Sentenza del 20/08/2021 n. 23157 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

T.G. impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli gli estratti ruolo relativi a nove cartelle di pagamento, assumendo la nullità della notifica e la prescrizione dei tributi, nonchè la violazione della L. n. 212 del 2000. L'adita Commissione, con sentenza n. 343/8/11, accoglieva il ricorso sul presupposto dalla mancanza di prova della rituale notifica delle cartelle.

Equitalia Sud S.p.A., già Equitalia Polis S.p.A., appellava la pronuncia lamentando che i giudici di primo grado avevano omesso di rilevare l'inammissibilità del ricorso per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18 non essendo stato indicato l'Ufficio nei cui confronti era stato proposto, inoltre era stato inammissibilmente impugnato l'estratto di ruolo. L'Ufficio eccepiva, inoltre, la rituale notifica delle cartelle di pagamento. La Commissione Tributaria Regionale Campania, con sentenza n. 130/50/2013, rigettava l'appello, atteso che la cancellazione della società contribuente dal registro delle imprese ne aveva determinato l'estinzione, che non dava luogo ad alcun tipo di successione nei rapporti precedenti. I giudici cli appello rilevavano, inoltre, l'irregolarità della autentica delle cartelle effettuata dal rappresentante di Equitalia Sud S.p.A., nonchè la mancanza di tutte le relate di notifica (sette su tredici), oltre al tardivo deposito della documentazione probatoria.

Equitalia Sud propone ricorso per la cassazione della sentenza, svolgendo otto motivi. T.G. si è costituita con controricorso. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato memorie, concludendo per l'accoglimento del sesto, del settimo e dell'ottavo motivo di ricorso. Il ricorso fissato all'udienza pubblica del 6.5.2021 è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, sopravvenuto art. 23, comma 8 bis, inserito dalla legge di conversione L. n. 176 del 2020, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo si denuncia omessa motivazione in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19, 21 e 22 ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 atteso che i giudici di appello avrebbero omesso di statuire in merito alla eccezione formulata da Equitalia Sud S.p.A., relativamente alla non impugnabilità dell'estratto di ruolo che non è stato mai notificato al contribuente, non potendo essere equiparato agli atti impugnabili D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19.

2. Con il secondo motivo si denuncia omessa motivazione in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, comma 2, lett. c, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto i giudici della Commissione Tributaria Regionale avrebbero omesso di dichiarare l'inammissibilità del ricorso introduttivo per la mancata indicazione dell'Ufficio nei cui confronti è stato proposto il ricorso, nonostante l'espressa eccezione formulata dall'Agente della Riscossione.

3. Con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e art. 100 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto i giudici di appello avrebbero erroneamente interpretato il contenuto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 in ragione della inammissibilità del ricorso introduttivo, atteso che era stato proposto avverso l'estratto di ruolo, mai notificato o portato a conoscenza del contribuente, atto non impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19.

4. Con il quarto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, in quanto i giudici di appello, ritenendo implicitamente corretto il ricorso privo dell'indicazione dell'Ufficio nei cui confronti era stato proposto, avrebbero errato nell'interpretare il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18.

5. Con il quinto motivo si denuncia nullità del procedimento ai sensi dell'art. 2495 c.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto i giudici della Commissione Tributaria Regionale avrebbero omesso di dichiarare, d'ufficio, l'inammissibilità del ricorso introduttivo proposto da una società estinta, ritenendo, invece, di accogliere l'appello del contribuente sul presupposto che la notifica di un atto impositivo alla società estinta è da ritenersi nullo.

6. Con il sesto motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2495 c.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 e dell'art. 24 Cost. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto la sentenza impugnata sarebbe censurabile nella parte in cui avrebbe ritenuto la società estinta, e che l'estinzione non dà luogo ad alcun tipo di successione nei rapporti precedenti. Equitalia rileva che dalle retate depositate in secondo grado si evincerebbe chiaramente che le notifiche delle cartelle erano antecedenti alla presunta estinzione della società (2007) mentre l'atto introduttivo di impugnazione è successivo. Dai suddetti rilievi conseguirebbe che le obbligazioni assunte dalla società, per effetto dell'estinzione della stessa, passano ai soci con ogni relativa conseguenza.

7. Con il settimo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 116 c.p.c., degli artt. 2702 e 2719 c.c., e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La ricorrente rileva che la sentenza impugnata sarebbe censurabile nella parte in cui ha ritenuto incidenter tantum valido il disconoscimento delle cartelle, rilevando il difetto di autenticazione effettuato da Equitalia per la mancanza dei relativi poteri conferiti dalla legge. Si precisa che, tenuto conto della completezza della relata di cui risultano peraltro corretti sia il nome che l'indirizzo del destinatario e risulta trascritto il numero della cartella, non vi sarebbe alcun indizio che possa far ragionevolmente ritenere che l'originale contenga dati diversi da quello depositato agli atti.

8. Con l'ottavo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, comma 2, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che i giudici di appello avrebbero errato nel ritenere tardiva l'esibizione delle cartelle, in quanto fatta solo all'udienza di trattazione della causa, non provvedendo così ad esaminare l'intervenuta notifica delle stesse. L'art. 58 n. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992, infatti, farebbe salva la facoltà delle parti di produrre in appello nuovi documenti indipendentemente dalla possibilità dell'interessato di produrli in prima istanza per causa a lui non imputabile per cui anche a volere ritenere intempestive le relate depositate in primo grado, le stesse risulterebbero ritualmente e tempestivamente depositate in sede di gravame ma non esaminate.

9.Il primo ed il terzo motivo di ricorso vanno esaminati congiuntamente in quanto inerenti alla medesima questione.

9.1. Le critiche sono infondate.

Si rileva dai fatti di causa che la società contribuente, con il ricorso introduttivo della lite, ha impugnato l'estratto di ruolo e le cartelle di pagamento presupposte. Secondo l'indirizzo ampiamente condiviso da questa Corte, l'estratto di ruolo, che è un atto interno all'Amministrazione, può essere oggetto di autonoma impugnazione quando viene impugnato unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella (Cass. n. 22184 del 2017). Il contribuente può, infatti, impugnare la cartella di pagamento della quale, a causa dell'invalidità della relativa notifica, sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non osta il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, u.p. in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato "impugnabilità prevista da tale norma, non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacchè l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione" (Cass. S.U. 19704 del 2015, conf. 27799 del 2018).

10. Il secondo ed il quarto motivo di ricorso vanno esaminati congiuntamente in quanto inerenti alla medesima questione.

10.1.Le critiche non hanno pregio.

Questa Corte, con riferimento al ricorso in appello, ma il principio può essere applicato a tutte le forme di impugnazione, ha precisato che: "Ai fini della sussistenza del requisito della indicazione delle parti non è richiesta alcuna forma speciale, essendo sufficiente che le pari medesime, pur non indicate o erroneamente indicate nell'epigrafe del ricorso o nell'esposizione dei motivi di impugnazione, siano con certezza ed in modo chiaro e inequivoco identificabili dal contesto del ricorso stesso, dalla sentenza impugnata ovvero da atti delle pregresse fasi del giudizio, sicchè l'inammissibilità del ricorso è determinata soltanto dall'incertezza assoluta dall'incertezza assoluta che residui in esito all'esame di tali atti" (Cass. n. 26313 del 2017). E' stato, altresì,

chiarito che: "In tema di contenzioso tributario, l'indicazione, prevista, prevista a pena d'inammissibilità dalla 31 dicembre 1992, n. 546, art. 18 dell'ufficio periferico o ente locale o concessionario contro il quale è diretto il ricorso, non richiede l'impiego di formule particolari, per cui può essere fatta anche per implicito mediante rione di dati o elementi che non lascino alcun serio dubbio sull'individuazione del soggetto convenuto in giudizio"(Cass. n. 11475 del 2009).

Nella specie, la società ricorrente ha chiarito quale fosse l'oggetto del contendere, indicando con precisione gli atti impositivi impugnati e notificando il ricorso all'ufficio che li aveva emessi.

11. Il quinto motivo di ricorso è infondato.

a) Equitalia lamenta che i giudici di appello avrebbero erroneamente omesso di dichiarare l'inammissibilità del ricorso introduttivo proposto nel 2009 da una società estinta ed hanno, invece, ritenuto di accogliere l'appello della contribuente sul presupposto che la notifica di un atto impositivo alla società estinta è da ritenersi nullo.

Si precisa, inoltre, che il contribuente avrebbe dichiarato nell'atto introduttivo l'estinzione della società nel dicembre del 2007 laddove il ricorso introduttivo sarebbe stato proposto nel 2009, pertanto, l'estratto di ruolo e le sottese cartelle di pagamento sarebbero state impugnate quando la società era estinta da tempo.

Le suddette allegazioni non sono state smentite da T.G., quale socio accomandatario della Autotest Service s.a.s., che si è costituita con controricorso.

b) Ciò premesso, va precisato che con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 6 del 2003, l'estinzione di una società coincide con la sua cancellazione dal registro delle imprese e ciò a prescindere dall'esistenza di eventuali debiti societari, rapporti non definiti o procedimenti ancora pendenti. L'efficacia dell'iscrizione della cancellazione nel registro delle imprese passa, per effetto della riforma, da dichiarativo a costitutivo. Tale effetto costitutivo è da circoscrivere alle sole società di capitali. Ciò verrebbe confermato, oltre che dalla collocazione sistematica della norma di cui all'art. 2495 c.c., anche dalla differente disciplina delle azioni previste nei confronti dei soci per le differenti tipologie di società: nelle società commerciali di persone i soci rispondono illimitatamente, dopo l'escussione del capitale sociale, mentre nelle società di capitali è la società a rispondere con il proprio patrimonio.

Diversa è la regolamentazione con riferimento alle società in accomandita semplice e per azioni la cui disciplina prevede due tipologie distinte di soci, accomandatari e accomandanti, che rispondono illimitatamente o limitatamente a seconda del differente modo in cui la legge configura la rispettiva responsabilità. Producendosi l'effetto estintivo anche in presenza di debiti insoddisfatti o rapporti non definiti, alla cancellazione segue un fenomeno di tipo successorio con duplice effetto: le obbligazioni facenti capo alla società non si estinguono, bensì si trasferiscono agli ex soci, i quali ne rispondono in solido nei confronti dei creditori sociali nei limiti di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto espressamente statuito dall'art. 2495 c.c., comma 2.

I diritti e i beni non compresi nel bilancio finale di liquidazione della società estinta, invece, si trasferiscono ai soci in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorchè azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione nel bilancio finale di liquidazione avrebbe richiesto ulteriore attività sia giudiziale sia stragiudiziale, ed il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo.

c) L'estinzione della società non determina l'estinzione dei debiti insoddisfatti nei confronti dei terzi, verificandosi un fenomeno di tipo successorio sui generis, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono, il che sacrificherebbe ingiustamente il diritto dei creditori sociali, ma si trasferiscono ai soci, i quali possono in quanto tali essere chiamati a risponderne, però secondo le ordinarie regole di legittimazione passiva ed attiva e senza il litisconsorzio necessario con la società, ove questa sia già estinta "nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione, ovvero illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti pendente societate" (Cass. SS.UU. n. 6070 del 2013; Cass. n. 5736 del 2016; Cass. n. 23765 del 2008).

Nella fattispecie, il ricorso introduttivo risulta essere stato proposto dal socio accomandatario della società estinta, come accertato dalla Commissione Tributaria Regionale. Ne consegue, in ragione dei rilievi espressi, l'infondatezza delle prediche.

12. Le censure proposte con il sesto mezzo sono fondate.

Si ribadisce, anche con riferimento a questa censura, che nel processo tributario, l'estinzione della società di persone o di capitali, conseguentemente alla cancellazione dal registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono, venendo altrimenti sacrificato ingiustamente il diritto dei creditori sociali, ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione oppure illimitatamente, a secondo del regime giuridico dei debiti sociali; con la conseguenza che i soci peculiari successori della società subentrano nella legittimazione processuale facente capo all'ente (Cass. n. 16362 del 2020; Cass. S.U. n. 6070 del 2013). In particolare è stato affermato che: "Per quanto concerne le società di persone, è stato affermato che, sul piano tributario, essendo il debito del socio il medesimo della s.n.c., egli è legittimamente sottoposto all'esazione del debito fiscale accertato nei confronti della s. n. c., alle ordinarie condizioni poste dall'art. 2304 c.c., senta che sia necessario notificargli l'atto impositivo originario e/o gli atti amministrativi conseguenti. Resta, dunque ferma l'ordinaria responsabilità illimitata e solidale dei soci della s. n. c. (art. 2901 c.c.), che opera, in assenza di un'espressa previsione derogativa, anche per le obbligazioni tributarie. Ciò in quanto l'imperfetta personalità giuridica delle società di persone si risolve in quella dei soci, i cui patrimoni sono protetti dalle iniziative dei terzi solo dalla sussidiarietà, mentre la pienezza del potere di gestione in capo ad essi finisce con il far diventare dei soci i debiti della società (Cass. n. 16713 del 2016; Cass. n. 24322 del 2014; Cass. n. 19188 del 2006)" (Cass. n. 27488 del 2016).

La Commissione Tributaria Regionale ha erroneamente affermato la nullità dell'atto impositivo perchè relativo ad una società estinta, non facendo buon governo dei principi sopra espressi, nonostante le cartelle fossero state notificate alla società prima della estinzione, e soprattutto

non tenendo conto che l'estinzione della società comportasse comunque la prosecuzione dei rapporti sociali attivi e passivi in capo al socio illimitatamente responsabile.

13. Il settimo motivo è inammissibile, in quanto la ricorrente non censura una ratio decidendi della sentenza impugnata ma un obiter dictum, ponendo essa stessa in rilievo che la sentenza impugnata sarebbe censurabile nella parte in cui ha ritenuto incidenter tantum valido il disconoscimento delle cartelle, rilevando il difetto di autenticazione effettuato da Equitalia per la mancanza dei relativi poteri conferiti dalla legge.

14. Va accolto l'ottavo motivo ricorso.

La produzione di documenti nel processo tributario è regolata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 22 e 23 secondo cui i documenti devono essere prodotti, in originale o in fotocopia, al momento della costituzione in giudizio, sia dal ricorrente che. dal resistente, o al massimo fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 32, comma 1. Tale termine è perentorio, in quanto strumentale al contraddittorio. Tuttavia, Equitalia deduce che le relate di notifica delle cartelle sono state depositate in giudizio sin dal primo grado e poi successivamente depositate in appello. Con riferimento a tale circostanza, T.G., socio accomandatario di Axxx Service s.a.s. non ha dedotto alcunchè. Ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, comma 2, le parti possono produrre in appello nuovi documenti, indipendentemente dalla impossibilità per l'interessato di produrli in prima istanza e per causa a lui non imputabile (Cass. n. 29568 del 2018; Cass. n. 12008 del 2011; Cass. 14020 del 2007), con la conseguenza che laddove siano considerate intempestive le produzioni effettuate in primo grado, le stesse possono ritenersi comunque tempestive in appello. Questa Corte ha, altresì, precisato che il documento che sia stato prodotto, ancorchè tardivamente, nel giudizio di primo grado, "deve ritenersi acquisito automaticamente e ritualmente in quello di gravame, anche se depositato oltre il termine previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 32 atteso che - sebbene le modalità di produzione non corrispondano a quelle previste dalla legge - il documento era stato già messo a disposizione della controparte, ai fini dell'esercizio del diritto di dipesa da parte della stessa, mediante l'inserimento nel fascicolo di primo grado che, ai sensi dell'art. 25, comma 2, del detto decreto, resta inserito in modo definitivo in quello d'ufficio e può essere restituito solo dopo il passaggio in giudicato della decisione "(Cass. n. 16652 del 2018).

15. In definitiva, va accolto il sesto e l'ottavo motivo di ricorso e rigettati i restanti. La sentenza impugnata va cassata, in relazione ai motivi e accolti, e la causa va rinviata alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, per il riesame, la quale provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il sesto e l'ottavo motivo di ricorso, rigetta i restanti. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, per il riesame, alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, trattata in camera di consiglio e da remoto, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, sopravvenuto art. 23, comma 8 bis, inserito dalla legge di conversione L. n. 176 del 2020, non avendo nessuno degli interessati (Procuratore Generale e difensori delle parti) fatto richiesta di discussione orale, nell'udienza pubblica, il 6 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 agosto 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza