Sentenza del 08/03/2022 n. 7451 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agente della riscossione notificò, in relazione agli anni d'imposta 2000, 2001, 2002 e 2003, quattro cartelle di pagamento a G.M., nella qualità di socia accomandataria e coobbligata solidale della società Ar.Tes. di A.A. & C. s.a.s., in liquidazione, emesse ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis per il recupero di IRPEF. Secondo quanto esposto nella sentenza impugnata, la verifica fiscale era scaturita da un controllo automatizzato effettuato da due distinti Uffici locali dell'Agenzia delle entrate, ossia dall'Ufficio di Legnano e dall'Ufficio di Bergamo; la notifica delle medesime cartelle era in precedenza avvenuta nei confronti della società sopra indicata.

2. La contribuente, subentrata nella compagine sociale al coniuge A.A., che era stato socio accomandatario sino al 27 marzo 2007, propose ricorso eccependo, tra l'altro, in relazione agli anni 2000 e 2001, la nullità delle cartelle per violazione dei termini di notifica e, quindi, per decadenza dal potere di esercitare la pretesa creditoria, nonchè la violazione del beneficium excussionis.

L'Agenzia delle entrate, costituendosi in giudizio, chiese dichiararsi l'inammissibilità del ricorso in relazione alla cartella di pagamento relativa all'anno 2000, nonchè il rigetto del medesimo ricorso con riguardo alle restanti cartelle.

La Commissione tributaria provinciale adita dichiarò la propria incompetenza territoriale con riguardo alla cartella di pagamento per l'anno 2000, accogliendo nel resto il ricorso della contribuente.

3. In esito all'appello principale dell'Ufficio finanziario ed all'appello incidentale della contribuente, la Commissione tributaria regionale rilevò che:

a) tutte le cartelle di pagamento erano state emesse dal medesimo concessionario della riscossione per la Provincia di Bergamo, Equitalia Esatri s.p.a.; una delle cartelle notificate alla contribuente si riferiva ad iscrizione a ruolo effettuata dall'Ufficio di Legnano, mentre le restanti cartelle erano state emesse dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate di Bergamo, ma ciò non determinava inammissibilità del ricorso, sebbene notificato solo all'Ufficio di Bergamo, contenendo il ricorso, in conformità a quanto previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, comma 2 l'indicazione del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti esso era proposto;

b) le soprattasse previste dal D.Lgs. n. 472 del 1997 rappresentavano delle vere e proprie sanzioni tributarie, come tali intrasmissibili agli eredi ex art. 8 dello stesso D.Lgs.; le omissioni o i

ritardi nel pagamento delle imposte, da parte della società Ar.Tes. di A.A. & C. s.a.s. erano imputabili al socio accomandatario A.A., per gli anni d'imposta dal 2000 al 2003, e non trasmissibili agli eredi, in forza del principio di responsabilità personale D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 2;

c) era ravvisabile la violazione del beneficium excussionis ex art. 2304 c.c., dato che l'obbligazione tributaria traeva origine dal rapporto obbligatorio facente capo alla società, sicchè l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto pretendere il pagamento dei propri crediti dalla contribuente solo dopo avere escusso il patrimonio sociale con esito negativo e dopo avere dato prova dell'esito negativo del tentativo;

d) la cartella di pagamento relativa all'anno 2001 e, quindi, alla dichiarazione presentata nell'anno 2002, era stata notificata il 19 ottobre 2007, in violazione dei termini D.L. n. 106 del 2005, ex art. 1, comma 5-bis, lett. b), convertito, con modificazioni, dalla L. n. 156 del 2005, secondo cui la notifica delle cartelle di pagamento, derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, doveva essere effettuata entro il termine perentorio, a pena di decadenza, del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

4. Avverso la suddetta decisione l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, con otto motivi. La contribuente non ha svolto attività difensiva in questa sede.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione la difesa erariale denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 2002, art. 10 nonchè la contestuale e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1, e art. 97 Cost. e censura la decisione gravata nella parte in cui la C.T.R. ritiene ammissibile il ricorso della contribuente, sebbene notificato al solo ufficio locale di Bergamo dell'Agenzia delle entrate e non anche all'Ufficio locale di Legnano che aveva proceduto all'iscrizione a ruolo per l'anno d'imposta 2000.

Evidenzia, in particolare, la ricorrente che la contribuente aveva impugnato anche un atto impositivo emesso dall'Ufficio di Legnano, notificando tuttavia il ricorso introduttivo unicamente nei confronti dell'Ufficio di Bergamo, e che la C.T.P. non aveva ritenuto inammissibile il ricorso per difetto di tempestiva vocatio in ius dell'Ufficio che aveva emanato l'atto, ma aveva dichiarato la propria incompetenza territoriale relativamente all'atto impositivo emesso dall'Ufficio di Legnano.

Nel proprio atto di appello aveva lamentato la erronea declaratoria di incompetenza territoriale, perchè, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 4 era competente la Commissione provinciale nel cui ambito territoriale era collocata la sede dell'Ufficio dell'Agenzia effettivamente chiamato in giudizio, e, al contempo, aveva fatto rilevare che la C.T.P. avrebbe dovuto dichiarare il difetto di legittimazione passiva dell'Ufficio di Bergamo rispetto alla domanda proposta dalla contribuente avverso l'atto impositivo emesso dall'Ufficio di Legnano.

2. Con il secondo motivo, rubricato: "Nullità della sentenza, ex art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione del principio del contraddittorio, ai sensi dell'art. 101 c.p.c., in combinato disposto con il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1, comma 2, art. 10 e art. 21, comma 1", ribadendo quanto già esposto con il primo motivo, la ricorrente sostiene che la sentenza impugnata incorre in errore laddove pronuncia sull'atto impositivo emanato dall'Ufficio di Legnano, sebbene nel giudizio fosse stato citato e si fosse costituito soltanto l'Ufficio di Bergamo, nei cui confronti erano state peraltro correttamente indirizzate le domande relative ai diversi atti impositivi dallo stesso emessi.

3. Con il terzo motivo, deducendo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 59, comma 1, lett. b), la ricorrente, in via subordinata, con riguardo all'atto impositivo emesso dall'Ufficio di Legnano, eccepisce che la C.T.R. non ha fatto corretta applicazione della norma richiamata in rubrica che impone di rimettere la causa alla Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato.

4. Con il quarto motivo, censurando la decisione gravata per falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18 la ricorrente sostiene che la motivazione è censurabile laddove dichiara ammissibile il ricorso, invocando una norma, ossia l'art. 18 citato, non pertinente, anzichè il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10.

5. Con il quinto motivo, deducendo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 59, comma 1, lett. a), la difesa erariale evidenzia che la sentenza impugnata è errata là dove ha deciso nel merito la domanda sulla quale il giudice di primo grado aveva dichiarato la propria incompetenza per territorio, anzichè rimettere la causa dinanzi al giudice di primo grado.

6. Con il sesto motivo la ricorrente censura la decisione impugnata per falsa applicazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 8 nonchè per contestuale violazione dello stesso D.Lgs., artt. 2 e 11 in combinato disposto con l'art. 2318 c.c. e art. 2291 c.c., comma 1, per avere la C.T.R. affermato che dovesse applicarsi la norma che prevede che la sanzione amministrativa tributaria non si trasmette agli eredi della persona fisica sanzionata.

Sottolinea l'Agenzia delle entrate che, nel caso in esame, la contribuente risulta destinataria dell'atto impositivo recante la richiesta di pagamento delle sanzioni soltanto nella veste di socia accomandataria della Ar.Tes. di A.A. & C. s.a.s., cioè di coobbligata solidale per le obbligazioni anteriori all'ingresso nella compagine sociale, e ciò perchè alla società era stato direttamente imputato l'obbligo di corrispondere le sanzioni, irrogate anche a A.A., marito della contribuente, nella qualità di legale rappresentante della società stessa, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11.

7. Con il settimo motivo, censurando la sentenza gravata per violazione degli artt. 2291, 2304 e 2315 c.c., nonchè per violazione del principio di non contestazione, la difesa erariale lamenta che la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto illegittima l'emissione delle cartelle esattoriali nei

confronti del socio illimitatamente e solidalmente responsabile dell'obbligazione societaria di natura tributaria per violazione del beneficium excussionis.

Sostiene, a supporto della doglianza, che è del tutto legittima l'emanazione e notificazione di cartelle esattoriali nei confronti di un socio illimitatamente e solidalmente responsabile dell'obbligazione societaria di natura tributaria quando, come nel caso di specie, la società sia stata destinataria degli atti amministrativi presupposti dell'imposizione tributaria, perchè ciò è sufficiente a poter considerare escusso il patrimonio sociale.

Nel caso di specie, soggiunge la ricorrente, alla luce della pacifica ricostruzione dei fatti, l'Amministrazione finanziaria aveva preventivamente escusso il patrimonio della società intestataria dei ruoli mediante notifica delle cartelle esattoriali e, successivamente, aveva provveduto a notificare le medesime cartelle anche al soggetto solidalmente e illimitatamente responsabile, al fine di precostituirsi un titolo in caso di esito infruttuoso del patrimonio sociale. Pone, altresì, in evidenza che il beneficio d'escussione previsto dall'art. 2304 c.c. ha efficacia limitatamente alla fase esecutiva, per cui il creditore non può procedere coattivamente a carico del socio se non dopo avere agito infruttuosamente sui beni della società, ma ciò non impedisce allo stesso creditore d'agire in sede di cognizione per munirsi di uno specifico titolo esecutivo nei confronti del socio, sia per poter iscrivere ipoteca giudiziale sugli immobili di quest'ultimo, sia per poter agire in via esecutiva contro il medesimo, una volta che il patrimonio sociale risulti incapiente o insufficiente al soddisfacimento del suo credito.

8. Con l'ottavo motivo, censurando la sentenza per violazione degli artt. 459, 1292, 2318, 2290 e 2291 c.c., nonchè per violazione del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, art. 1, comma 5-bis, lett. b), convertito dalla L. 31 luglio 2005, n. 156, l'Agenzia delle entrate sostiene che i giudici regionali avrebbero erroneamente affermato che il termine decadenziale di esercizio della potestà impositiva si applica anche all'atto impositivo notificato al socio con cui l'Erario faccia valere la responsabilità solidale ed illimitata per una obbligazione tributaria della società, alla quale sia già stato notificato identico atto impositivo nel rispetto del predetto termine decadenziale.

9. Osserva questo Collegio che deve essere preliminarmente esaminato il settimo motivo, assorbente, senza che sia necessario esaminare le ulteriori questioni poste con i restanti motivi.

9.1. Con la recente sentenza n. 28709 del 2020 le Sezioni Unite di questa Corte sono intervenute sulla questione concernente l'applicazione del beneficium excussionis in ambito tributario e, in particolare, sull'impugnabilità della cartella di pagamento, quale notificata al socio illimitatamente e solidalmente responsabile in relazione ai debiti di una società di persone, a cagione della mancata preventiva escussione del patrimonio sociale, ponendo in rilievo innanzitutto l'interesse del coobbligato ad inibire il diritto del creditore ad agire in via esecutiva, quand'anche vi sia una mera minaccia di esecuzione, cosicchè è da escludere che il beneficium escussionis debba essere opposto solo in sede di pignoramento (cioè in sede di opposizione all'esecuzione), ben potendo il socio promuovere l'impugnazione della cartella di pagamento dinanzi al giudice tributario al fine di assicurare la pienezza degli strumenti di tutela in favore del coobbligato (Corte Cost. n. 114 del 31/05/2018).

In questa prospettiva, le Sezioni Unite riconoscono al socio la facoltà di sollevare dinanzi al giudice tributario una pluralità di contestazioni, riferibili al titolo della società o strettamente concernenti la responsabilità da posizione del socio, ma al contempo sottolineano che la rilevanza della tutela del socio deve essere contemperata con la considerazione del rischio che il beneficio della preventiva escussione si possa risolvere nell'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di recuperare il credito erariale presso l'obbligato in solido, poichè ciò comporterebbe un trattamento deteriore per il Fisco rispetto a qualsiasi altro creditore.

9.2. Proprio in funzione dell'esigenza di conciliare i due contrapposti interessi, le Sezioni Unite escludono che la mancata preventiva escussione possa determinare la caducazione della pretesa rivolta al socio, non trattandosi di vizio proprio della cartella, ed evidenziano che il fatto rilevante ai fini dell'eccezione risiede nella capienza del patrimonio sociale al soddisfacimento dei crediti tributari, con la conseguenza che la responsabilità sussidiaria ha luogo solo ove il creditore non riesca a soddisfarsi, in tutto o in parte, sui beni della società. Il che comporta che la questione si trasferisce sul piano della prova dell'esistenza oppure dell'inesistenza di tale capacità, per cui non si richiede al creditore di sperimentare sempre l'azione esecutiva sul patrimonio della società, dovendosi ritenere che venga meno l'onere della preventiva escussione laddove sia possibile ritrarre da alcuni dati l'insufficienza dei beni sociali a far conseguire la realizzazione del credito.

9.3. Di conseguenza, dovendosi spostare l'attenzione sul piano probatorio, e, quindi, nella dinamica processuale in cui si muovono i relativi oneri probatori gravanti sulle parti, le Sezioni unite hanno enunciato il seguente principio di diritto: "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. In tal caso, se si tratta di società semplice (o irregolare) incombe sul socio l'onere di provare che il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; se si tratta, invece, di società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, è l'amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale (a meno che non risulti aliunde dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, come, ad esempio, in caso in cui la società sia cancellata). Ne consegue che, se l'amministrazione prova la totale incapienza patrimoniale, il ricorso andrà respinto; se, invece, il coobbligato beneficiato prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso andrà accolto. Se la prova della capienza è parziale, il ricorso sarà accolto negli stessi limiti. Se nessuna prova si riesce a dare, l'applicazione della regola suppletiva posta dall'art. 2697 c.c. comporterà che il ricorso sarà accolto o respinto, a seconda che l'onere della prova gravi sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario".

9.4. Questa Sezione, anche con recente pronuncia, richiamando i principi espressi dalle Sezioni unite, ha ribadito che quando risulta aliunde dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, non c'è necessità per il creditore di sperimentare l'azione esecutiva sul patrimonio della società (Cass., sez. 1, 8/07/1983, n. 4606, cit.); tale necessità viene meno, pertanto, quando si sia verificata la cancellazione della società dal registro delle imprese, posto che, in tal caso, si verifica senz'altro la certezza della

mancanza del patrimonio della società cedente sulla quale l'amministrazione finanziaria è tenuta a soddisfare la propria pretesa prima di potere, validamente, agire nei confronti dell'obbligato solidale. In tale ipotesi, non è necessario, pertanto, che il creditore sperimenti l'azione esecutiva allorchè l'insufficienza del patrimonio sociale risulti aliunde, in qualunque modo certo, e l'obbligato solidale non potrà limitarsi ad eccepire il difetto di preventiva escussione, ma dovrà contestare in concreto l'insufficienza del patrimonio sociale ex altera parte dedotta. E ciò perchè, diversamente ragionando, "se il beneficio della preventiva escussione venisse inteso nel senso di imporre al creditore l'esperimento della azione esecutiva anche quando a priori risulti chiaro che l'esecuzione risulterà infruttuosa, la sua interpretazione risulterebbe irrazionalmente riduttiva e contraria alla stessa finalità del sistema; tale finalità mira, invero, a garantire una più spiccata autonomia patrimoniale dell'obbligato principale, ma non può dirsi che la stessa impedisca di agire nei confronti dell'obbligato sussidiario quando sia certa l'insussistenza del patrimonio dell'obbligato principale" (Cass., sez. 5, 17/03/2021, n. 7545).

9.5. La sentenza impugnata non si discosta dai principi suesposti, poichè, all'esito della disamina delle risultanze istruttorie, ha rilevato la violazione del beneficium excussionis sulla base della considerazione che "l'Amministrazione finanziaria può pretendere il pagamento dei propri crediti da parte della contribuente solo dopo avere escusso il patrimonio sociale con esito negativo e dopo avere dato prova che il tentativo abbia avuto esito negativo nei confronti della società".

In effetti, anche nell'illustrazione del motivo in esame, l'Agenzia delle entrate rimarca di avere preventivamente escusso il patrimonio della società intestataria dei ruoli mediante la notifica delle cartelle esattoriali e di avere successivamente provveduto a notificare le medesime cartelle anche al soggetto solidalmente responsabile, e ciò al fine di precostituirsi un titolo esecutivo, in caso di escussione infruttuosa del patrimonio sociale (si veda pag. 26 del ricorso).

La stessa ricostruzione dei fatti operata dalla ricorrente fa emergere chiaramente che l'Amministrazione ai fini della preventiva escussione ha ritenuto sufficiente la iscrizione a ruolo e l'emissione a carico della società di cartelle di identico contenuto a quelle successivamente notificate al socio solidalmente responsabile, ma non ha offerto prova, come era suo onere, dell'incapienza, totale o parziale, del patrimonio sociale, nè tanto meno ha dimostrato che l'insufficienza del patrimonio sociale possa essere desunta, in modo certo, da eventuali ulteriori elementi.

10. Il rigetto del settimo motivo consente di ritenere assorbiti i restanti motivi, atteso che la decisione impugnata si fonda su diverse rationes decidendi, con la conseguenza che il rigetto della censura relativa ad una di esse rende il ricorrente carente di interesse ad impugnare le altre. Difatti, quando una decisione di merito, impugnata in sede di legittimità, si fonda su distinte ed autonome rationes decidendi ognuna delle quali sufficiente, da sola, a sorreggerla, perchè possa giungersi alla cassazione della stessa è indispensabile, da un lato, che il soccombente censuri tutte le riferite rationes, dall'altro che tali censure risultino tutte fondate. Ne consegue che, rigettato (o dichiarato inammissibile) il motivo che investe una delle riferite argomentazioni, a sostegno della sentenza impugnata, sono inammissibili, per difetto di interesse, i restanti motivi, atteso che anche se questi ultimi dovessero risultare fondati, non per questo potrebbe mai giungersi alla cassazione della sentenza impugnata, che rimarrebbe pur

sempre ferma sulla base della ratio ritenuta corretta (Cass., sez. 3, 14/02/2012, n. 2108; Cass., sez. 5, 11/05/2018, n. 11493).

11. Conclusivamente, il ricorso va respinto.

Nulla deve disporsi in merito alle spese di lite in difetto di attività difensiva della contribuente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 11 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 8 marzo 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza