

Sentenza del 09/06/2023 n. 16415 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il contribuente A.A. ha separatamente impugnato due intimazioni di pagamento relative a debiti tributari del periodo di imposta 1999, la prima conseguente a sei cartelle di pagamento per complessivi Euro 293.371,97, di cui Euro 187.631,97 per tributi erariali, la seconda successiva a una ulteriore cartella, il tutto oltre accessori e sanzioni. Il contribuente ha dedotto - per quanto qui rileva - oltre all'omessa notifica degli atti impugnati e delle cartelle ad essi sottese, la prescrizione quinquennale.
2. La CTP di Milano ha accolto i ricorsi riuniti, sul rilievo dell'omessa notificazione degli atti presupposti.
3. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 27 dicembre 2018, ha accolto l'appello dell'Ufficio. Ha accertato il giudice di appello che le prodromiche cartelle erano state notificate presso il Curatore del Fallimento (---) Sas , di cui il contribuente era socio illimitatamente responsabile, dichiarato fallito a termini della L.Fall., art. 147. Il giudice di appello ha accolto l'appello in relazione ai tributi, ritenendo applicarsi la prescrizione decennale quali tributi erariali; ha, invece, rigettato l'appello quanto a sanzioni e interessi in relazione a sei delle sette cartelle sottostanti, ritenendo - quanto alle sanzioni - di fare applicazione della prescrizione quinquennale a mente del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 20 e, quanto agli interessi, della prescrizione quinquennale secondo il disposto di cui all'art. 2948 c.c.
4. Hanno proposto ricorso per cassazione l'Ufficio e l'Agente della riscossione, affidato a tre motivi; l'intimato non si è costituito in giudizio. Le parti ricorrenti hanno depositato memoria con cui chiede rimettersi la causa alle Sezioni Unite.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell'art. 2946 c.c., falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20 e violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 24 nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto di fare applicazione della prescrizione quinquennale alle sanzioni. Osserva parte ricorrente come la prescrizione quinquennale di cui all'art. 20 D.Lgs. cit. riguarderebbe i soli atti di contestazione o irrogazione sanzioni autonomamente irrogate, non anche gli atti irrogativi di sanzioni emessi contestualmente all'atto di recupero del tributo, per i quali opererebbe il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 24 con conseguente applicazione del medesimo regime prescrizionale del tributo. Le argomentazioni vengono riprese in memoria, evidenziandosi come l'art. 20 cit. si applicherebbe con esclusivo riferimento al procedimento di irrogazione delle sanzioni disciplinato dal D.Lgs. n.

472 del 1997, art. 16 e non anche a quello regolato dal successivo art. 17 D.Lgs. cit., la cui specialità escluderebbe l'applicazione del menzionato art. 20 cit.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2946 e 2948 c.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto di fare applicazione della prescrizione quinquennale agli interessi. Osserva parte ricorrente che il principio della prescrizione quinquennale potrebbe applicarsi a prestazioni periodiche caratterizzate dalla pluralità delle prestazioni, non anche al pagamento di tributi, come nella specie, per i quali la periodicità riguarda la sola presentazione di rendiconti, nonché in considerazione della accessorietà del credito per interessi a un credito soggetto a prescrizione decennale, con conseguente applicazione del medesimo termine prescrizionale. In memoria il ricorrente evidenzia alcune oscillazioni della giurisprudenza di legittimità, osservando che la disciplina in tema di interessi sui crediti tributari sarebbe frammentata.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione, all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L.Fall., art. 94, nella parte in cui il giudice di appello non ha considerato che, stante l'intervenuto fallimento del contribuente, si sarebbe verificata la sospensione del decorso prescrizionale dalla insinuazione allo stato passivo sino alla chiusura dello stesso, con la ripresa di un nuovo periodo prescrizionale per effetto della chiusura del fallimento in data (---). Deduce, in proposito, parte ricorrente che le cartelle sottese alle intimazioni di pagamento impugate erano state notificate al curatore in pendenza del fallimento e che l'Agente per la riscossione si era insinuato allo stato passivo del fallimento in relazione ai crediti per cinque delle sei cartelle sottese agli atti di intimazione impugnati.

4. Il primo motivo è infondato. Dispone il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20, comma 3, che "il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento". La norma, sostanzialmente rimasta immutata nel tempo, prevede al comma 1 un analogo termine di decadenza di cinque anni (31 dicembre del quinto anno successivo in cui è avvenuta la violazione o diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi). Come osservato in dottrina, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 20 costituisce norma generale in tema sia di decadenza, sia di prescrizione dei crediti derivanti dall'irrogazione di sanzioni tributarie. Il legislatore ha mantenuto l'impostazione tradizionale in tema di prescrizione di sanzioni (già prevista dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 17, comma 1, che prevedeva la prescrizione quinquennale della riscossione delle "pene pecuniarie"), secondo cui il regime prescrizionale è assoggettato a una disciplina autonoma e indipendente dalla prescrizione dei crediti nascenti dal rapporto tributario. Parimenti, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 24 non contempla una espressa norma che disciplini la prescrizione (o decadenza) dei crediti nascenti da sanzioni, ma si limita a disporre che per la riscossione delle sanzioni (pertanto, in fase esecutiva e non di accertamento) si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

5. Questo principio è consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, richiamata dal Pubblico Ministero nelle proprie conclusioni scritte (Cass., Sez. VI, 8 marzo 2022, n. 7486; Cass., Sez. V, 22 luglio 2011, n. 16099), decorrendo la prescrizione dall'iscrizione a ruolo del credito e cioè dall'emissione dell'atto di irrogazione della (all'epoca) soprattassa (Cass., Sez. V, 7 novembre

2011, n. 20600). Principio ribadito dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U., 17 novembre 2016, n. 23397), secondo cui le sanzioni - come alcuni tributi non erariali - hanno prescrizione quinquennale e possono, al più, beneficiare dell'effetto dell'allungamento delle prescrizioni brevi in forza dell'actio iudicati ex art. 2953 c.c. Principio, inoltre, compatibile con la natura speciale dell'illecito tributario (Cass., Sez. V, 2 ottobre 2000, n. 12989), conforme alle norme di contabilità pubblica, fondate sui "vincoli di competenza del bilancio della Stato, in forza dei quali l'amministrazione finanziaria deve potere (...) programmare e prevedere per ciascun anno il gettito fiscale ed i tempi della riscossione" (Cass., Sez. U., 10 dicembre 2009, n. 25790; conf. Cass., Sez. V, 9 agosto 2016, n. 16730), nonchè conforme a esigenze di certezza per il contribuente in ordine ai tempi di irrogazione della sanzione.

6. Il secondo motivo è infondato. A differenza delle sanzioni relative a violazioni tributarie, che si nutrono di una disciplina speciale in ambito tributario, la prescrizione degli interessi che accedono a obbligazioni tributarie è regolata - secondo la giurisprudenza dominante di questa Corte - da una norma di diritto comune quale l'art. 2948 c.c., n. 4, secondo cui l'obbligazione relativa agli interessi riveste natura autonoma rispetto al debito principale e soggiace al generalizzato termine di prescrizione quinquennale fissato dalla suddetta disposizione (Cass., Sez. V, 24 gennaio 2023, n. 2095; Cass., Sez. VI, 14 settembre 2022, n. 27055; Cass., Sez. VI, 28 aprile 2022, n. 13258; Cass., Sez. VI, 8 marzo 2022, n. 7486; Cass., Sez. VI, 24 gennaio 2022, n. 1980; Cass., Sez. V, 3 ottobre 2021, n. 31283; Cass., Sez. V, 15 ottobre 2020, n. 22351; Cass., Sez. V, 10 luglio 2020, n. 20955; Cass., Sez. V, 27 novembre 2019, n. 30901; Cass., Sez. VI, 25 luglio 2014, n. 17020; Cass., Sez. V, 14 marzo 2007, n. 5954).

7. Il terzo motivo è fondato. Le parti ricorrenti hanno dedotto che le cartelle sottese agli atti di intimazione, relative a crediti anteriori alla dichiarazione di fallimento, sono state notificate al curatore del fallimento in costanza di fallimento e che l'"Agente della riscossione si era insinuato nella relativa procedura per cinque delle sei cartelle" di cui alla prima delle due intimazioni di pagamento. Ha, quindi, dedotto il patrono erariale che "quanto meno per cinque delle cartelle di cui alla citata intimazione", il termine prescrizionale non sarebbe decorso.

8. Sul punto, il Pubblico Ministero ha dedotto nelle proprie conclusioni scritte che "la presentazione dell'istanza di insinuazione al passivo fallimentare, equiparabile alla domanda giudiziale, determina, ai sensi dell'art. 2945 c.c., comma 2, l'interruzione della prescrizione del credito, con effetti permanenti fino alla chiusura della procedura concorsuale" e ha richiamato l'attenzione sul principio, affermato da questa Corte, secondo cui l'interruzione della prescrizione conseguente all'insinuazione allo stato passivo da parte del creditore spiega efficacia anche nell'azione esperita nei confronti del fideiussore del fallito (Cass., Sez. III, 19 aprile 2018, n. 9638); sicchè, "chiuso il fallimento il (Omissis) è quindi incominciato a decorrere un nuovo termine di prescrizione quanto alle cartelle per le quali vi è stata l'insinuazione al passivo fallimentare" (concl. P.M. ult. cit.).

9. Non è, qui, in discussione il principio - affermato da questa Corte - secondo cui la notificazione dell'atto impositivo al solo curatore anzichè al debitore insolvente (fallito) non possa essere opposta a quest'ultimo una volta tornato in bonis. Pur non essendo l'ente impositore (come anche il concessionario della riscossione) obbligato a notificare gli atti impositivi (per debiti

maturati in epoca precedente la dichiarazione di fallimento) sia al fallito sia alla curatela, tale scelta condiziona la futura opponibilità di tali atti o nell'ambito della procedura concorsuale o nei confronti del fallito tornato in bonis, non essendo la cartella di pagamento notificata unicamente al curatore fallimentare opponibile al fallito tornato in bonis (Cass., Sez. V, 31 gennaio 2022, n. 2857).

10. La questione riguarda, invero, l'efficacia extraconcorsuale della domanda di ammissione allo stato passivo del fallimento nei confronti del debitore dichiarato fallito (una volta tornato in bonis), ai fini sia dell'interruzione della prescrizione, sia dell'efficacia permanente della sospensione del decorso della prescrizione stessa sino alla data di chiusura della procedura concorsuale. E' qui in gioco l'interesse del creditore alla conservazione degli effetti permanenti conseguenti alla proposizione della domanda di ammissione al passivo, generatisi all'interno della procedura concorsuale e invocati successivamente nei confronti del debitore tornato in bonis.

11. La domanda di ammissione allo stato passivo produce, difatti, l'effetto interruttivo della prescrizione per il creditore nei confronti della massa, ma anche la sospensione del decorso della prescrizione per tutta la durata della procedura concorsuale con effetti permanenti all'interno della procedura concorsuale (Cass., Sez. I, 9 luglio 2020, n. 14527; Cass., Sez. Lav., 20 novembre 2002, n. 16380).

12. Effetto, questo, analogo a quanto avviene - oltre che per i giudizi civili - anche nella procedura espropriativa, nella quale la domanda di intervento del creditore produce l'effetto interruttivo della prescrizione e la sospensione del suo decorso sino all'approvazione del progetto di distribuzione (Cass., Sez. III, 9 luglio 2020, n. 14602; Cass., Sez. III, 19 dicembre 2014, n. 26929; Cass., Sez. V, 12 maggio 2008, n. 11794). La permanenza degli effetti della domanda di ammissione allo stato passivo opera, peraltro, per la procedura concorsuale in misura rafforzata rispetto alla procedura espropriativa individuale, ad esempio esonerando il creditore dal procedere al rinnovo delle formalità di opponibilità delle garanzie ove il grado ipotecario sia stato riconosciuto in sede di stato passivo (Cass., Sez. I, 12 maggio 2015, n. 13090; Cass., Sez. I, 1 aprile 2011, n. 7570).

13. Alla conservazione degli effetti della domanda di ammissione allo stato passivo nella procedura concorsuale fa pendant la norma che prevede che i creditori, con la chiusura del fallimento, "riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta dei loro crediti per capitale e interessi" (L.Fall., art. 120, comma 3). La chiusura del fallimento non può, difatti, considerarsi causa di estinzione dei crediti insoddisfatti (salva l'esdebitazione), bensì evento che fa venir meno l'improcedibilità delle azioni esecutive nei confronti degli eventuali beni acquisiti all'attivo del fallimento e non liquidati dalla curatela, ovvero appresi dal debitore successivamente alla chiusura della procedura. Con la chiusura del fallimento si verifica, pertanto, sia la perdita degli effetti protettivi ai fini della prescrizione prodottisi con la domanda di ammissione al passivo, sia il riacquisto da parte dei creditori delle azioni esecutive individuali.

14. La sospensione del decorso della prescrizione appare, pertanto, legata anche al divieto di azioni esecutive individuali. Se durante il procedimento concorsuale il creditore non vede

decorrere la prescrizione, ciò è dovuto anche al fatto che egli non può agire nei confronti del debitore e non può, di conseguenza, ritenersi pregiudicato dalla durata della procedura concorsuale, pendente la quale (salve le eccezioni di legge) non può procedere individualmente sul patrimonio del debitore.

15. Di questo effetto interruttivo/sospensivo il creditore ne beneficia nei confronti del debitore dichiarato fallito, una volta che quest'ultimo torni in bonis. E' questo il senso del "riacquisto" delle azioni esecutive nei confronti del debitore, azioni che il creditore ha fatto valere ai fini del concorso, per effetto della proposizione della domanda giudiziale di ammissione allo stato passivo (pur non potendole esercitare individualmente), i cui effetti si sono conservati con efficacia permanente sino alla chiusura della procedura. Se il creditore ha conservato i propri diritti di credito durante la procedura anche ai fini prescrizionali (salvo il divieto di azioni esecutive), la possibilità per il creditore di agire nei confronti del debitore non può che accompagnarsi alla conservazione dell'effetto sospensivo della prescrizione, invalso durante la pendenza della procedura concorsuale e non oltre la sua chiusura, con la ripresa in esito alla chiusura di un nuovo periodo prescrizionale.

16. Effetto, questo, che consegue anche in forza dell'estensione della sospensione del decorso della prescrizione alla garanzia patrimoniale del condebitore solidale (Cass., Sez. III, 19 aprile 2018, n. 9638; Cass., Sez. Lav., 30 agosto 2016, n. 17412; Cass., Sez. III, Sez. III, 17 luglio 2014, n. 16408). Se il creditore può giovare dell'estensione dell'effetto interruttivo della prescrizione a efficacia permanente durante la pendenza della procedura nei confronti di un soggetto (e di un patrimonio) distinto da quello del debitore, benchè avvinto dal vincolo di solidarietà, a fortiori gli effetti scaturenti dalla proposizione della domanda di insinuazione al passivo si verificano anche nel caso in cui l'effetto interruttivo (e il conseguente effetto sospensivo della prescrizione ex art. 2945 c.c., comma 2) venga invocato dal creditore nei confronti del patrimonio del debitore una volta che questi sia tornato in bonis. In questo caso non si tratta di una pretesa creditoria nei confronti di un soggetto (e di un patrimonio) distinto dal debitore, ma di una pretesa nei confronti del medesimo debitore, una volta venuta meno nei suoi confronti l'improcedibilità delle azioni esecutive.

17. Tale soluzione non appare in contrasto con l'orientamento secondo cui la pendenza della procedura concorsuale liquidatoria non sia ostativa alla possibilità per il creditore di munirsi di un titolo nei confronti del debitore in pendenza della medesima procedura. Si ritiene, difatti, che la capacità processuale che consegue alla dichiarazione di fallimento non è assoluta, ma relativa alla massa dei creditori (Cass., Sez. I, 15 gennaio 2016, n. 614). Il creditore ben potrebbe agire, quindi, contro il debitore assoggettato a procedura concorsuale al fine di ottenere un provvedimento che, pur non opponibile alla massa, diverrebbe eseguibile quando il debitore tornasse in bonis (es. decreto ingiuntivo notificato al fallito nelle more della procedura concorsuale, divenuto definitivo in caso di mancata opposizione: Cass., Sez. III, 24 marzo 2011, n. 6734; Cass., Sez. Lav., 27 aprile 1981, n. 2542), così come si afferma che il creditore può proporre azione di danni nei confronti del fallito al fine di munirsi di un titolo nei confronti del medesimo in caso del suo ritorno in bonis (Cass., Sez. III, 5 febbraio 2014, n. 2608; Cass., Sez. III, 26 giugno 2012, n. 10640). Ovvero, il creditore potrebbe munirsi di titolo per aggredire sia beni non acquisiti all'attivo della procedura concorsuale (Cass., n. 14527/2020, cit.; Cass., Sez. I, 19

giugno 2020, n. 11983), sia beni che il curatore non intenda acquisire all'attivo o di cui rinunci alla loro liquidazione (art. 104-ter, comma 8, art. 213, comma 2 CCI).

18. In tutti questi casi il creditore si sta procurando un titolo (ove ne fosse sprovvisto) nei confronti del debitore ai fini del ritorno in bonis di quest'ultimo, caso affatto diverso da quello in oggetto, in cui il creditore, in possesso o meno di titolo, sta facendo valere le pretese nei confronti della massa e intende conservarle sino alla chiusura della procedura per poi farle valere successivamente nei confronti del debitore.

19. Effettivamente, ove l'effetto sospensivo della prescrizione fosse legato alla improcedibilità delle azioni esecutive, in caso di derelictio potrebbe porsi un tema di perdita degli effetti permanenti derivanti dalla ammissione allo stato passivo dal momento della derelictio di questi beni, aggredibili dai creditori all'atto del venir meno dell'impedimento all'azione esecutiva; tuttavia, questo effetto riguarderebbe i soli beni abbandonati dal curatore, dal momento del loro abbandono.

20. Deve, quindi, ritenersi che la sottrazione dell'efficacia esecutiva ai creditori concorsuali sia strumentale al soddisfacimento dei creditori all'interno della procedura stessa, ma non può pregiudicare i creditori che, essendosi avvalsi dell'opponibilità del loro credito alla massa, intendano agire nei confronti del debitore tornato in bonis, avvalendosi dell'effetto interruttivo della prescrizione una volta che il patrimonio del debitore fosse nuovamente aggredibile una volta chiusa la procedura.

21. Se, pertanto, il creditore può agire, in pendenza della procedura concorsuale, sui beni del debitore non acquisiti all'attivo del fallimento e può procurarsi un titolo nei confronti del medesimo debitore (da far valere se e quando quest'ultimo tornasse in bonis), ciò non osta a che il creditore possa beneficiare dell'efficacia extraconcorsuale dell'interruzione della prescrizione e dei relativi effetti permanenti della domanda di ammissione al passivo nei confronti del debitore tornato in bonis, una volta chiusa la procedura concorsuale, riprendendo a decorrere dopo la chiusura della procedura un nuovo periodo prescrizionale.

22. Una eco dell'efficacia extraconcorsuale della domanda di insinuazione allo stato passivo è, inoltre, evincibile dal disposto della L.Fall., art. 120, comma 4, che prevede che il provvedimento di ammissione allo stato passivo costituisca prova scritta per il creditore (ove fosse stato ab origine sprovvisto di titolo esecutivo nei confronti del debitore) ai fini del procedimento monitorio.

23. Ove, al contrario, si intendesse aderire all'opposta opinione, si dovrebbero onerare i creditori di notificare atti interruttivi della prescrizione (quale che sia il relativo regime prescrizionale) in pendenza della procedura concorsuale ai fini dell'eventuale opponibilità dei crediti una volta che il debitore fosse tornato in bonis, senza - peraltro - che costoro possano agire nei confronti del patrimonio del debitore, quale sorta di intimazione in mora a futura memoria.

24. Analogamente, senza l'efficacia extraconcorsuale dell'interruzione della prescrizione, il "riacquisto" delle azioni del creditore apparirebbe ipotetico. Il creditore che ha beneficiato dell'evento interruttivo riacquisterebbe azioni che non potrebbe evidentemente più far valere

all'interno della procedura, oramai chiusa; le azioni riacquistate andrebbero, invero, fatte valere nei confronti del debitore, per cui è nei suoi confronti che deve essere invocato l'effetto interruttivo a efficacia permanente procurato dalla domanda di ammissione allo stato passivo al fine di dare effettività al "riacquisto" delle azioni.

25. Va, quindi, confermata la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "la presentazione della domanda di ammissione al passivo, equiparabile, ai sensi della L.Fall., art. 94, all'atto con cui si inizia un giudizio, determina l'interruzione della prescrizione del credito per l'intera durata della procedura, in applicazione del principio generale fissato dall'art. 2945 c.c., comma 2 (Cass. nn. 11297/1990, 8515/1996, 9766/1997, 17955/1993, 4209/2004) e rende superfluo per il creditore, stante il disposto della L.Fall., art. 120, munirsi di un titolo nei diretti confronti del fallito, da far valere una volta che questi sia tornato in bonis" (Cass., Sez. I, 17 maggio 2021, n. 13206; Cass., 12 maggio 2021, nn. 12559-12560; conf. Cass., Sez. I, 19 giugno 2020, n. 11983). Si enuncia, pertanto, il seguente principio di diritto:

"la domanda di insinuazione allo stato passivo del fallimento produce l'effetto dell'interruzione della prescrizione del credito, con effetti permanenti dalla proposizione della domanda fino alla chiusura della procedura concorsuale, i quali effetti possono essere fatti valere anche nei confronti del debitore tornato in bonis, con decorrenza di un nuovo periodo prescrizione dalla chiusura della medesima procedura".

26. La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio e va cassata con rinvio, al fine di accertare per quali crediti il creditore erariale abbia fatto domanda di ammissione allo stato passivo e se, in relazione ai relativi crediti, tenuto conto dell'effetto interruttivo a efficacia permanente della prescrizione, sia maturata la prescrizione dei crediti come sopra indicato. Al giudice del rinvio è rimessa anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo del ricorso, rigetta i primi due motivi; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, in data 8 novembre 2022 e, il 26 maggio 2023.

Depositato in Cancelleria il 9 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza