Sentenza del 10/08/2022 n. 24583 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società E.D.T. Elaborazione dati snc nonchè ai soci T.F. e B.E. rispettivi avvisi di rettifica Iva e di accertamento per una maggiore Irpeg e Ilor per gli anni dal 1986 al 1989; la società aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale; a seguito del passaggio in giudicato della sentenza, Equitalia Cerit s.p.a. aveva notificato alla società ed alle socie le conseguenti cartelle di pagamento; avverso le cartelle di pagamento erano stati proposti separati ricorsi che, previa riunione, erano stati accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara; avverso la pronuncia del giudice di primo grado sia l'Agenzia delle entrate che l'agente per la riscossione avevano proposto appello.

La Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato gli appelli, in particolare ha ritenuto che: il nucleo centrale della decisione di primo grado atteneva alla intervenuta decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere impositivo; le cartelle di pagamento erano state notificate alle socie, in proprio, in data 27 luglio 2006, quindi dopo la scadenza del termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, tenuto conto del fatto che i carichi impositivi erano stati iscritti a ruolo in data 3 giugno 2000 e 19 dicembre 2000.

Equitalia Centro s.p.a. (già Equitalia Cerit s.p.a.) ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a un unico motivo di ricorso, cui hanno resistito le socie depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

L'Agenzia delle entrate ha depositato un atto denominato "di costituzione" con il quale ha dichiarato di costituirsi al fine di partecipare all'udienza di discussione.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Giuseppe Locatelli ha depositato le proprie conclusioni scritte con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza per "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, e art. 1310 c.c.".

Evidenzia, invero, la ricorrente che, nel caso di specie, era stato rispettato il termine di cui all'art. 25 cit., in quanto le cartelle di pagamento erano state emesse a seguito del passaggio in giudicato delle sentenze che avevano rigettato i ricorsi proposti avverso gli avvisi di accertamento prodromici all'emissione delle cartelle di pagamento e che le cartelle di

pagamento erano state notificate alla società entro il termine di due anni dalla definitività degli avvisi di accertamento.

In questo ambito, deduce la ricorrente che la tempestiva notifica delle cartelle di pagamento nei confronti della società ha prodotto gli effetti anche nei confronti delle socie, posto che l'atto impeditivo della decadenza nei confronti della società produce effetto anche nei confronti dell'obbligato solidale, e che le ulteriori notifiche nei confronti delle socie erano intervenute entro il termine decennale di prescrizione.

Il motivo è fondato.

Preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposto dalle controricorrenti in quanto notificato dopo il decorso del termine di sei mesi di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, e dell'art. 327, c.p.c..

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la L. 18 giugno 2009, n. 69, art. 46, comma 17, che ha abbreviato in sei mesi il termine di proposizione delle impugnazioni ai sensi dell'art. 327, c.p.c., trova applicazione, ai sensi dell'art. 58, comma 1, stessa legge, ai soli giudizi instaurati dopo il 4 luglio 2009 (Cass. civ., 5 ottobre 2012, n. 17060; Cass. civ., 17 aprile 2012, n. 6007; Cass. civ., 27 luglio 2018, n. 19979).

D'altro lato, non correttamente le controricorrenti deducono che la previsione di cui alla L. n. 69 del 2009, art. 58, comma 1, non troverebbe applicazione al presente giudizio.

Questa Corte ha precisato che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per il giudizio di cassazione, fa espressamente riferimento all'applicabilità delle norme del codice di procedura civile: in tal modo attribuisce prevalenza alle norme processuali ordinarie ed esclude l'esistenza di un "giudizio tributario di legittimità", cioè di un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria (Cass. Sez. Un., 20 luglio 2016, n. 14916; Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053).

Ciò precisato, assume rilievo la circostanza che dalla sentenza censurata si evince che la pronuncia di primo grado era stata depositata in data 29 giugno 2009, dunque il ricorso originario del presente giudizio è stato di certo instaurato prima di questa data, con conseguente applicabilità del più lungo termine di un anno di cui all'art. 327 c.p.c., v.t..

Va, inoltre, disattesa l'ulteriore eccezione di inammissibilità del motivo di ricorso in quanto, pur se incentrato sulla ritenuta violazione di legge, lo stesso sarebbe orientato a prospettare la rivalutazione della questione di fatto relativa alla data di notifica delle cartelle di pagamento, profilo oggetto di accertamento e inammissibile attesa la "doppia conforme" statuizione sul punto.

Invero, la questione prospettata con il presente motivo di ricorso attiene alla non corretta applicazione alla fattispecie della previsione normativa di cui all'art. 25, cit.: non è, quindi, posto in discussione il profilo fattuale, ma la corretta applicazione della previsione normativa di riferimento, integrandosi, quindi, correttamente, una violazione di legge.

Va quindi osservato che quel che è in contestazione, nel caso di specie, è la questione della tempestività della notifica delle cartelle di pagamento notificate alle socie: sul punto, la sentenza censurata ha chiaramente distinto tra le cartelle di pagamento notificate alle controricorrenti non in proprio, ma alla società, rispetto a quelle notificate alle stesse in proprio.

In sentenza, invero, si legge che: "Le cartelle di pagamento sono state notificate per la prima volta alle sigg. T.F. e B.E. in data 27 luglio 2006"(vd. pag. 3 della motivazione), ed è proprio sulla base di tale distinzione che si è ragionato in ordine alla intervenuta decadenza rispetto alla pretesa fatta valere nei confronti delle medesime.

Con riferimento, quindi, alla ragione della censura prospettata, la stessa attiene alla non corretta applicazione della previsione di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25.

In particolare, come già evidenziato, assume rilievo la circostanza che, nella sentenza censurata, è stato chiaramente evidenziato che le cartelle di pagamento sono state notificate a seguito del passaggio in giudicato delle sentenze che avevano rigettato il ricorso della società nei confronti degli avvisi di accertamento.

Nella sentenza, in particolare, è stato evidenziato che le cartelle per cui è causa erano state precedute dalla notifica degli avvisi di accertamento notificati alla società per Iva e Ilor e degli ulteriori avvisi di accertamento nei confronti delle socie.

La sentenza, in particolare, riporta che: "la società ricorreva davanti alla Commissione Tributaria Provinciale che con sentenze depositate in data 12.11.1998 respingeva i ricorsi. In seguito al passaggio in giudicato di tali sentenze, l'Ufficio iscriveva a ruolo i tributi".

Nel controricorso, inoltre, si dà atto della circostanza che due cartelle (relative agli anni 1986 e 1987) erano relative a Iva, mentre la cartella n. (---) e (---) erano relative ad Ilor.

La diversificazione della natura dell'accertamento e delle correlative cartelle di pagamento conseguenti al passaggio in giudicato della sentenza che aveva rigettato il ricorso proposto dalla società assume particolare rilevanza.

Questa Corte, a Sezioni Unite, ha affermato il principio per cui "il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta actio iudicati, mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 20, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario" (Sez. U, n. 25790 del 10/12/2009).

In applicazione di questo principio si è poi chiarito che "il diritto alla riscossione di un'imposta, conseguente ad avviso di liquidazione divenuto definitivo, perchè confermato con sentenza passata in giudicato, non è assoggettato ai termini di decadenza e prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativo-tributaria, ma esclusivamente al termine di prescrizione

generale previsto dall'art. 2953 c.c., in quanto il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l'atto amministrativo, ma la sentenza" (Cass. n. 5837 del 11/03/2011; orientamento consolidato ed univoco: v. ex multis Cass. n. 330 del 09/01/2014; Cass. n. 16730 del 09/08/2016; Cass. n. 9076 del 07/04/2017).

Sicchè, qualora la cartella di pagamento derivi da una pronuncia passata in giudicato che ha statuito in ordine alla legittimità dell'avviso di accertamento, non può ragionarsi in termini di applicabilità della previsione di cui all'art. 25, cit., ponendosi solo la necessità, eventualmente, di accertare se le cartelle di pagamento siano state emesse entro il termine ordinario di prescrizione.

L'applicabilità di questo principio, tuttavia, postula che il giudicato formatosi in ordine alla legittimità dell'avviso di accertamento sia opponibile al soggetto nei cui confronti è stato, poi, emessa la cartella di pagamento.

Non risulta che nel giudizio di impugnazione avverso l'avviso di accertamento notificato alla società, da cui è derivato il passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole, le socie abbiano preso parte. Tuttavia, assume rilievo la circostanza che lo stesso ha avuto ad oggetto, secondo quanto la sentenza e le stesse parti riportano nei loro atti, la contestazione di pretese relative non solo ad Ilor ma anche ad iva e che due successive cartelle di pagamento riguardavano la riscossione a titolo di iva e solo una a titolo di Ilor.

Occorre quindi fare una considerazione differenziata per quanto concerne gli effetti del passaggio in giudicato della sentenza e della successiva applicabilità della previsione di cui all'art. 25, cit..

Con riferimento al giudicato relativo all'iva, questa Corte ha più volte affermato che l'accertamento di maggior imponibile iva a carico di una società di persone autonomamente operato non determina, in caso di impugnazione, un litisconsorzio necessario nei confronti dei soci, attesa l'assenza, in mancanza di un meccanismo analogo a quello previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40, comma 2, e del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, di un accertamento unitario e di una conseguente automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili, con connessa comunanza di base imponibile tra i tributi a carico della società e dei soci (Cass. civ., 5 febbraio 2015, n. 2094; Cass. civ., 14 marzo 2018, n. 6303).

Dunque, relativamente alla pretesa concernente l'iva, il passaggio in giudicato delle sentenze ha determinato l'emissione delle conseguenti cartelle di pagamento che sono state oggetto di impugnazione nel presente giudizio.

Questa Corte, a Sezioni Unite, ha affermato il principio per cui il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta actio iudicati, mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997,

n. 472, art. 20, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario (Sez. U, n. 25790 del 10/12/2009).

In applicazione di questo principio si è poi chiarito che "il diritto alla riscossione di un'imposta, conseguente ad avviso di liquidazione divenuto definitivo, perchè confermato con sentenza passata in giudicato, non è assoggettato ai termini di decadenza e prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativo-tributaria, ma esclusivamente al termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2953 c.c., in quanto il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l'atto amministrativo, ma la sentenza" (Cass. n. 5837 del 11/03/2011; orientamento consolidato ed univoco: v. ex multis Cass. n. 330 del 09/01/2014; Cass. n. 16730 del 09/08/2016; Cass. n. 9076 del 07/04/2017).

Sicchè, non correttamente il giudice del gravame ha ragionato, con riferimento alle cartelle di pagamento aventi ad oggetto l'iva in termini di applicabilità della previsione di cui all'art. 25, cit., in una ipotesi in cui, essendosi formato il giudicato sulla questione relativa alla legittimità del prodromico avviso di accertamento, si pone solo la necessità, eventualmente, di accertare se le cartelle di pagamento siano state emesse entro il termine ordinario di prescrizione.

Con riferimento, invece, al passaggio in giudicato delle sentenze relative alla impugnazione della pretesa a titolo di Ilor, va ribadito, in primo luogo, il principio che, l'in materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali, sicchè tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi; siffatta controversia, infatti, non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario. Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio" (Cass. Sez. U, 4 giugno 2008, n. 14815).

Si è quindi affermato, con la medesima pronuncia di questa Corte, che, in caso di formazione di giudicati parziali (riferiti, cioè, a singole posizioni), il principio del contraddittorio e il diritto di difesa impediscono di opporre il giudicato a chi non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di essere parte nello stesso. Il terzo, se una norma lo prevede (come l'art. 1306 c.c.) può beneficiare del giudicato inter alios, ma non può esserne pregiudicato.

Pertanto, non può in questo caso applicarsi il principio della estensione del giudicato di una pronuncia nella quale, nonostante il contraddittorio necessario, le contribuenti non hanno partecipato. Occorre quindi valutare se le successive notifiche delle cartelle di pagamento hanno comunque consentito di far valere legittimamente la pretesa nei confronti delle medesime e se possa ritenersi che le cartelle di pagamento siano state tempestivamente ad esse notificate.

Non rileva, sotto tale profilo, la considerazione, ribadita in memoria dalle ricorrenti, che nella fattispecie la notifica delle cartelle era stata compiuta alla società quando la stessa era stata già cancellata dal registro delle imprese e che l'azione esecutiva tributaria deve comunque essere sottoposta anche ai termini decadenziali di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25.

La sentenza censurata ha accertato che: "le cartelle di pagamento notificate in data 3.11.2000 e 9.7.2001 non sono state notificate alle sigg. B.E. e T.F. in proprio ma alla società" e che: "Le cartelle di pagamento sono state notificate per la prima volta alle sigg. T.F. e B.E. in data 27.7.2006 e quindi dopo la scadenza dei termini previsti dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, a pena di decadenza".

La circostanza, evidenziata dalle ricorrenti, che la società era stata cancellata dal registro delle imprese in data 5 agosto 1998, non può portare alla considerazione che le cartelle notificate alla società in un momento successivo alla suddetta data abbia comportato l'inesistenza della notifica delle cartelle.

Secondo il costante orientamento di questa Corte, ai sensi dell'art. 2495 c.c., (nel testo risultante dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, la cui entrata in vigore è fissata al 1 gennaio 2004), l'iscrizione della cancellazione di società di capitali nel registro delle imprese comporta l'estinzione della società, restando irrilevante l'eventuale esistenza di rapporti giuridici ancora pendenti; come noto, le Sezioni Unite hanno riconosciuto alla norma "effetto espansivo" anche alle società di persone, di modo che anche per esse si produce l'effetto estintivo conseguente alla cancellazione, sebbene per queste ultime la relativa pubblicità conservi natura dichiarativa. E ciò anche per le cancellazioni che abbiano avuto luogo anteriormente alla data di entrata in vigore della nuova formulazione della norma, con effetto però in tal caso da quest'ultima data: 1 gennaio 2004 (Cass. civ., 2 marzo 2021, n. 5605; Cass. Sez. U. 22 febbraio 2010, n. 4062).

Ne consegue che, al momento in cui erano state effettuate le notifiche delle cartelle, secondo quanto riportato in sentenza, non poteva ragionarsi in termini di estinzione della società, posto che tale effetto poteva dirsi sussistente solo dalla data dell'1 gennaio 2004.

Ne consegue che, stando a quanto risulta in atti, la notifica alla società era stata eseguita in un tempo in cui la stessa non poteva essere considerata estinta per intervenuta cancellazione, con conseguente regolarità delle stesse.

Ciò precisato, si pone, dunque, l'ulteriore questione se la notifica effettuata alla società possa avere avuto l'effetto impeditivo della decadenza di cui all'art. 25, cit., nei confronti delle socie.

Questa Corte ritiene di dovere aderire all'orientamento già espresso secondo cui ai fini dell'effetto impeditivo della decadenza, di cui all'art. 25, cit., è sufficiente che la notifica sia stata effettuata nei confronti di un coobbligato in solido.

Va osservato, invero, che l'obbligazione tributaria, sebbene mutui i tratti generali dell'obbligazione civile, ha caratteri di specialità che la rende a questa irriducibile, tenuto conto che le sezioni unite di questa Corte hanno sottolineato l'estraneità all'obbligazione tributaria della concezione tipicamente civilistica di quest'istituto: l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici che la decadenza presidia nel diritto civile per mezzo della regolazione del conflitto d'interessi fra le parti non trova rispondenza nel diritto tributario (Cass., sez. un., n. 8094/20, punto 10.1).

Non è d'altronde configurabile disparità ingiustificata di trattamento ravvisata tra il condebitore a cui non sia rivolto l'atto e l'altro condebitore che invece lo riceva: il principio di eguaglianza non risulta violato ove si mettano a raffronto i condebitori, perchè l'essere o no a conoscenza dell'atto, ai fini della produzione degli effetti di esso, è ininfluente (Corte Cost. n. 8/75).

Occorre dunque ragionare in termini di principi di sistema propri dell'ordinamento tributario, tenuto conto del fatto che il regime di riscossione coattiva delle imposte è differenziato, in rispondenza all'esigenza, di rilievo costituzionale, della pronta realizzazione del credito fiscale, a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (tra varie, Corte Cost. nn. 281/11; 90/18; 175/2018; 104/19; 142/20).

In questo ambito, costituiscono circostanze rilevanti ai fini interpretativi: a) il fatto che il legislatore, nella previsione di cui all'art. 25, cit., utilizza l'espressione "al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede" al plurale, quindi si riferisce a entrambi come destinatari del procedimento; ed usa, inoltre, la disgiuntiva "o", che segna l'alternatività, quando fissa l'onere, l'inosservanza del quale comporta la decadenza, di notificare la cartella: il che significa che, quando procede nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, l'agente per la riscossione può notificare la cartella di pagamento all'uno o all'altro; b) in modo analogo si è orientato il legislatore con il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 2, con riguardo al termine di decadenza previsto per l'atto di contestazione o per l'atto d'irrogazione delle sanzioni tributarie, stabilendo che "Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o obbligati in solido il termine è prorogato di un anno"; c) questa opzione interpretativa del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, consente, inoltre, di rispettare il beneficium excussionis spettante al socio, che assai difficilmente potrebbe essere osservato se l'agente per la riscossione dovesse procedere a notificare la cartella alla società e al socio nel medesimo termine, tenuto conto del fatto che le sezioni unite di questa Corte hanno stabilito che, in tema di riscossione ed 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 (tra l'altro) la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale (Cass., sez. un., n. 28709/20); d) non sussiste la paventata lesione del diritto di difesa del coobbligato solidale: il coobbligato, pur non essendo a conoscenza della notificazione della cartella al debitore iscritto a ruolo, non viene a perdere (immediatamente) alcun diritto e non

viene inciso in una qualsiasi situazione giuridica soggettiva di cui sia titolare, potendo svolgere con pienezza le proprie difese, in quanto può comunque contestare il diritto di procedere all'esecuzione con riferimento a quel titolo, e quindi per debiti tributari (Cass. n. 12714/19, in motivazione), può lamentare non soltanto l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società, 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 nonchè il fondamento della propria responsabilità, ossia la propria qualità di socio, allegando ad esempio il recesso dalla compagine sociale in epoca antecedente al sorgere del debito d'imposta, oppure la qualità di semplice accomandante di una società in accomandita semplice, oppure ancora l'esistenza di un patto limitativo della responsabilità, purchè opponibile al terzo ai sensi dell'art. 2267 c.c., comma 2.

Ne consegue, dunque, che, nel caso di specie, non correttamente il giudice del gravame ha ritenuto che la notifica effettuata nei confronti della società non ha avuto l'effetto di impedire la decadenza nei confronti delle socie, sicchè la stessa è viziata da violazione di legge.

In conclusione, il motivo di ricorso è fondato, con conseguente cassazione della decisione censurata e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il motivo di ricorso, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 10 agosto 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza