Sentenza del 22/04/2022 n. 12759 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dagli atti e dalla sentenza impugnata che la G. D. T. è stata dichiarata fallita dal Tribunale di Francoforte in data 1 dicembre 2009, a seguito dell'apertura di una procedura d'insolvenza, risalente al 28 settembre dello stesso anno. Nel 2012, tuttavia, in esito al controllo secondo procedure automatizzate della dichiarazione relativa proprio all'anno d'imposta 2009, l'Agenzia delle entrate ha iscritto a ruolo importi corrispondenti all'iva dichiarata e non versata, nonchè, si specifica in sentenza, a quella maturata in corso di fallimento in relazione alle operazioni imponibili compiute dal curatore nel corso dell'esercizio provvisorio al quale era stato autorizzato, oltre a interessi e sanzioni.

Ne è seguita la notificazione di una cartella di pagamento con la quale l'agente per la riscossione ha reclamato il pagamento delle somme dovute nonchè dell'aggio per la riscossione. La società ha impugnato l'iscrizione a ruolo e la conseguente cartella, senza successo in primo grado.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha, invece, parzialmente accolto l'appello della società, limitatamente all'importo per aggio. A sostegno della decisione il giudice d'appello ha ritenuto che quel che conta in giudizio è la legittimità della cartella in quanto titolo esecutivo, e non già atto esecutivo, che l'Agenzia ha diritto di procurarsi, laddove irrilevante è che essa costituisca, o no, condizione imprescindibile per l'ammissione al passivo secondo la legge fallimentare tedesca. Legittima è, inoltre, ha aggiunto, la pretesa sanzionatoria, poichè non è ravvisabile causa di non punibilità, essendo maturati omessi versamenti, mentre non è dovuto l'aggio, che rappresenta un inutile aggravio, evitabile se fosse stata proposta l'insinuazione al passivo delle somme liquidate in dichiarazione. La Commissione ha infine aggiunto che la cartella è comunque idonea a legittimare l'Agenzia a richiedere al giudice italiano l'apertura di una procedura secondaria in Italia.

Contro questa sentenza il curatore del fallimento della società propone ricorso per ottenerne la cassazione, che affida a due motivi, che illustra con memoria, cui replicano l'Agenzia delle entrate con controricorso e l'agente per la riscossione con controricorso e ricorso incidentale, affidato a due motivi, e contrastato con controricorso dalla ricorrente. Deposita memoria l'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Motivi della decisione

1. - E' inammissibile la memoria depositata per l'Agenzia delle entrate-Riscossione, in mancanza di procura speciale al difensore di s.p.a. Equitalia Nord. Questa Corte ha già stabilito al riguardo (si veda Cass. n. 3312/22) che, per effetto del principio della perpetuatio dell'ufficio di difensore,

di cui è espressione l'art. 85 c.p.c., l'estinzione dell'agente della riscossione Equitalia e l'automatico subentro del successore Agenzia delle Entrate-Riscossione, disposti dal D.L. n. 193 del 2016, art. 1, conv. con modif. dalla L. n. 225 del 2016, non privano il procuratore della società estinta, che sia già ritualmente costituito nel processo anteriormente alla data della predetta successione, del ius postulandi e, quindi, della capacità di svolgere attività difensiva nel medesimo grado di giudizio sino alla sua sostituzione.

2. - Col primo motivo del ricorso principale, la società denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del regolamento dell'unione Europea n. 1346 del 2000 e dell'art. 89, par. 1, e dell'art. 174, par. 1, dell'Insolvenzordnung (codice fallimentare tedesco), là dove la Commissione tributaria regionale non ha annullato la cartella di pagamento, sebbene la normativa fallimentare tedesca, applicabile a norma del regolamento n. 1346/2000, perchè la procedura si è aperta in Germania, da un lato non preveda per l'insinuazione al passivo l'iscrizione a ruolo e la formazione della cartella di pagamento ai fini dell'insinuazione al passivo e dall'altro ponga ai creditori individuali della massa il divieto di esercizio di azioni esecutive sui beni della procedura o sugli altri beni del debitore.

2.1. - Va respinta l'eccezione d'inammissibilità proposta in controricorso dall'Agenzia, in quanto, contrariamente a quanto ivi obiettato, l'affermazione che in base alla cartella l'Ufficio è legittimato a richiedere l'apertura in Italia di una procedura concorsuale secondaria non identifica un'autonoma ratio decidendi, ma una mera argomentazione, relegata, tra l'altro, al piano delle mere eventualità, incompatibile con la natura impugnatoria del giudizio tributario: la cartella di pagamento rileva per le somme delle quali si intima il versamento, e che mediante l'impugnazione si vogliono neutralizzare, non già per i futuri ed eventuali effetti che vi si intendano riannodare.

3. - Il motivo, peraltro, è comunque in parte inammissibile, e in parte infondato.

Anzitutto le parti convengono, e ne conviene la stessa Commissione tributaria regionale con la sentenza impugnata, che con l'iscrizione e con la cartella in questione l'Agenzia ed Equitalia non potessero promuovere la riscossione, stante la pendenza della procedura fallimentare, ma soltanto formare un titolo a tutela del credito vantato e da insinuare nella procedura: il giudice d'appello riconosce che "...per la legge tedesca la Società non avrebbe potuto procedere al versamento di quanto dovuto ai fini iva per l'anno d'imposta iva 2009 per lo stato di provvisoria insolvenza dichiarato il 28.9.2009...", e sottolinea che "...l'Amministrazione finanziaria era stata informata dal curatore tedesco della possibilità di insinuazione..."; sicchè, rimarca, "la cartella è semplice titolo esecutivo, e non atto esecutivo, che l'Ufficio ha diritto di procurarsi...", considerato che "...il ruolo resta un elemento utile per tutelare i crediti erariali, posto che la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria ad insinuarsi nel passivo fallimentare senza la preventiva formazione del ruolo, non esclude che, nel caso di contestazione da parte del debitore, la relativa istanza possa essere rigettata se non suffragata dal ruolo, mentre, ove questo fosse allegato, l'Amministrazione finanziaria sarebbe ammessa, sia pure con riserva".

3.1. - Ciò di cui si discute nel giudizio è, dunque, l'idoneità del ruolo e della cartella a tutelare le ragioni del creditore erariale in vista dell'insinuazione al passivo: è in questa chiave che la

Commissione tributaria regionale ha affermato il diritto del creditore erariale di procurarsi il "titolo esecutivo" e nel contempo ha escluso che la cartella sia "atto esecutivo".

E allora, a fronte di queste statuizioni, v'è carenza d'interesse ad agire da parte del curatore a ottenere la caducazione della cartella, poichè la rilevanza di iscrizione e cartella andrà apprezzata in seno alla procedura fallimentare, ai fini della tutela del diritto al concorso, dell'ottenimento di una quota o di una percentuale di quanto ricavato dalla liquidazione; effettivamente il ruolo, come hanno affermato le sezioni unite di questa Corte (con sentenza n. 33408/21), è utile al creditore concorsuale, perchè serve a individuare, anche ai fini degli accessori, i crediti opponibili alla massa e i relativi privilegi.

4. - E che anche la disciplina tedesca del fallimento risponda ad analoghe regole di concorsualità emerge giustappunto dalle norme dell'Insolvenzordnung citate in ricorso, che fissano il divieto di azioni individuali sui beni della procedura o sugli altri beni del debitore durante la durata della procedura fallimentare (art. 89) e la soggezione delle richieste dei creditori alle disposizioni della procedura di insolvenza (artt. 87 e 174).

4.1. - Non sono quindi applicabili le statuizioni contenute ai punti 12 e 12.1 della richiamata Cass. n. 33408/21, sulle quali si fa leva in memoria, che riguardano l'incompatibilità della notificazione della cartella, quanto alla sua funzione di atto corrispondente al precetto di pagamento, ossia d'intimazione ad adempiere, con l'esecuzione concorsuale e, in particolare, con la regola fissata dall'art. 51 L. Fall..

5. - La cartella di pagamento, inoltre, peraltro, costituisce anche il primo e unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente in relazione alla pretesa per iva maturata successivamente al fallimento, e oggetto di contestazione, nonchè agli interessi maturati successivamente alla dichiarazione, e alle sanzioni.

5.1. - Quanto alle sanzioni, è proprio mediante l'iscrizione a ruolo e la conseguente emissione della cartella che si manifesta la relativa pretesa, di modo che la cartella rappresenta il primo e unico atto col quale essa è comunicata al contribuente, e che quindi è impugnabile, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, anche per motivi attinenti al merito della pretesa (Cass. n. 24880/20; coerente anche Cass. n. 4564/20; da ultimo, in termini, Cass. nn. 38481/21 e 3732, 3733 e 3734/22, cit., che sottolineano che il fisco, in seguito all'apertura della procedura fallimentare, non perde le proprie prerogative in ordine all'attività di verifica del rapporto giuridico d'imposta; il che vale altresì per quello sanzionatorio).

Si tratta difatti, come riconosce lo stesso curatore, dell'irrogazione immediata delle sanzioni mediante iscrizione a ruolo - e conseguente cartella -, senza la previa contestazione (ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 17, comma 3).

Il che comporta l'infondatezza della censura in relazione a quest'aspetto.

Il motivo va per conseguenza respinto.

6. - Anche il secondo motivo del ricorso principale, col quale si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 6, in relazione all'osservanza da parte del

curatore delle norme vincolanti del codice fallimentare tedesco e del codice penale tedesco, là dove la Commissione tributaria regionale non ha disapplicato le sanzioni per mancanza di colpevolezza e sussistenza di causa di non punibilità, è a un tempo inammissibile e infondato.

Il motivo è inammissibile, quanto alla pretesa sanzionatoria insorta dopo la dichiarazione di fallimento, perchè s'infrange contro l'accertamento di fatto, che è censurato in maniera non adeguata mediante deduzione di violazione di diritto, che il curatore è stato autorizzato all'esercizio provvisorio dell'attività di impresa, in esecuzione del quale ha compiuto operazioni imponibili, senza assolvere l'iva relativa.

6.1. - Esso è poi infondato, in relazione alla pretesa sanzionatoria maturata anticipatamente al fallimento, proprio in base ai richiamati artt. 87, 89 e 174 del codice fallimentare tedesco.

In applicazione delle analoghe regole di diritto interno, fissate dagli artt. 51 e 52 L. Fall., questa Corte ha stabilito che le sanzioni pecuniarie per la violazione di leggi tributarie commesse in data antecedente all'apertura della procedura concorsuale rappresentano un credito concorsuale dell'amministrazione (da ultimo, cfr. ancora Cass. n. 38481/21). Il che esclude la rilevanza di qualsiasi considerazione attinente all'elemento soggettivo della violazione ed all'impossibilità per il curatore di effettuare il pagamento a favore di singoli creditori in lesione della par conditio creditorum (Cass. n. 21078/11).

Nè l'apertura della procedura concorsuale può essere invocata quale ipotesi di forza maggiore (in termini, con riferimento al concordato preventivo, Cass. n. 24880/20), che si riferisce a un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, impedendo di configurare un'azione penalmente rilevante per difetto del generale requisito della coscienza e volontarietà della condotta previsto dall'art. 42 c.p., comma 1 (Cass. n. 7850/18; da ultimo, Cass. nn. 11111 e 11276/22).

Sul piano sistematico, d'altronde, "Per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce" (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 24, comma 1): e tra queste disposizioni non possono che essere comprese quelle che assoggettano il soddisfacimento dei tributi alle regole concorsuali.

Non vi è quindi ragione per sottrarre la sanzione alle regole della concorsualità, su cui s'insiste in ricorso. In particolare, non può essere condivisa, al riguardo, la posizione di chi sostiene che l'esigibilità delle sanzioni tributarie debba essere congelata, per poter poi essere spesa nei confronti del contribuente tornato in bonis. E ciò anzitutto perchè il contribuente resta soggetto passivo del rapporto anche nel corso della procedura concorsuale, il che comporta l'inapplicabilità della regola, posta dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 8, dell'intrasmissibilità della sanzione; ma anche perchè la postergazione del pagamento dei crediti derivanti dalle sanzioni pecuniarie diverrebbe un modo per sfuggire al pagamento delle sanzioni amministrative in danno dell'erario.

Il ricorso principale va quindi rigettato.

7. - Inammissibile è il primo motivo del ricorso incidentale, col quale l'agente per la riscossione denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in relazione all'eccezione d'inammissibilità del ricorso originario, perchè, essendo stato spedito in busta chiusa, era possibile provarne la tempestività soltanto alla data della ricezione, la quale, di contro, ne evidenziava la tardività.

E ciò perchè non è configurabile omissione di pronuncia su questioni processuali (tra varie, Cass. nn. 25154/18 e 10422/19).

7.1. - Ammissibile e fondato è, invece, il secondo motivo del ricorso incidentale, col quale l'agente per la riscossione lamenta la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 112 del 1988, art. 17, là dove è stata affermata l'illegittimità dell'aggio, nonchè deduce la corrispondente omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione.

Il motivo è ammissibile, contrariamente a quanto obiettato in memoria dalla contribuente, perchè l'agente per la riscossione, in relazione all'aggio, fa valere una situazione giuridica di cui è titolare, ed è fondato, limitatamente al profilo in diritto, perchè anche in questo caso ciò di cui si discute è il carattere concorsuale dell'aggio. E tale carattere dev'essere apprezzato dal giudice del concorso, in applicazione del principio di cristallizzazione del passivo (quanto alla normativa interna, cfr. Cass. n. 11883/20), non già da quello tributario.

8. - Questo motivo va quindi accolto e, non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti di fatto, il ricorso originario va respinto per il profilo corrispondente.

8.1. - La relativa novità delle questioni trattate giustifica l'integrale compensazione di tutte le voci di spesa.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso principale, dichiara inammissibile il primo motivo del ricorso incidentale e, in accoglimento del secondo motivo del ricorso incidentale, cassa per il profilo corrispondente la sentenza impugnata, e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originariamente proposto per l'aspetto in questione. Compensa tutte le voci di spesa.

In relazione al rigetto del ricorso principale, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza