Sentenza del 22/09/2022 n. 27713 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emerge dalla sentenza impugnata che la società cooperativa P. e A. ha ricevuto nel 2012 notificazione di tre cartelle di pagamento nella qualità di cessionaria di un ramo d'azienda della EDI s.r.l., che ha impugnato, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Lucca.

Quella regionale della Toscana ha rigettato l'appello dell'Equitalia e dell'Agenzia delle Entrate, reputando anzitutto rispettato il termine di decadenza previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, in virtù dell'avvenuta notificazione delle cartelle alla cedente, debitrice principale, ma, nel merito, sostenendo che non fosse stata fornita prova certa del rispetto del beneficium excussionis spettante alla cessionaria.

Contro questa sentenza propone ricorso per ottenerne la cassazione l'agente per la riscossione, che affida a due motivi; l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso successivo avverso la medesima sentenza, anch'esso affidato a due motivi. La P. & A. società cooperativa resiste con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale fondato su un unico motivo, che illustra con memoria, contrastato con controricorso da s.p.a. Equitalia Centro. Il giudizio proviene da adunanza camerale.

Motivi della decisione

1.- Con i due motivi del ricorso principale, Equitalia denuncia la violazione e/o la falsa applicazione del D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 14, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, art. 2304 c.c., art. 491 c.p.c., sotto due distinti profili, nella parte in cui la CTR ha ritenuto che possa essere lamentata la violazione del beneficium excussionis anche qualora sia notificata la cartella di pagamento, benchè essa non costituisca atto dell'esecuzione forzata e benchè la società cedente fosse estinta.

Il ricorso dell'Agenzia è imperniato sulle medesime censure.

2..- Il primo motivo posto a base del ricorso di Equitalia e il primo motivo posto a base del ricorso dell'Agenzia, da esaminare congiuntamente per la loro stretta connessione, se non identità, sono infondati, alla luce del principio di diritto di recente affermato, a composizione di un contrasto, dalle sezioni unite di questa Corte (Cass., sez. un., n. 28709/20).

Si è difatti stabilito che la preventiva escussione del patrimonio dell'obbligato principale non costituisce solo condizione dell'azione esecutiva tributaria nei confronti del coobbligato solidale

in via sussidiaria, ma deve avvenire anche prima dell'emissione e della notificazione nei suoi confronti della cartella di pagamento: la violazione del beneficium excussionis integra un'autonoma causa petendi impugnatoria appartenente al perimetro dell'esecuzione (Cass. n. 14736/21).

La cartella di pagamento è infatti, nei confronti del coobbligato, atto che assolve una duplice funzione, poichè porta a sua conoscenza l'esistenza di un titolo esecutivo e preannuncia l'azione esecutiva alla stregua del precetto.

E' per conseguenza corretta la decisione del giudice d'appello nella parte in cui, aderendo all'orientamento allora minoritario e oggi suffragato dalle sezioni unite, ha confermato la sentenza di primo grado che aveva rilevato l'omessa escussione del patrimonio del cedente, prima della notificazione delle cartelle all'odierna controricorrente, nella qualità di cessionaria del ramo d'azienda di cui era titolare la cedente.

2.1.- La sentenza impugnata è, invece erronea, con la conseguente fondatezza del secondo motivo del ricorso principale e di quello incidentale dell'Agenzia, nella parte in cui, anche qui confermando la sentenza di primo grado, il giudice d'appello ha ritenuto che l'estinzione della società cedente prima della notificazione al cessionario delle cartelle continuasse a far operare il beneficio d'escussione.

A tale conclusione il giudice d'appello è pervenuto sulla base dell'argomento per cui, una volta estinta la società, i creditori sociali possono ex art. 2495 c.c., rivalersi sui soci, con la conseguenza che i creditori della società estinta avrebbero l'onere, prima di agire nei confronti del coobbligato-cessionario, di escutere il patrimonio dei soci della società estinta, sia pure nei limiti delle somme riscosse sulla base del bilancio di liquidazione.

L'impostazione non può essere condivisa.

3.- Il beneficio d'escussione riguarda il patrimonio dell'obbligato principale e costituisce indubbiamente una protezione per tutti gli obbligati solidali in via sussidiaria; qualora tuttavia vi sia la certezza, anche ricavata aliunde, che il patrimonio dell'obbligato principale è incapiente, e tale ipotesi si verifica a fortiori quando l'obbligato principale non esiste più, come accade in caso di cancellazione della società dal registro delle imprese e sua conseguente estinzione, il beneficio non opera più (v. Cass., sez. un., n. 28709 del 2020, cit., punto 20 e, tra le più recenti, n. 7545/21).

In quel momento, difatti, a venire in rilievo è la necessità di proteggere il creditore sociale e la garanzia aggiuntiva legale del proprio credito, che egli trova nei patrimoni di tutti gli obbligati solidali e nel meccanismo della solidarietà. Pretendere pertanto che il creditore sociale, prima di far valere la responsabilità sussidiaria di uno dei coobbligati, escuta preventivamente non solo il patrimonio dell'obbligato principale, ma anche quello di altri condebitori solidali in via sussidiaria, quali certamente sono, sia pure sulla base di un diverso titolo, i soci della società estinta, equivarrebbe a privare il meccanismo della solidarietà della sua ragion d'essere: l'art. 1292 c.c., stabilisce che, in forza della solidarietà passiva, "ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità", mentre l'art. 1294 c.c., nella parte in cui stabilisce che i

"condebitori sono tenuti in solido, se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente", è costantemente interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte nel senso che la solidarietà sussiste anche quando i titoli della responsabilità siano di natura diversa (da ultimo, Cass., sez. un., n. 13143/22).

3.1.- Ne segue che la notificazione alla controricorrente delle cartelle oggi impugnate, avvenuta in data 9 luglio 2012, non doveva essere preceduta dalla preventiva escussione di una società, la E.D.I. s.r.l., che a quella data era pacificamente estinta.

Sotto questo profilo, pertanto, la sentenza impugnata è viziata.

Il secondo motivo di entrambi i ricorsi, dell'agente per la riscossione e dell'Agenzia, va quindi accolto.

4.- Il ricorso incidentale proposto dalla cooperativa Punto e Accapo, col quale si denuncia la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 e dell'art. 10 dello statuto dei diritti del contribuente, là dove il giudice d'appello non ha considerato che la notificazione delle cartelle di pagamento fatta al debitore principale non ha effetto per il coobbligato, è altresì fondato nei limiti di seguito indicati.

E' incontestato che le cartelle impugnate, relative agli anni d'imposta 2002, 2003, 2004, sono state notificate alla cedente E.D.I. s.r.l. rispettivamente il 3 agosto 2006, l'8 marzo 2007 e il 30 maggio 2008. Pacifico è altresì, però, che la società cedente si è estinta per cancellazione dal registro delle imprese in data 17 ottobre 2006, dopo, dunque, la notificazione della prima cartella, ma prima della notificazione delle altre due, che sono quindi state notificate a soggetto inesistente, e pertanto inidonee a evitare la decadenza.

4.1.- Nè è ratione temporis applicabile del D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 28, comma 4, che, anche a fronte dell'estinzione della società di capitali (e di persone, come ha avuto modo di chiarire Cass. n. 6743/15), consente la stabilizzazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, la quale può svolgere le attività di controllo e di accertamento negli ordinari termini previsti dalla disciplina tributaria, nonchè notificare i relativi atti direttamente all'originario debitore (si veda al riguardo Corte Cost. n. 142/20, che ha respinto i dubbi di legittimità costituzionale al riguardo sollevati).

In relazione alle cartelle concernenti gli anni d'imposta 2003 e 2004, allora, il ricorso incidentale va accolto, perchè il termine di decadenza previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, decorrente da quello di presentazione della dichiarazione non è stato rispettato.

5.- Quanto alla cartella concernente l'anno d'imposta 2002, sostiene l'odierna controricorrente che il termine, che è stato rispettato nei confronti della cedente, dovesse essere rispettato anche nei propri confronti, quale cessionaria della E.D.I., o con la medesima decorrenza oppure facendo decorrere il triennio dalla data dell'ultima notificazione alla contribuente-obbligata principale.

La norma di riferimento è del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25; e in relazione all'interpretazione di essa si registra qualche distonia nella giurisprudenza di questa Corte.

Per un verso, difatti, si afferma che la tempestiva notificazione alla società della cartella di pagamento impedisce che si produca nei confronti del socio coobbligato la decadenza stabilita dall'art. 25.

E ciò perchè, in materia tributaria, a differenza che in quella civile, troverebbe applicazione, anche in quest'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 (Cass. n. 2545/18, richiamata da Cass. n. 7591/20; conf., n. 17524/21; n. 17738/21; n. 18096/21; n. 18345/21; n. 20766/21; n. 26346/21; n. 26352/21).

5.1.- L'indirizzo si correla all'orientamento consolidato, il quale vuole che l'avviso di accertamento validamente notificato solo ad alcuni condebitori solidali - 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 - determini pur sempre l'effetto conservativo d'impedire la decadenza per l'amministrazione dal diritto all'accertamento, consentendole di procedere alla notificazione, o alla sua rinnovazione, anche dopo lo spirare del termine all'uopo stabilito (così Cass., n. 406/93; n. 6729/95; n. 27005/07; n. 1463/16; n. 11947/16; nn. 13248 e 13249/17; n. 1151/18; in termini analoghi, in tema di solidarietà nel pagamento delle sanzioni amministrative tributarie, Cass. n. 25993/14).

6.- In questo panorama è emersa qualche voce dissonante.

Da un lato, difatti, si è ritenuto (Cass. n. 24301/09) che, poichè i termini entro i quali, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 12, comma 2, in tema di riscossione dell'imposta comunale sugli immobili, il ruolo deve essere formato e reso esecutivo hanno natura decadenziale, ad essi, ai sensi dell'art. 2964 c.c., non si applicano nè le norme relative all'interruzione della prescrizione, nè quelle degli artt. 2941 c.c. e segg., che si riferiscono alla sospensione.

6.1.- Su questa falsariga, più recentemente si è stabilito (Cass. n. 29845/17) che la tempestiva notificazione della cartella di pagamento a uno dei condebitori solidali non interrompe i termini di decadenza nei riguardi degli altri.

7.- Va condiviso l'orientamento maggioritario espresso da questa Corte, sia pure con alcune precisazioni.

L'obbligazione tributaria, sebbene mutui i tratti generali dell'obbligazione civile, ha caratteri di specialità che la rende a questa irriducibile.

Giustappunto con riguardo alla decadenza 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).

Quando la decadenza è posta in relazione al contribuente, il verificarsi di essa ne arresta l'espansione della posizione; quando è fissata in relazione all'amministrazione, il prodursi di essa ne travolge l'azione e gli atti nei quali l'azione si sia espressa.

7.1.- Questa specialità è al fondo della consolidata giurisprudenza in materia doganale, esemplata su quella unionale, secondo la quale non v'è distinzione di regime tra prescrizione e decadenza, di modo che, nell'ipotesi di condebitori solidali -come nel caso previsto dall'art. 201, comma 3, del reg. CEE n. 2913 del 1992 (Codice doganale comunitario), quanto al dichiarante in nome proprio e al soggetto per conto del quale è resa la dichiarazione, gli atti "interruttivi" della prescrizione o della decadenza contro uno dei debitori in solido hanno effetto anche nei confronti degli altri condebitori (tra le più recenti, Cass. n. 22748/19).

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).

8.- La specialità si riverbera poi, e con incisività, sul regime della riscossione coattiva delle imposte.

Il regime è dunque 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, cit.).

8.1.- In questo regime differenziato, effettivamente la notificazione della cartella al debitore principale espande i propri effetti al coobbligato, escludendo la decadenza, di modo che da quel momento inizia a decorrere, anche per il coobbligato, il termine prescrizionale applicabile.

9.- Non c'è bisogno al riguardo di far leva sull'art. 1310 c.c., poichè la regola emerge già dal tenore del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25.

Stabilisce la norma 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".

Il legislatore usa il plurale quando si riferisce ai soggetti nei confronti dei quali procede e, quindi, si riferisce a entrambi come destinatari del procedimento; usa poi la disgiuntiva, 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.

S'innesta in questo sistema, d'altronde, in tema di sanzioni, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 2, che, con riguardo al termine di decadenza previsto per l'atto di contestazione o per l'atto d'irrogazione delle sanzioni tributarie, stabilisce 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".

9.1.- Coerenti sono altresì le conclusioni cui sono pervenute le sezioni unite di questa Corte, sia pure in relazione alla prescrizione, secondo cui, in sede di esecuzione concorsuale (specificamente di liquidazione coatta amministrativa), l'interruzione della prescrizione dovuta all'insinuazione al passivo della procedura, compiuta dal creditore nei confronti di uno dei soggetti obbligati, ha effetto anche nei confronti degli altri condebitori solidali, senza che sia

richiesto che questi ultimi abbiano conoscenza dell'atto interruttivo, in quanto gli effetti conservativi che tale atto produce incidono direttamente sul rapporto da cui origina l'obbligazione, e non sulla sfera giuridica del singolo condebitore solidale, il quale in conseguenza dell'estensione nei suoi confronti del relativo effetto conservativo dell'interruzione non viene a perdere alcun diritto, nè viene inciso in una qualsiasi situazione giuridica soggettiva di cui sia titolare (Cass., sez. un., n. 13143/22).

10.- Ritenere, inoltre, che l'agente per la riscossione debba notificare la cartella a tutti i coobbligati entro il termine previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, inevitabilmente implica che nei confronti di quello (o di quelli) che siano titolari del beneficium excussionis, il riscossore non potrebbe fruire dell'intero termine, ma di quello che - eventualmente - residui in esito all'escussione del debitore principale.

Il che non si pone in linea con i principi già affermati, sia pure su altro versante, dalle sezioni unite di questa Corte (Cass., sez. un., n. 18184/13, punto 3.4).

10.1.- E', dunque, l'opzione di lettura dell'orientamento maggioritario che consente di rispettare giustappunto il beneficium excussionis invocato in giudizio dalla cessionaria, che assai difficilmente potrebbe essere osservato se l'agente per la riscossione dovesse procedere a notificare la cartella a cedente e cessionaria nel medesimo termine.

Per altro verso, sostenere che l'agente per la riscossione sia tenuto a notificare entro il termine previsto dall'art. 25 la cartella sia al debitore iscritto a ruolo, sia al coobbligato equivarrebbe ad assegnare alla cartella di pagamento notificata al coobbligato titolare del beneficium excussionis una funzione meramente cautelativa, volta a preservare l'azione soltanto eventualmente da intraprendere contro di lui, in caso di accertata incapienza del debitore principale, in esito all'escussione inutilmente intrapresa.

Il che non si concilia con la natura della cartella di pagamento, che assolve la funzione di precetto di pagamento, oltre a propiziare l'instaurazione di un giudizio scaturente dall'impugnazione di quella cartella, che può rivelarsi addirittura inutile qualora si accerti la capienza del debitore iscritto a ruolo, che escluda la responsabilità sussidiaria del coobbligato.

11.- Questa lettura della norma è avversata in dottrina, la quale muove l'obiezione che, così ragionando, si rischia di entrare in frizione con l'art. 24 Cost., il quale, nell'interpretazione che ne fornisce la giurisprudenza costituzionale (Corte Cost. n. 280/05, n. 11/08, n. 178/08), impedisce di lasciare il contribuente assoggettato all'azione del fisco per un tempo indeterminato.

L'obiezione, in realtà, è agevolmente superabile, poichè nel caso in esame il tempo non è affatto indeterminato, ma contenuto entro il termine di prescrizione, che scatta quando la notificazione della cartella di pagamento a uno dei due soggetti nei confronti dei quali si procede esclude la decadenza.

11.1.- Ed è significativo che la Corte costituzionale, a soddisfacimento dell'esigenza di certezza nei rapporti giuridici, ha avallato come costituzionalmente orientata l'interpretazione volta a

porre un termine prescrizionale determinato all'esercizio dell'azione di recupero dei tributi doganali (Corte Cost. n. 247/2011, ripresa da Corte Cost. n. 200/21).

12.- In realtà, perchè la specialità dell'azione del fisco non traligni in ingiustificato privilegio, quel che occorre è che il rafforzamento della tutela non si riverberi anche sul deficit di possibilità di reazione del soggetto che ne è destinatario.

Al riguardo, l'evoluzione della giurisprudenza di questa Corte ha scongiurato questo rischio giustappunto con riguardo alla posizione del coobbligato.

In relazione ai debiti tributari della cedente, si è chiarito, il cessionario risponde non perchè è soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, ma in virtù della cessione: si tratta di un'obbligazione non da fatto proprio, ma propria, e scaturisce dalla legge (Cass., sez. un., n. 28709/20, cit.).

12.1.- L'ente creditore agisce quindi, per mezzo dell'agente della riscossione, azionando un titolo, ossia il ruolo, che si è formato nei confronti del proprio debitore d'imposta, ossia dell'obbligato in via principale. Ma è pur sempre quel titolo che diviene riferibile ai coobbligati in via sussidiaria, anche se in base a presupposti distinti. Ed è da quel titolo, che concerne il tributo, che dipende la cartella notificata al coobbligato: ed è per questo che l'agente per la riscossione deve notificare la cartella di pagamento "...al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede...".

13.- La cartella vale come notificazione di quel ruolo, e determina, al pari del precetto, la pretesa esecutiva. Sicchè, tramite l'impugnazione della cartella il cessionario può contestare 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 può contestare la propria responsabilità mediante opposizione all'esecuzione (Cass. n. 12714/19, in motivazione).

13.1.- Egli può quindi lamentare non soltanto l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della cedente, 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.

Egli può poi contestare il fondamento della propria responsabilità, che risiede nel contratto di cessione.

14.- In definitiva, 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.

14.1.- Anzi: l'utile esperimento dell'escussione del debitore iscritto a ruolo può addirittura escludere la necessità di procedere nei confronti del coobbligato, di modo che il trascorrere del tempo può addirittura rivolgersi a beneficio di questo secondo (in termini, in relazione a questione analoga, cfr. Cass. nn. 24582 e 24583/22).

15.- Si è anche chiarito che comunque occorre che la cartella di pagamento poi notificata al coobbligato riporti la ragione della pretesa, cioè l'estensione, a titolo di responsabilità solidale, della richiesta di pagamento del tributo di cui è soggetto passivo il debitore iscritto a ruolo (Cass. nn. 10648 e 10649/22, rese proprio con riguardo a cessionaria d'azienda). La pienezza delle difese che il coobbligato può svolgere realizza quindi il bilanciamento con la specialità dell'azione riscossiva.

15.1.- La censura complessivamente proposta va quindi respinta per questo profilo in applicazione del seguente principio di diritto: "In tema di procedimento di riscossione a mezzo ruolo, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella a uno di loro impedisce che si produca la decadenza prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25".

16.- Il ricorso incidentale della società va quindi accolto limitatamente alle pretese concernente gli anni 2003 e 2004.

La sentenza va quindi cassata, in riferimento ai profili accolti, con rinvio, anche per la spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale e di quello incidentale dell'Agenzia, respinto il primo di entrambi; accoglie, nei limiti indicati in motivazione, il ricorso incidentale della società; cassa la sentenza impugnata in relazione gi profili accolti e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza