Sentenza del 30/01/2023 n. 2769 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La contribuente SGS Srl - costituita in data (---) quale società di "project financing" per la realizzazione e gestione del "campus" universitario di (Omissis) e re Sas i cessionaria, il (---), da (---) Spa , per il controvalore di Euro 50.000, dell'intero complesso aziendale avente ad oggetto la concessione pubblica e la gestione del "campus", compresi debiti e crediti, tra i quali ultimi, in particolare, un credito IVA che si era formato in capo ad (---) con la concorrenza dei crediti di Campus Aquae Srl , Campus Servizi Srl , Unigest Srl e Vitruvio Spa Srl , incorporate da (---) mediante fusione nel maggio dello stesso anno - era, in data 10 dicembre 2018, attinta da intimazione di pagamento n. (---), con la quale le veniva richiesto, "in qualità di obbligato in solido del debito erariale maturato dalla società (---) Spa in liquidazione per effetto della cessione di azienda eseguita con atto del 16/12/2013", il pagamento di tutto quanto dovuto da (---) al fisco in forza di numerosi avvisi di accertamento e cartelle di pagamento.

2. Proponeva impugnazione la contribuente, eccependo l'illegittimità ed infondatezza della pretesa per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14 , e la mancata notifica di avvisi e cartelle.

3. La CTP di Pavia, con sentenza n. 361 del 26 settembre 2019 , rigettava il ricorso.

4. A seguito di appello promosso dalla contribuente, la CTR della Lombardia, con la sentenza impugnata, respingeva il gravame, per l'effetto confermando la validità dell'intimazione di pagamento.

4.1. Osservava in particolare la CTR quanto segue:

- "il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14 , prevede un'obbligazione solidale in capo al cessionario dell'azienda";

- "il legislatore ha però nettamente distinto la "lecita cessione d'azienda (art. 14, commi 1, 2 e 3) dal negozio di cessione d'azienda in frode al fisco (art. 14, commi 4 e 5)"";

- "nella specie le parti controvertono della sussistenza di una cessione d'azienda in frode al fisco";

- l'azienda ceduta ha ad oggetto la realizzazione e gestione di un complesso residenziale e sportivo per studenti su un terreno di proprietà dell'Università degli studi di (---);

- "come si legge nella perizia della ricorrente, il valore dell'azienda ceduta è stato stimato in Euro 50.000(;) tuttavia esso è scaturito dalla differenza tra il valore "potenziale", stimato in Euro

400.000, e il valore economico, che ha tenuto conto del fatto che, in fase di progettazione esecutiva, sono state effettuate alcune modifiche migliorative al progetto iniziale (...) che hanno comportato un importante incremento dell'importo complessivo degli oneri sostenuti per i lavori effettuati";

- "il perito evidenzia come il prezzo della cessione sarebbe diverso qualora venisse riconosciut(a) a "(---) Spa una revisione delle condizioni della convenzione, sia in termini economici sia in termini di prolungamento della durata originaria della concessione, secondo un parametro di ragionevolezza legato alla vita economica attesa del business (..)"(;) tuttavia non ha potuto seguire questa strada, e attribuire diverso valore all'azienda, poichè non è pacifico che le varianti in corso di opera siano state frutto dell'accordo delle parti";

- "l'Agenzia(,) dal modesto valore di stima dell'azienda ceduta(,) ha dedotto una delle ragioni che depongono a favore della cessione fraudolenta; invero non è tanto la considerazione del prezzo in sè a rilevare in questo senso, quanto le circostanze evidenziate dallo stesso perito (..)";

- "dalla lettura della perizia si evince in modo chiaro che (---) (Spa) era in una situazione di difficoltà economica, non poteva far fronte alle proprie obbligazioni, e infatti successivamente è fallita, anche a causa degli investimenti effettuati nella vicenda con l'Università di (---)";

- "la sua esposizione debitoria l'ha, dunque, indotta a cedere l'azienda, tuttavia tale cessione, evidentemente difficile sul mercato, è stata possibile nell'ambito della stessa famiglia A.A., a cui fanno capo sia la cedente che la cessionaria";

- "ciò ha comportato, da un lato, di poter pattuire un prezzo basso, che ha tenuto conto delle problematiche evidenziate dal perito, e, dall'altro, di non perdere i beni aziendali, rimasti in capo alla stessa famiglia";

- "la cessione peraltro è avvenuta subito dopo una verifica della Guardia di Finanza e la notifica di un processo verbale di contestazione";

- "tali circostanze (..) sono sufficienti a dimostrare la natura fraudolenta della cessione (..)";

- "le restanti questioni possono essere considerate assorbite".

5. Avverso la superiore sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la contribuente con nove motivi; resiste l'Agenzia delle Entrate con articolato controricorso.

Giusta requisitoria depositata telematicamente addì 11 ottobre 2022, il Sostituto Procuratore Generale presso questa Suprema Corte, in persona del Dott. Alberto Cardino, conclude chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza impugnata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 , e art. 36 , e dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c..

La sentenza impugnata "si caratterizza negativamente per un sostanziale silenzio" sul contenuto sia dell'intimazione di pagamento emessa dall'Ufficio (limitandosi a dire che si trattava di un atto notificato alla contribuente quale responsabile in solido con (---)), sia del ricorso di primo grado e delle corrispondenti difese dell'Ufficio, sia della sentenza di primo grado, sia dell'appello (limitandosi a trascrivere l'intestazione dei motivi) e delle corrispondenti difese dell'Ufficio (solo accennate); "nel prosieguo della motivazione si ha la netta sensazione che la CTR non abbia (...) preso in esame (le) contrapposte posizioni, su di esse decidendo; ma abbia per così dire ignorato tutto ciò che le parti, in appello, avevano dedotto, confrontandosi invece direttamente, e soltanto, con la sentenza di primo grado".

1.1. Il motivo è manifestamente infondato.

Da una semplice lettura della sentenza impugnata, emerge come la stessa contenga sintetici, ma sufficienti, richiami all'avviso di accertamento ed allo svolgimento del processo, in guisa da consentire una fluida comprensione del successivo sviluppo motivazionale in diritto, caratterizzato da particolari ampiezza ed approfondimento.

Contraddittorio, poi, è il motivo, laddove lamenta la mancata esposizione del contenuto della sentenza di primo grado, ma afferma la CTR confrontarsi solo con questa.

Infine, esso non indica alcun effetto pregiudizievole, in specie con riguardo al diritto di difesa della contribuente, derivante dalle denunciate, ma insussistenti, omissioni della sentenza impugnata: ciò è tanto vero che viene spiegato un assai articolato ricorso per cassazione.

2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza per giudicato interno e violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56 e art. 346 c.p.c. .

La tesi dell'Ufficio circa la natura fraudolenta della cessione d'azienda da (---) a SGS con conseguente applicazione della responsabilità illimitata D.Lgs. n. 472 del 1997 , ex art. 14, comma 4, era stata implicitamente respinta dalla sentenza di primo grado, senza che avverso di essa l'Ufficio abbia proposto appello incidentale.

Più precisamente, nelle controdeduzioni in primo grado l'Ufficio aveva sostenuto l'inapplicabilità al caso di specie del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, commi 1 e 2 , sulla responsabilità limitata del cessionario, trattandosi di cessione effettuata in frode ai creditori tributari, comportante dunque la responsabilità illimitata della contribuente, quale cessionaria, ex comma 4 del medesimo articolo; la CTP di Pavia non aveva però ritenuto applicabile il suddetto comma 4, limitandosi a ritenere applicabili, peraltro errando, i commi 1 e 2; a seguito di appello della contribuente, l'Ufficio, nelle controdeduzioni, ha bensì ribadito l'applicabilità dei commi 4 e 5, senza però formulare appello incidentale.

Donde la formazione del giudicato interno sull'esclusione della natura frodatoria della cessione oggetto di causa: giudicato preclusivo della possibilità per la CTR di nuovamente pronunciare, come invece ha fatto, sul punto.

2.1. Il motivo è inammissibile e comunque manifestamente infondato.

Insoddisfatto è l'onere di autosufficienza del ricorso in punto di integrale trascrizione, non solo della sentenza di primo grado (atteso che la citazione di cui alle pp. 21 e 22 è del tutto decontestualizzata, non permettendo di verificare se la stessa esaurisca o meno la motivazione di detta sentenza e se, ed in quali termini, dalla stessa la CTP abbia fatto derivare la decisione di cui al dispositivo, parimenti non trascritto), ma altresì dell'atto di intimazione, del ricorso introduttivo del giudizio e delle controdeduzioni dell'Ufficio in primo e in secondo grado.

La non autosufficienza del ricorso impedisce "a priori" a questa Suprema Corte di valutare la censura.

D'altronde, tenuto presente che le parti concordano avere la CTP rigettato l'impugnazione della contribuente, ne deriva la conferma dell'intimazione di pagamento, che finanche la contribuente sostiene esserle stata notificata "in qualità di obbligato in solido del debito erariale maturato dalla Società (---) Spa in liquidazione per effetto della cessione di azienda eseguita con atto del 16/12/2013" (p. 4 del ricorso). Talchè - in difetto dell'esplicitazione, in ricorso, della base giuridica della responsabilità solidale addotta nell'intimazione - non può sostenersi che, in capo all'Ufficio, a seguito della sentenza della CTP, si fosse maturata alcuna soccombenza, pur implicita o virtuale, a fronte della quale sarebbe stato legittimato all'impugnazione, ancorchè in via incidentale.

Per tale ragione, stante la rappresentazione dello sviluppo del processo constante a questa Suprema Corte dal fascicolo del grado, deve escludersi che la CTR, nel ritenere la ricorrenza di un'ipotesi di cessione frodatoria D.Lgs. n. 472 del 1997 , ex art. 14, comma 4, sia incorsa in violazione di alcun giudicato interno.

3. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia in violazione dell' art. 112 c.p.c. .

La contribuente, nell'atto di appello e nelle successive memorie illustrative, con le quali aveva replicato alle controdeduzioni dell'Ufficio, aveva evidenziato - sia che l'intimazione di pagamento, oggetto dell'impugnazione, non conteneva alcun riferimento nè normativo nè indiziario alla fattispecie della frode e dunque all'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, comma 4 ;

- sia che, anche alla luce della circolare dell'Amministrazione n. 180 del 1998, sarebbe stata necessaria la notifica alla contribuente di un atto "ad hoc" volto a contestarne la presunta buona fede, attraverso l'indicazione degli specifici elementi attestanti, invece, il suo intento frodatorio.

Senonchè la sentenza impugnata nulla ha statuito, rigettando l'appello e confermando la sentenza di primo grado sull'unico presupposto che "nella specie le parti controvertono della sussistenza di una cessione di azienda in frode al fisco".

3.1. Il motivo è inammissibile.

Esso incorre in difetto di autosufficienza a misura che non trascrive l'atto di appello, in guisa da dimostrare di aver formalizzato specifiche doglianze devolute alla CTR sui temi evidenziati nel motivo, onde fondare il dovere decisorio della medesima. Invero, le citazioni di cui alle pp. 24 e

25 del ricorso si riferiscono a stralci - oltretutto a carattere argomentativo e non propriamente postulatorio, ossia devolutivo - tratti da alcune pagine di non meglio individuate "memorie in CTR". Invece, quanto all'atto di appello, il par. 3 di p. 24, che avrebbe dovuto render conto dell'affermazione di cui al par. 2 circa le devoluzioni alla CTR dei temi in questione, si limita a recitare: "In particolare (la contribuente) aveva eccepito in sede di appello (v. pag. 8, 9 e 10 dell'atto di appello (...) che al caso in esame non si poteva applicare la disciplina del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, commi 1 e 2 , in quanto si rientrava nei limiti quantitativi e temporali previsti dalla normativa. Poi nelle successive memorie illustrative (...) si era evidenziato, replicando alle controdeduzioni dell'Ufficio (...) che lamentavano l'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, comma 4 , (...), che tale contestazione non era stata sollevata con un atto motivato "ad hoc"".

Il difetto di autosufficienza, peraltro, investe "a priori" l'atto di intimazione, non trascritto nella motivazione, con particolare riguardo, come già rilevato a proposito del precedente motivo, all'individuazione della base giuridica addotta dall'Ufficio: se il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14 , "tout court", o solo i suoi primi due commi, o solo il quarto.

Infine, il motivo incorre in difetto di precisione e, per altro verso, nuovamente di autosufficienza, essendo tutto incentrato sulle difese assunte dalla contribuente in appello, senza specificare se (ed in quali termini) le doglianze pretesamente pretermesse dalla CTR fossero già state introdotte con il ricorso introduttivo del giudizio.

4. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, comma 4 , degli artt. 2560 e 2697 c.c. e dell'art. 115 c.p.c. .

E' erronea la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato la ricorrenza nella specie di una cessione fraudolenta ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, comma 4 , ritenendo sufficiente la prova della frode offerta dall'Agenzia delle entrate, senza analizzare la sussistenza altresì dei due requisiti del depauperamento patrimoniale di (---) e dell'accordo fraudolento tra la medesima e la contribuente. In particolare, il fatto che la disposizione in esame individui una responsabilità "in bianco" necessariamente introduce il tema dell'onere probatorio a carico dell'Ufficio: gli argomenti proposti ed i dati acquisiti devono essere particolarmente approfonditi e ben supportati da elementi probatori sotto entrambi gli evidenziati profili, risultando insufficienti meri riscontri di tipo presuntivo.

Nella specie, la CTR non parla minimamente dell'elemento oggettivo costituito dalla sottrazione e diminuzione di "assets" di (Omissis), poichè anzi riconosce la sostanziale correttezza della perizia della contribuente sulla congruità del valore di cessione in Euro 50.000. La conferma poi che il prezzo di cessione fosse corretto proviene dalla stessa Agenzia delle entrate, che non ha mai contestato nè ad (---) nè alla contribuente il valore di trasferimento dell'azienda ai fini delle imposte dirette e di registro.

Per quanto riguarda l'elemento, evidenziato dalla CTR, della verifica della Guardia di finanza con notifica di un PVC ad (---), si tratta di affermazione errata in diritto, poichè, come confermato dalle controdeduzioni dell'Ufficio in appello, tutti gli accertamenti risultano conseguenti ad un accesso finalizzato all'acquisizione di documenti. Nessun processo verbale di constatazione,

dunque, è stato mai emesso e nessun rilievo mosso nei confronti di (Omissis) prima della cessione d'azienda.

Per quanto riguarda l'ulteriore elemento, evidenziato dalla CTR, dell'identità tra i soggetti del contratto, quel che rileva è la diversità delle società coinvolte, portatrici di autonomi interessi giuridici ed economici. Peraltro è stata data dalla contribuente prova, mai contestata e perciò da assumersi per pacifica, che, a far data dal 17 giugno 2013, B.B. Spa , detentrice della quasi totalità del capitale sociale di (---), "era commissariata dal commissario giudiziale, Dottoressa C.C., persona del tutto estranea a qualsivoglia dinamica familiare, che di fatto controllava l'intera gestione della società e garantiva - nella sua qualità di pubblico ufficiale - la bontà di qualsiasi operazione".

Risulta poi fallace l'assunto della CTR secondo cui la cessione d'azienda sarebbe avvenuta in frode ai creditori tributari.

D'altronde il tribunale di Pavia, con ordinanza in data 20 febbraio 2015, ha già considerato la cessione pienamente legittima ed estranea a qualsiasi logica fraudolenta.

4.1. Il motivo è inammissibile, per una pluralità di ragioni, e comunque manifestamente infondato.

Anzitutto rileva che esso fa frequente riferimento ad atti e documenti del processo, richiamandoli in modo del tutto generico, senza riprodurli, in violazione dell'onere di autosufficienza.

Ciò è a valere in particolare:

- per la perizia di parte, che la contribuente assume - contro, tuttavia, come si vedrà, un'obiettiva lettura della sentenza impugnata - avere la CTR sostanzialmente condiviso quanto al giudizio di congruità del prezzo di cessione;

- per le controdeduzioni dell'Ufficio in appello, da cui la contribuente sostiene ricavarsi la prova che a carico di (Omissis), prima della cessione, non era mai stato formalizzato alcun rilievo, poichè tutti gli avvisi di accertamento (neppure richiamati, però, in ricorso) avrebbero riguardato richieste di documentazione contabile e fiscale, senza dunque formulare pretese di merito;

- per la sottoposizione, dal 17 giugno 2013, a "commissariamento" - "recte", a concordato preventivo - di B.B. Spa , che la contribuente sostiene non essere mai stata contestata dall'Ufficio, con conseguente acquisizione (alla stregua tuttavia di una tesi che si vedrà non condivisibile) della dimostrazione dell'"imprimatur" di legalità degli atti gestori di (Omissis), tra cui, segnatamente, la cessione d'azienda;

- per l'ordinanza in data 20 febbraio 2015 del Tribunale di Pavia, che la contribuente evoca a sostegno della legittimità della cessione stessa, sebbene non minimamente contestualizzata quanto a procedimento e parti e citata solo (p. 37 del ricorso) in un breve passaggio.

Inoltre il motivo è inammissibile perchè, sotto le spoglie della violazione delle rubricate disposizioni di legge, in realtà espone vizi di motivazione della sentenza impugnata, non solo in difetto dell'evocazione del corrispondente paradigma, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , ma altresì in violazione dei criteri che lo informano, tenuto tra l'altro conto del fatto che, versandosi in ipotesi di cosiddetta doppia conforme, la deduzione di tali vizi è preclusa ex art. 348-ter c.p.c. , comma 5 .

Ulteriormente il motivo è inammissibile in quanto devolve a questa Suprema Corte doglianze tipicamente di merito, sollecitandole direttamente un nuovo e più favorevole giudizio sui temi oggetto di controversia, in patente violazione dei canoni cui è astretto il giudizio di cassazione, quale momento di mero controllo della legittimità degli atti impugnato.

Infine il motivo è inammissibile a misura che non si confronta con l'effettiva "ratio decidendi" esibita dalla sentenza impugnata, laddove la CTR evidenzia come, indipendentemente dal prezzo della cessione d'azienda, comunque "basso", le difficoltà economiche che attanagliavano (Omissis) le impedissero di far fronte alle obbligazioni assunte nel progetto del "campus" universitario: ragion per cui soltanto in un contesto familiare era possibile l'effettuazione di una cessione "evidentemente difficile sul mercato", con il duplice risultato, "di poter pattuire un prezzo basso" e "di non perdere i beni aziendali, rimasti in capo alla stessa famiglia".

A mente di quanto testè rilevato, il motivo si rivela comunque manifestamente infondato.

L'elemento totalmente pretermesso nella ricostruzione della contribuente, ed invece rammentato dalla CTR, è che (Omissis), gravata da debiti, che l'avrebbero in breve condotta al fallimento, s'è per tempo spogliata dell'azienda, non già collocandola sul mercato presso un acquirente qualsiasi, ma cedendola ad una società di famiglia, costituita appena due mesi prima (p. 3 del ricorso per cassazione). In siffatto contesto, è proprio il "valore potenziale (dell'azienda), stimato in Euro 400.000", secondo le valutazioni del professionista di parte riportate in sentenza, a dimostrare che essa, se sgravata del fardello debitorio, conservava un'effettiva redditività: proprio in ciò, dunque, è consistito il depauperamento di (Omissis), deprivata, mediante la cessione, dell'unico mezzo per onorare i debiti, anche fiscali, di cui aveva sicura contezza, in ragione - come ricordato dalla CTR - della verifica appena subita; depauperamento che tra Spa re evidente a misura che si consideri come ad avvantaggiarsi della cessione sia stata solo la contribuente, creata, entro la cerchia familiare già avente il controllo di (Omissis) e delle altre società minori in essa confluite, allo scopo di accogliere quanto di produttivo residuava in (Omissis).

Nè siffatta ricostruzione, che rende ragione della completezza motivazionale della sentenza impugnata, è scalfita dalle osservazioni proposte dalla contribuente circa il dedotto, ma indimostrato, etero-controllo di A.A. Spa , sottoposta a concordato, al momento della cessione.

Premesso che la menzione di GCS Srl a p. 37 del ricorso non appare riannodabile alle trame societarie del gruppo familiare, poichè la ricostruzione effettuata nella parte introduttiva, a p. 3, non enuncia i rapporti con A.A. Spa nè con Pentax Srl (la procedura relativa alla quale, in uno alla procedura relativa alla prima, avrebbe "controllato" (Omissis) al momento della cessione d'azienda), le osservazioni della contribuente di cui innanzi scontano un'indiscutibile genericità,

non offrendo indicazioni sulle ragioni di una gestione necessariamente extrafamiliare delle società stesse, oltretutto per ciò solo pretesamente informata (sul piano oggettivo) a correttezza fiscale.

Infatti, a differenza di quanto sostenuto in ricorso, la presentazione di domande di concordato preventivo, in data 17 giugno 2013, delle società controllanti il capitale di (Omissis) ed il conseguente loro accoglimento non hanno affatto comportato, giusta la L. Fall., art. 167, comma 1, un esautoramento degli organi amministrativi; inoltre, considerato che, "a priori", non è neppure dedotto in ricorso che la cessione dell'azienda di (Omissis) sia stata oggetto di autorizzazione, difettano a maggior ragione sia l'allegazione dell'eventuale relativa richiesta sia quindi l'allegazione delle motivazioni e della documentazione sottoposta al vaglio degli organi della procedura, per modo che restano ignote premesse, giustificazioni e condizioni dei relativi eventuali provvedimenti.

Quanto poi all'ordinanza del Tribunale di Pavia in data 20 febbraio 2015, lo stesso tenore letterale del pur breve brano riprodotto in ricorso (p. 37), non pare supportate la tesi difensiva, leggendovisi che "la cessione d'azienda non è una operazione priva di senso comunque spiegabile solo in ottica "distrattiva"" e che "la struttura del "campus" è stata obiettivamente sottratta alle conseguenze del fallimento delle società amministrate da D.D., ma è rimasta pienamente operativa (...) e (...) SGS ha anche documentato un miglioramento della situazione finanziaria rispetto a quella ereditata da (Omissis)". Al contrario di quanto sostenuto dalla contribuente, dunque, ne esce confermata l'obiettiva sottrazione (spiegabile non solo, ma anche, "in ottica "distrattiva"") del "campus" (il quale nei fatti ha dato prova di reddività in seno a SGS) alle ragioni fallimentari e, perciò, a quelle del ceto creditorio, fisco incluso.

5. Con il quinto motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

La sentenza impugnata è censurabile sotto il profilo indicato in rubrica per non avere esaminato tutte le argomentazioni difensive dalle quali si evinceva, senza alcun dubbio, la mancanza della frode e dell'identità dei soggetti del contratto, con particolare riguardo alle seguenti:

a) le società coinvolte, da ben prima dell'atto di cessione, erano sotto il controllo di soggetti terzi, espressi da procedure pre-fallimentari o fallimentari;

b) la legittimità della cessione era stata riconosciuta dal Tribunale di Pavia con l'ordinanza in data 20 febbraio 2015;

c) i collegamenti familiari tra le società costituiscono un aspetto recessivo rispetto alla diversità delle medesime in sè considerate;

d) il "fatto che la cessione sia stata descritta in frode alla legge ed ai creditori proprio dalla cedente (Omissis) (nella persona del liquidatore) nella azione civile promossa avanti il Tribunale di Pavia R.G. 5891/2014 e relativo appello" è "irrilevante", tanto più che è lo stesso giudice nell'ordinanza conclusiva ad escludere la configurabilità di una frode.

5.1. Il motivo è inammissibile.

Premesso che l'argomento riassunto sotto la lett. d) che precede è irrilevante, essendo diretto a contrastare un'allegazione dell'Ufficio, e non un'affermazione compiuta dalla CTR in sentenza, il motivo incorre nel divieto di cui all'art. 348-te c.p.c., comma 5 , stante la doppia conforme di merito. Nè la contribuente ha dedotto e dimostrato, come invece avrebbe dovuto onde evitare l'inammissibilità del motivo, la diversità delle sentenze di primo e secondo grado (cfr., per tutte, Sez. 1, n. 26774 del 22/12/2016 , Rv. 643244-03).

Fermo quanto precede, il motivo è comunque manifestamente infondato, per le ragioni già illustrate nella disamina del quarto.

6. Con il sesto motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 4 , per omessa e/o apparente motivazione.

La motivazione della sentenza impugnata è meramente apparente poichè la CTR, senza esaminare in alcun modo gli specifici elementi indicati nell'atto d'appello, di cui non ha fatto menzione, e senza spiegare le ragioni del mancato esame, ha ritenuto la natura fraudolenta della cessione.

"Il tutto emerge chiaro" dal "raffronto" tra la sentenza impugnata e le "richieste formulate da parte della società ricorrente (...), già ricordate nel motivo che precede, secondo cui (i) le operazioni in questione erano state comunque poste in essere in un periodo in cui la A.A. e la Pentax non erano più riconducibili alla stessa famiglia (...) e (ii) il Tribunale Civile di Pavia aveva valutato e ritenuto la cessione di azienda pienamente legittima (...)".

Il convincimento della CTR appare dunque "palesemente infondato" ed "apodittico".

6.1. Il motivo è inammissibile.

Esso, quantunque deduca una nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione, siccome pretesamente apparente, in realtà svolge vizi motivazionali in violazione del paradigma di cui all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , che viepiù nella specie neppure avrebbe potuto essere utilmente invocato, attesa la preclusione derivante dalla doppia conforme.

Fermo quanto precede, il motivo è comunque manifestamente infondato, per le ragioni già illustrate nella disamina del quarto motivo.

7. Gli ultimi tre motivi possono essere enunciati ed esaminati congiuntamente, riguardando tutti l'affermazione della sentenza impugnata relativa alla dichiarazione di assorbimento delle "restanti questioni" agitate dalla contribuente, perchè, a fronte di una condotta fraudolenta, non v'è necessità di preventiva notificazione degli atti prodromici all'intimazione di pagamento, comunque correttamente notificati ad (Omissis).

7.1. Con il settimo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 112 c.p.c. , in punto di omessa pronuncia, e dell' art. 276 c.p.c. , in punto di errata applicazione del principio della ragione più liquida.

Erra la sentenza impugnata laddove ""liquida" le altre questioni sollevate ed eccepite in secondo grado dalla SGS, in particolare l'eccezione con la quale era stata sollevata la omessa notifica degli atti presupposti all'intimazione di pagamento impugnata, come assorbite dal fatto che sia stata accertata una condotta fraudolenta". Invero, la questione decisa non può essere considerata assorbente rispetto alla doglianza relativa al vizio di notifica: quand'anche SGS fosse responsabile per il pagamento dei debiti di (Omissis), permarrebbe comunque l'illegittimità dell'intimazione di pagamento a causa dell'omessa previa notifica degli atti alla stessa sottesi e nella stessa solo richiamati, dovendosi ribadire essere "fatto pacifico tra le parti che le cartelle e gli avvisi indicati in modo dettagliato nell'intimazione non sono mai stati notificati a SGS Srl ". Peraltro la contribuente già con l'atto d'appello aveva sollevato l'eccezione di cui si tratta in quanto aveva ritenuto illegittima la sentenza di primo grado per non aver statuito sul motivo dell'omessa notificazione degli atti presupposti siccome assorbito dalla decisione sulla sussistenza della frode. Ne consegue pertanto l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione di entrambi gli artt. 112 e 276 c.p.c. .

7.2. Con l'ottavo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 , del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14 , degli artt. 1292 e 2560 c.c. e dell'art. 24 Cost. .

La sentenza impugnata si pone in contrasto con le norme rubricate laddove ritiene non necessaria la notifica degli atti presupposti, e segnatamente degli avvisi e delle cartelle indicati nell'intimazione, a favore della contribuente quale cessionaria d'azienda, per il solo fatto di aver constatato una condotta fraudolenta tra le parti.

I principi sviluppati con riferimento al tema della responsabilità del socio per debiti fiscali riferibili alla società, che ha disciplina analoga a quella della responsabilità del cessionario d'azienda, contemplano la preventiva ed obbligatoria notifica degli atti impositivi, debitamente motivati, e delle cartelle di pagamento contenenti il titolo esecutivo rappresentato dal ruolo, non solo nei confronti del debitore principale, ma anche nei confronti dell'obbligato in solido. Tali principi sono coerenti con l'esigenza del diritto di difesa di quest'ultimo e con il principio di piena autonomia dei rapporti sostanziali tra creditore e ciascuno dei condebitori.

7.3. Con il nono motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 115 c.p.c. .

Viola l' art. 115 c.p.c. , la sentenza impugnata laddove "sembrerebbe" rigettare "l'eccezione sollevata dalla SGS con la quale aveva evidenziato la omessa notifica (degli atti prodromici) al cessionario obbligato in solido (SGS) e, comunque, la mancata prova della notifica anche al cedente ((Omissis))". Della prova della notifica a (Omissis) gli atti del processo, sia in primo che in secondo grado, non presentano traccia alcuna.

La questione della prova della notifica degli atti a SGS "è stata oggetto di ampia discussione in sede di appello". "Con l'atto di appello", infatti, la contribuente aveva "ribadi(to)" che le cartelle e gli avvisi indicati in modo dettagliato nell'intimazione non sono mai stati notificati a SGS Srl Nè del resto l'Agenzia delle entrate ha mai dato prova del contrario". L'Ufficio, nelle controdeduzioni, aveva affermato non poter "sottacersi come la notifica degli atti alla (Omissis) Spa sia avvenuta

presso la sede legale della stessa(,) coincidente con quella della attuale appellante (...)", "senza però allegare o dare alcuna prova documentale di quanto sostenuto".

7.4. I motivi sono inammissibili e comunque, in specie l'ottavo, infondati.

Principiando dall'ultimo, che assume priorità logica in forza della necessità di delimitazione del "thema decidendum" devoluto ai giudici di merito, ed in particolare alla CTR, lo stesso è inammissibile, atteso che, in violazione del principio di autosufficienza del ricorso, non allega e non dimostra essere stata formulato, già in primo grado, un motivo di impugnazione dell'intimazione di pagamento per mancata notificazione degli atti presupposti (cartelle ma anche avvisi) ad (Omissis). Invero, "in parte qua", il ricorso introduttivo non è trascritto. Trattasi di omissione tanto più rilevante a fronte dei contrari rilievi in controricorso formulati dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui la contribuente non aveva mai sollevato l'eccezione di mancata prova della notifica degli atti presupposti ad (Omissis), poichè le doglianze riguardavano unicamente la mancata notifica di detti atti a se stessa quale cessionaria, avendo solo in una memoria in appello sostenuto, in via incidentale, la mancanza di prova della notifica anche ad (Omissis), cui l'Ufficio aveva replicato individuando, comunque, notifiche e date di perfezionamento.

Il difetto di autosufficienza investe anche la pertinente parte dell'atto d'appello, che la contribuente non riproduce onde dimostrare - a fronte del riassunto propostone nella sentenza impugnata, ove leggesi che "l'appellante (...) insiste sulla richiesta di pronuncia relativa all'illegittimità dell'intimazione di pagamento poichè, nei suoi confronti, era stata omessa la notifica degli atti prodromici" - di avere invece "funditus" devoluto alla CTR ragioni di impugnazione della sentenza di primo grado sulla mancata (a termini del settimo motivo) o comunque erronea decisione relativamente alla diversa ed ulteriore questione della notifica ad (Omissis).

Passando alla disamina dell'ottavo motivo, lo stesso si manifesta infondato.

Le Sezioni Unite di questa Suprema Corte, con sentenza n. 28709 del 20/10/2020 , hanno offerto un'ampia ricostruzione della portata soggettiva del titolo nella procedura di riscossione ed esecuzione di tributi a mezzo ruolo.

Nelle motivazioni di detta sentenza (parr. 7 ss., p. 9 ss.), leggesi che detta ricostruzione.

"è conformata, sul piano sostanziale, dalla posizione, rispetto all'ente creditore, dell'obbligato in via principale e di quello sussidiario.

Nei confronti dell'ente creditore il socio illimitatamente responsabile è obbligato, per i debiti sociali, in via sussidiaria, ma al pari della società (Cass., sez. un., 13 febbraio 2015, n. 3022), anche per quelli tributari, e pure se sia receduto - come nel caso in esame, in base all' art. 2290 c.c. (tra varie, Cass. 22 dicembre 2014, n. 27189 e 4 marzo 2020, n. 6020). Si tratta di una responsabilità "da posizione", perchè deriva dalla qualità di socio e concerne indistintamente e automaticamente tutti i debiti della società: quella del socio non è un'obbligazione da fatto proprio, ma è propria, e scaturisce direttamente dalla legge.

Anche il cessionario o conferitario d'azienda risponde di un'obbligazione propria, perchè subentra al cedente, e ne risponde in via sussidiaria, in base del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14 , pur non avendo realizzato il fatto indice di capacità contributiva (Cass. 12 gennaio 2012, n. 255).

L'esistenza dell'obbligo della società o del cedente, quindi, è costitutiva dell'obbligo del socio illimitatamente responsabile o di quello del cessionario/conferitario; e quest'obbligo, sebbene diverso per causa, concerne il medesimo oggetto, ossia il debito d'imposta.

Si spiega, allora, perchè l'ente creditore notifica soltanto alla società o soltanto al cedente l'avviso di accertamento, senza necessità di "simultaneus processus" con i soci o col cessionario/conferitario (tra varie, Cass. 21 novembre 2014, n. 24795 ; 5 dicembre 2014, n. 25765 ; 11 maggio 2016, n. 9527): i soggetti passivi del tributo sono appunto loro ed è rispetto a loro che va accertato che il tributo è dovuto, ai fini della formazione del titolo esecutivo, ossia del ruolo (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 49, comma 1) .

E' quindi sufficiente notificare ai soci illimitatamente responsabili e al cessionario/conferitario d'azienda o di un ramo di essa la cartella di pagamento (Cass. n. 15966/16, cit.) o anche soltanto l'avviso di mora - oggi, l'intimazione di pagamento - (Cass. 13 gennaio 2006, n. 618 ; 16 maggio 2007, n. 11228 ; 1 ottobre 2014, n. 20704; n. 25765/14 , cit.; 16 marzo 2018, n. 6531), atti giuridicamente dipendenti dal ruolo già formatosi nei confronti del soggetto passivo d'imposta (sulla giuridica dipendenza della cartella dal ruolo, si veda Cass., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704)".

Nello stesso senso, più recentemente, Sez. 5, n. 18117 del 24/06/2021 , in motivazione (par. 4.2, p. 12 s.), rileva:

"(...) per questa Corte l'avviso di accertamento, relativo al pagamento delle imposte e delle sanzioni, diretto al cedente dell'azienda o di un suo ramo non deve essere notificato anche al cessionario, nè in caso di cessione lecita, nè in quella in frode al fisco, in mancanza di espressa deroga al principio generale, desumibile del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1 , secondo cui l'avviso di accertamento è notificato al contribuente e non agli altri soggetti che, a vario titolo, possano essere tenuti al pagamento dell'imposta accertata (Cass., sez. 5, 14 marzo 2014, n. 5979).

Inoltre, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1 , prevede 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".

Pertanto, il concessionario può alternativamente notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo oppure al coobbligato. In caso di cessione di ramo d'azienda, come nella specie, tra il cedente ed il cessionario si instaura un rapporto di solidarietà dipendente successiva. Ciò consente al concessionario di notificare la cartella esclusivamente al debitore principale, senza necessità di una ulteriore notifica nei confronti del coobbligato solidale (cessionario)".

In considerazione dei superiori autorevoli insegnamenti, da cui il Collegio non ravvisa ragione di discostarsi, le censure della contribuente circa la necessità della notificazione anche a sè, quale

cessionaria, degli avvisi e delle cartelle prodromiche all'intimazione di pagamento non colgono nel segno, neppure sotto il profilo della lesione del suo diritto di difesa. Invero - come già osservato in epoca non più recente da Sez. 1, n. 6857 del 17/06/1995 , Rv. 492908-01, e come ribadito dalle Sezioni Unite nella ridetta sentenza - avverso l'intimazione di pagamento, oggetto di giudizio, la contribuente trovavasi nella condizione di far "valere le proprie ragioni senza alcuna limitazione", contestando sia il rapporto di solidarietà, sia la sua responsabilità, sia anche l'esistenza e l'entità del debito.

Quanto precede vota all'inammissibilità e comunque all'infondatezza anche il residuo settimo motivo.

Rileva anzitutto che la CTR non ha affatto pretermesso di decidere in ordine alla doglianza di erronea dichiarazione di assorbimento della questione della notifica degli atti prodromici da parte della CTP nella sentenza di primo grado, avendola semplicemente disattesa, per il fatto in sè di aver condiviso e riproposto il medesimo percorso logico-argomentativo della CTP. Rileva ulteriormente che la "ratio" addotta dalla CTR circa il non essere necessaria la notifica al cessionario d'azienda in caso, come nella specie, di cessione in frode, "ratio" peraltro di per sè superata dall'insegnamento delle Sezioni Unite testè rammentato, si palesa comunque idonea a sorreggere la decisione, con conseguente corretta applicazione del principio della ragione più liquida, invece contestato in ricorso. Invero, a misura che la frode sia preordinata al mancato pagamento dei debiti in capo alla cedente, la cessionaria necessariamente ne ha, o comunque si trova nelle condizioni di averne, contezza.

Ciò vale a maggior ragione nella specie, avendo la CTR evidenziato "la sostanziale identità tra i soggetti del contratto".

8. In definitiva, il ricorso deve essere integralmente respinto.

Le spese, regolate secondo tariffa come da dispositivo, seguono la soccombenza.

Sussistono i presupposti affinchè la contribuente sia dichiarata tenuta al pagamento del doppio contributo unificato, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater .

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese di lite, liquidate in Euro 9.000, oltre Euro 200 a titolo di contributo forfettario ed oltre spese prenotate a debito.

Dichiara la ricorrente tenuta al pagamento del doppio contributo unificato, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater .

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 10 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza