposizione, ad avviso della contribuente, trova conferma nella L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, che impone all'amministrazione finanziaria, in caso di incertezze su aspetti rilevanti delle dichiarazioni, l'obbligo di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari.

Sostiene che il preventivo invito le avrebbe consentito di predisporre difese in relazione all'erroneo comportamento della società Hotel H di M.H. & C s.a.s. (predisposizione della dichiarazione in fase di cessazione della società) e sia della ditta individuale di H. M. (presentazione della dichiarazione Iva senza il modulo relativo alla società estinta), comè si inferirebbe dalle controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate depositate nel giudizio di merito.

Deduce che, a tal proposito, aveva dedotto l'omessa motivazione della cartella a cui non risultava allegato l'atto richiamato, vale a dire la dichiarazione IVA della cedente e che, se avesse ricevuto la dovuta comunicazione, avrebbe provveduto alla rettifica della dichiarazione Iva delle società cedenti con compensazione del debito IVA della società con il credito IVA maturato dalla ditta individuale, azzerando quasi totalmente il debito iscritto a ruolo.

Ribadisce, altresì, che l'incertezza che impone la notifica della previa comunicazione può riguardare anche l'eventuale risultanza di un omesso pagamento (pag. 29 del ricorso).

3. La seconda censura prospetta la violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 bis e 60, della L. n. 212 del 2000, artt. 6 e 7 e degli artt. 1310 e 2064 c.c.; per avere i giudici regionali affermato la rilevanza degli effetti della notifica di un atto impeditivo della decadenza anche nei confronti del coobbligato in solido dell'obbligazione tributaria. Rileva la società ricorrente l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere di riscossione in quanto la cartella di pagamento, D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 25 deve essere notificata a pena di decadenza entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con la conseguenza che la notifica della cartella doveva essere effettuata entro il 31 dicembre 2005, mentre quella notificata alla società "C. T. nel s." risaliva al dicembre 2010. Al riguardo, la società contribuente assume che alcuna disposizione tributaria prevede una deroga alle norme civilistiche, con la conseguenza che l'ente finanziario non può esigere dalla cessionaria i debiti tributari della cedente notificando la cartella solo a quest'ultima.

4.Insiste, con il terzo motivo, nel censurare la L. n. 212 del 2000, art. 7 la ricorrente insiste nell'affermare l'illegittimità dei provvedimenti impugnati per la carente indicazione del responsabile del procedimento sia nella cartella che nella iscrizione ipotecaria.

5. Il quarto mezzo prospetta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 per avere la CTR affermato la legittimità della notifica dell'atto impositivo a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento direttamente da parte del concessionario per la riscossione; dovendo, al contrario, il concessionario predisporre le operazioni notificatorie attraverso i soggetti abilitati, i messi comunali e gli ufficiali della riscossione.

6.Con l'ultima censura che deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, la contribuente contesta l'affermazione del giudicante secondo il quale l'appello era stato formulato genericamente, avendo essa richiamata sia il ricorso introduttivo che le memorie depositate nel primo grado e "tenendo conto delle osservazioni esposte sulla base delle ragioni e dei motivi di opposizione".

7. Il primo motivo è destituito di fondamento.

Dalla sentenza impugnata risulta l'esclusione dell'obbligo della previa comunicazione dell'esito della liquidazione per il caso di recupero di somme non versate sulla base della dichiarazione del contribuente, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis sostenendo che la L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, fa riferimento alle sole ipotesi in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, con ciò escludendo che, nel caso di specie, si vertesse in detta ultima fattispecie. Il che trova conferma nell'affermazione della stessa contribuente che si rinviene a pag. 29 del ricorso laddove si afferma la necessità della previa comunicazione anche nelle ipotesi in cui difetti l'incertezza nella dichiarazione IVA. Detto assunto trova riscontro alcuna nella giurisprudenza consolidata di questa Corte secondo la quale "la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. "avviso bonario" D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, comma 3, nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; nè il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dalla L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36 bis, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo" (Cass. 33344/2019; n. 17479 del 28/06/2019; n. 8619/2018; n. 4360/2017; n. 11292 del 31/05/2016; n. 3154 del 2015; n. 8342 del 2012).

Peraltro, l'allegazione secondo la quale sarebbe mancata la dichiarazione Iva (in realtà non risultante in modo chiaro dalla sentenza impugnata), non trova conforto nella giurisprudenza di questa Corte laddove afferma che "In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi nonchè da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54-bis e 60" (v. S.U.. n. 17758/2016; Cass. n. 4392/2018).

8. Parimenti destituito di fondamento è il secondo motivo di ricorso.

E' orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità quello che alla stregua della disciplina dettata dal codice civile con riguardo alla solidarietà fra coobbligati, applicabile - in mancanza di specifiche deroghe di legge - anche alla solidarietà tra debitori d'imposta, l'avviso di accertamento (ovvero l'atto impositivo) validamente notificato solo ad alcuni condebitori spiega, nei loro confronti, tutti gli effetti che gli sono propri, mentre, nei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e gli altri condebitori, cui non sia stato notificato o sia stato invalidamente notificato, lo stesso, benchè inidoneo a produrre effetti che possano comportare pregiudizio di posizioni soggettive dei contribuenti, quali il decorso dei termini di decadenza per insorgere avverso l'accertamento medesimo, determina pur sempre l'effetto conservativo d'impedire la decadenza per l'Amministrazione dal diritto all'accertamento, consentendole di procedere alla notifica, o alla sua rinnovazione, anche dopo lo spirare del termine all'uopo stabilito(v. Cass. n. 2545/2018; n. 13248 del 25/05/2017; n. 1463/2016; N. 16945 del 2008).

Pur riferendosi all'ipotesi dell'emanazione di un atto impositivo, il principio di diritto di cui a tale arresto giurisprudenziale è evidentemente riferibile anche alla diversa ipotesi, quale quella in esame, del termine decadenziale previsto per l'emissione della cartella esattoriale dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25.

Evidente ne è infatti l'eadem ratio legis et juris. Pacifico e comunque accertato in fatto dal giudice tributario di appello, che nel caso di specie il termine decadenziale è stato rispettato nei confronti dell'obbligato principale. Del resto nell'analoga fattispecie concreta della dichiarazione congiunta dei redditi dei coniugi, questa Corte ha già avuto modo di affermare, conformemente, l'equiparabilità dell'atto della riscossione a quello impositivo rispetto al termine decadenziale, nello specifico senso - che qui rileva - della sufficienza anche ad uno soltanto dei coobbligati solidali, della notifica dell'uno ovvero dell'altro entro tale termine, trovando applicazione l'art. 1310 c.c., comma 1, ancorchè si tratti di decadenza e non di prescrizione (v. Sez. 5, n. 27005 del 21/12/2007 e n. 1463 del 27/01/2016). Vero è tuttavia che altra giurisprudenza di questa stessa Corte in campo civilistico ha diversamente affermato che "In tema di solidarietà tra coobbligati, dell'art. 1310 c.c., il comma 1 dettato in materia di prescrizione, non è applicabile anche in tema di decadenza, non solo per la chiarezza del testo normativo, riferito solo alla prescrizione, ma anche per la profonda diversità dei due istituti" (Sez. 2, Sentenza n. 16945 del 20/06/2008, Rv. 604067 - 01; conforme, Sez. 2, Sentenza n. 8288 del 19/06/2000, Rv. 537735 - 01).

Vi è però da tener conto della diversità e della specialità della disciplina tributaria, in particolare procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico (dunque ben diversa da quella di diritto privato sicuramente de-procedimentalizzata) regolata da sue proprie norme, quali appunto quella che risulta applicabile nel caso di specie (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1), secondo l'interpretazione che sopra si è profilata, ovvero quella analoga in materia sanzionatoria di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 2.

Pertanto, la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 in quanto, in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in detta ipotesi, l'art. 1310 c.c., comma 1, sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie.

Infine, in caso di cessione di azienda, l'art. 2650 c.c., comma 2, che prevede che dei debiti dell'azienda risponda anche l'acquirente, purchè essi risultino dai libri contabili obbligatori - non trova applicazione con riferimento ai debiti tributari, atteso che, data la loro particolare natura, i medesimi non sono equiparabili a quelli di diritto comune. Ne discende che l'acquirente dell'azienda non può sottrarsi alla responsabilità per i debiti inerenti all'azienda ceduta, deducendo che i medesimi non siano stati iscritti nei registri contabili obbligatori (Cass. n. 16473/2008).

9. La terza censura è infondata.

Giova sottolineare come questa Corte si è assestata sul principio secondo il quale "la cartella esattoriale che ometta di indicare il responsabile del procedimento, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1 giugno 2008, non è affetta da nullità, atteso che il D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4-ter, - convertito dalla L. n. 31 del 2008 - ha previsto tale sanzione solo in relazione alle cartelle di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 riferite ai ruoli consegnati a decorrere dalla predetta data" (ex plurimus, Cass. n. 27856/2018) Se il medesimo vizio è riferito non già solo alla cartella di pagamento, ma altresì ad atto affatto diverso, segnatamente, alla iscrizione ipotecaria notificata dalla concessionaria, peraltro in epoca anteriore al 1 giugno 2008, non è consentito estendere il disposto dal D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4-ter, conv., con modif., in L. n. 31 del 2008 ad atti diversi dalle cartelle; pertanto, non trova alcuna base giuridica la proposta estensione dell'obbligo in questione ad un atto diverso, quale è l'iscrizione ipotecaria, funzionalmente distinto dalla cartella di pagamento, disciplinata dal D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 25 e 26 atto quest'ultimo destinato a portare a conoscenza del contribuente il ruolo, limitatamente alla partita iscritta a suo carico, e con il quale si avanza la pretesa impositiva (v. Cass. n. 23672/2018).

L'indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'agente della riscossione non è richiesta dalla L. n. 212 del 2000, art. 7 (cd. Statuto del contribuente) a pena di nullità, in quanto tale sanzione è stata introdotta per le sole cartelle di pagamento dal D.L. n. 248 del 2007, art. 36, comma 4-ter, conv., con modif., in L. n. 31 del 2008 (Cass. n. 1150/2019; n. 11856/2017).

10. Il quarto mezzo non merita accoglimento.

In relazione alla notifica a mezzo del servizio postale, la Suprema Corte - con sentenza della Sezione tributaria n. 16949/2014 - ha ribadito che la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, rispondendo tale soluzione alla previsione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 che prescrive altresì l'onere per il concessionario di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione di notifica o l'avviso di ricevimento, con l'obbligo di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione(v, Cass. n. 9240/2019).

Quando il predetto ufficio si avvale di tale facoltà di notificazione semplificata, alla spedizione dell'atto si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle previste dalla L. n. 890 del 1982 (Cass. n. 17598/2010; n. 911/2012; n. 19771/2013; 22151 del 2013; n. 16949/2014; n. 14146/2014; Cass. n. 3254/2016; 7184/2016; Cass. n. 10232/2016; n. 12083 del 2016 Cass. n. 14501/2016, Cass. n. 1304/2017; n. 704/2017;; n. 19795 e n. 14501/2017; n. 8293/2018 v. anche Corte costituzionale del 23 luglio 2018 n. 175 che, nel rigettare le questioni di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, comma 1, - Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito - ha affermato la legittimità della notificazione diretta, da parte dell'agente della riscossione, della cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento).

Da tale impostazione, la stessa Corte fa discendere la conseguenza che, in tutti i casi di notifica postale diretta di un atto tributario, non deve essere redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento, e quindi in ordine alla persona cui è stato

consegnato il plico; l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se lo stesso dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prendere cognizione della notifica, anche laddove eseguita mediante consegna a persona diversa dal diretto interessato, ma comunque abilitata alla ricezione per conto di questi, si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal consegnatario.

11. L'ultimo mezzo non supera il vaglio di ammissibilità, in assenza di trascrizione dei motivi dell'appello ovvero della localizzazione dell'atto di gravame nel fascicolo del giudizio di merito, non essendo idonea a confutare la statuizione del giudice di appello la mera affermazione della ricorrente di aver richiamato le attività difensive del primo grado (Cass. n. 122664/2012) In conclusione, il ricorso deve essere respinto.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione rigetta il ricorso;

condanna parte ricorrente alla refusione delle spese sostenute dalla concessionaria che liquida in Euro 7.000,00, oltre rimborso forfettario, Euro 200,00 per esborsi, e accessori come per legge; Euro 6.000,00 in favore dell'Agenzia delle Entrate, oltre spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, all'udienza tenuta mediante collegamento da remoto, ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8 bis, conv. con modif. dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, il 4 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 21 luglio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza