

Sentenza del 15/01/2024 n. 1419 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia - sezione staccata di Catania il 4 aprile 2016, n. 1244/34/2016, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione dell'imposta di registro e contestuale irrogazione di sanzioni amministrative in relazione alla sentenza depositata dal Tribunale Civile di Catania il 5 gennaio 2008, n. 23/2008, in materia di opposizione allo stato passivo dell'amministrazione straordinaria di B.B., nella qualità di titolare dell'holding individuale corrente in C sotto l'omonima ditta, ha accolto l'appello proposto da A.A., nella qualità di erede con beneficio d'inventario del (nel frattempo) defunto B.B., nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di C il 14 novembre 2011, n. 859/06/2011, con compensazione delle spese giudiziali.

2. La Commissione tributaria regionale ha riformato la decisione di primo grado - che aveva rigettato il ricorso originario - sul presupposto che l'erede con beneficio d'inventario fosse esente da responsabilità illimitata per l'imposta di registro sulla sentenza resa dal giudice civile con riguardo all'opposizione allo stato passivo.

3. A.A., nella qualità di erede con beneficio d'inventario del defunto B.B., ha resistito con controricorso.

4. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Il ricorso è affidato a tre motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell' art. 57 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , in combinato disposto con l' art. 145 cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che i commissari straordinari dell'holding individuale in amministrazione straordinaria erano gli unici legittimati passivi alla "ricezione di pretese tributarie rivolte nei riguardi del soggetto giuridico sottoposto alla procedura".

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per non essere stato tenuto conto dal giudice di appello che gli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro erano stati regolarmente notificati anche ai commissari liquidatori dell'holding individuale in amministrazione straordinaria.

1.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 489 , 490 e 2697 cod. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la pretesa impositiva non potesse essere fatta valere ultra vires hereditatis nei confronti dell'erede con beneficio d'inventario del defunto titolare dell'holding individuale in amministrazione straordinaria, ma soltanto con la limitazione intra vires hereditatis, che non era stata menzionata nell'atto impositivo.

2. I motivi - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta - sono fondati nei limiti specificati in appresso.

2.1 Come si evince dal tenore della motivazione, la sentenza impugnata è fondata su due rationes decidendi, che sono state autonomamente censurate dalla ricorrente: da un lato, la legittimazione passiva dei commissari liquidatori dell'holding individuale in amministrazione straordinaria ad essere destinatari degli avvisi di liquidazione per l'imposta di registro sulla sentenza di opposizione allo stato passivo; dall'altro lato, la carente menzione della limitazione della responsabilità intra vires hereditatis nell'avviso di liquidazione notificato all'erede con beneficio d'inventario del defunto titolare dell'holding individuale in amministrazione straordinaria.

2.2 Si rammenta che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in ipotesi di holding di tipo personale, cioè di persona fisica, che sia a capo di più società di capitali in veste di titolare di quote o partecipazioni azionarie, e che svolga professionalmente, con stabile organizzazione, l'indirizzo, il controllo ed il coordinamento delle società medesime (non limitandosi così al mero esercizio dei poteri inerenti alla qualità di socio), la configurabilità di un'autonoma impresa, come tale assoggettabile a fallimento, postula che la suddetta attività, sia essa di sola gestione del gruppo (cosiddetta holding "pura"), ovvero pure di natura ausiliaria o finanziaria (cosiddetta holding "operativa"), si espliciti in atti, anche negoziali, posti in essere in nome proprio, quindi fonte di responsabilità diretta del loro autore (holder), e presenti altresì obiettiva attitudine a perseguire utili risultati economici, per il gruppo o le sue componenti, causalmente ricollegabili all'attività medesima (Cass., Sez. I, 26 febbraio 1990, n. 1439 ; Cass., Sez. I, 9 agosto 2002, n. 12113 ; Cass., Sez. I, 13 marzo 2003, n. 3724 ; Cass., Sez. Un., 29 novembre 2006, n. 25275 ; Cass., Sez. I, 6 marzo 2017, n. 5520 ; Cass., Sez. prima, 3 giugno 2020, n. 10495 ; Cass., Sez. V, 16 giugno 2020, n. 11623 ; Cass., Sez. V, 17 febbraio 2022, n. 5276).

2.3 Posta, dunque, la pacifica configurabilità di una holding in forma di impresa individuale, nulla esclude che essa sia assoggettabile - oltre che alla procedura di fallimento - anche alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi in presenza delle condizioni previste dall' art. 1 del d.l. 30 gennaio 1979, n. 26 , convertito, con modificazioni, dalla legge 3 aprile 1979, n. 95 , dall' art. 2 del d.lgs. 8 luglio 1999, n. 270 , e dall' art. 1 del d.l. 23 dicembre 2003, n. 347 , convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39 .

Ora, con specifico riguardo alle imprese individuali, l' art. 4 del d.lgs. 8 luglio 1999, n. 270 , la cui vigenza è stata confermata dall' art. 8 del d.l. 23 dicembre 2003, n. 347 , convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39 (secondo cui: "Per quanto non disposto diversamente dal presente decreto, si applicano le norme di cui al decreto legislativo n. 270" del

1999), stabilisce che: "1. La dichiarazione dello stato di insolvenza di una impresa individuale è soggetta alle disposizioni degli articoli 10 e 11 della legge fallimentare . 2. Se l'imprenditore muore dopo la dichiarazione dello stato di insolvenza si applicano le disposizioni dell' articolo 12 della legge fallimentare ".

Per cui, trovando applicazione l' art. 12 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 , come per il fallimento, se l'imprenditore individuale muore dopo l'ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria, questa prosegue nei confronti degli eredi, anche se hanno accettato con beneficio d'inventario.

2.4 Con riguardo al fallimento, questa Corte ha più volte affermato che, ai sensi degli artt. 43 e 44 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 , la dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare. Pertanto, gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest'ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca successiva debbono indicare quale destinataria l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della stessa, il curatore (tra le tante: Cass., Sez. V, 1 giugno 2007, n. 12893 ; Cass., Sez. VI -5, 6 giugno 2014, n. 12789 ; Cass., Sez. V, 6 marzo 2015, n. 4565 ; Cass., Sez. V, 15 maggio 2015, n. 9943 ; Cass., Sez. VI -5, 30 settembre 2020, n. 20810 ; Cass., Sez. V, 31 gennaio 2022, n. 2857).

Vanno, però, effettuate alcune precisazioni con riguardo agli effetti che ne conseguono sul piano dell'accertamento tributario. Invero, ove si tratti di crediti tributari i cui presupposti siano insorti prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, il relativo accertamento va notificato sia al curatore (in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare, o comunque della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento), sia al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, e resta quindi esposto ai riflessi - anche di carattere sanzionatorio - che conseguono alla definitività dell'atto impositivo (tra le tante: Cass., Sez. V, 6 febbraio 2009, n. 2910 ; Cass., Sez. VI-5, 20 febbraio 2014, n. 4113 ; Cass., Sez. V, 17 gennaio 2019, n. 1137 ; Cass., Sez. V, 31 gennaio 2022, n. 2857).

2.5 Da tali principi, che vanno estesi anche alle cartelle di pagamento in quanto atti a loro volta autonomamente impugnabili, ne consegue, da un lato, che la notifica nei confronti del fallito non esclude la notifica anche nei confronti del curatore fallimentare, altrimenti gli avvisi di accertamento restano inefficaci ed inopponibili nei confronti della procedura fallimentare (Cass., Sez. VI-5, 6 giugno 2014, n. 12789 ; Cass., Sez. VI-5, 21 dicembre 2015, n. 25689 ; Cass., Sez. V, 31 gennaio 2022, n. 2857), ma anche che, dall'altro lato, ai fini della successiva opponibilità al fallito, gli atti impositivi e le cartelle esattoriali vanno notificati non solo al curatore fallimentare, ma anche al fallito stesso, tanto sia in considerazione della sua legittimazione eccezionale ad impugnare in caso di inerzia del curatore, e sia del suo residuo interesse all'impugnazione per il caso di un eventuale ritorno in bonis (Cass., Sez. V, 31 gennaio 2022, n. 2857).

2.6 In definitiva, riepilogando, quindi, avvenuta la dichiarazione di fallimento, gli atti impositivi dell'amministrazione finanziaria, anche quelli riferentisi ad obbligazioni tributarie sorte in data precedente l'apertura della procedura concorsuale, devono essere notificati sia al fallito - in quanto soggetto passivo d'imposta e residualmente legittimato a contestarne il contenuto in caso di inerzia del curatore - sia al curatore - in quanto soggetto naturalmente legittimato ad opporvi resistenza. La notifica al fallito è, quindi, necessaria, sia per poter far valere la pretesa impositiva nei suoi confronti a seguito del ritorno in bonis, sia in quanto il curatore potrebbe disinteressarsi del rapporto tributario sottostante ed il fallito, che non ha perso la capacità processuale ma soltanto la legittimazione processuale, ha la possibilità di attuare la propria difesa tributaria in tutti i procedimenti in corso in cui la difesa non sia stata assunta dal curatore. La notifica al curatore è, inoltre, indispensabile ai fini dell'ammissione al passivo e, quindi, ai fini del concorso. In particolare, essa è necessaria per poter richiedere dapprima l'ammissione con riserva al passivo fallimentare (ex art. 88 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) e, quindi, per poter essere ammessi al passivo fallimentare, in via definitiva, all'atto del passaggio in giudicato della sentenza favorevole alle ragioni dell'amministrazione finanziaria.

La giurisprudenza ha ormai accolto la teoria della c.d. doppia notifica", ritenendo, quindi, necessario che la notifica dell'accertamento tributario per le obbligazioni precedenti al fallimento debba essere effettuata sia al fallito sia al curatore. In particolare, l'accertamento tributario, ove inerisca ad obbligazioni i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, ovvero nel periodo d'imposta in cui la dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato tanto al curatore, quanto al contribuente fallito. In tal modo, si riafferma il principio secondo cui la notificazione al curatore è indispensabile in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare (eventualmente nelle forme dell'ammissione al passivo con riserva) o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento, mentre la notificazione al contribuente è necessaria (ma non sufficiente) poiché lo stesso non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo (si pensi ad esempio agli effetti nei confronti di un soggetto fallito successivamente tornato in bonis).

2.7 Altrettanto si può ripetere anche per l'ipotesi di morte dell'imprenditore fallito, i cui eredi (accettanti sia puramente e semplicemente che con beneficio di inventario) devono essere destinatari della notifica degli atti impositivi al pari del curatore.

2.8 Ne discende, quindi, che gli organi della procedura concorsuale continuano ad esercitare le funzioni gestionali e rappresentative anche rispetto agli eredi dell'imprenditore individuale defunto.

Pertanto, gli atti impositivi emanati dopo la morte dell'imprenditore individuale devono essere sempre notificati agli organi della procedura concorsuale (nella specie, ai commissari straordinari preposti all'amministrazione straordinaria), che sono legittimati ad un'eventuale impugnazione dinanzi alla giurisdizione tributaria.

Comunque, ciò non toglie che la notifica deve essere fatta anche agli eredi dell'imprenditore individuale defunto, sul cui patrimonio personale (a prescindere dalla confusione con il

patrimonio ereditario) vengono ad incidere le obbligazioni tributarie insorte a causa della procedura concorsuale, facendo insorgere un autonomo e distinto interesse all'impugnazione dell'atto impositivo.

Stante l'identità di ratio, analoghi principi valgono anche per l'amministrazione straordinaria.

2.9 Per il resto, l'accettazione con beneficio d'inventario dell'eredità dell'imprenditore individuale defunto non comporta per l'amministrazione finanziaria la formulazione di un contenuto speciale nella redazione dell'atto impositivo. Invero, la responsabilità per i debiti ereditari nei limiti del valore dei beni pervenuti per successione a titolo universale mortis causa (art. 490 , secondo comma, n. 2, cod. civ.) deve essere eccepita dall'erede che abbia accettato con beneficio d'inventario o, comunque, rilevata d'ufficio dal giudice sulla base degli atti processuali (Cass., Sez. Un., 7 maggio 2013, n. 10531).

Difatti, in linea generale, nonostante l'accettazione con beneficio d'inventario, l'erede diviene soggetto passivo delle obbligazioni cadute nella successione, anche se la sua responsabilità rimane limitata intra vires hereditatis, ed è, pertanto, proponibile nei suoi confronti una domanda di pagamento da parte di un creditore ereditario; per cui l'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario limita al valore dei beni ricevuti la responsabilità dell'erede per i debiti ereditari, ma di per sé non impedisce che, entro i limiti del valore dell'eredità, i creditori ereditari agiscano direttamente contro di lui e sui suoi beni (Cass., Sez. II, 29 settembre 2020, n. 20531). Per cui, l'erede, convenuto dal creditore del de cuius che faccia valere per intero la sua pretesa, se vuole contenere nei limiti del beneficio l'estensione e gli effetti della pronuncia giudiziale, deve far valere l'accettazione con beneficio di inventario nel giudizio di cognizione; in mancanza di tale accertamento, la pronuncia giudiziale costituisce un titolo non più contestabile in sede esecutiva (Cass., Sez. III, 16 aprile 2013, n. 9158 ; Cass., Sez. III, 9 aprile 2015, n. 7090 ; Cass., Sez. II, 29 settembre 2020, n. 20531 ; Cass., Sez. II, 17 febbraio 2023, n. 5100). Inoltre, con più specifica attinenza alla materia tributaria, questa Corte ha affermato che la giurisdizione tributaria, avendo ad oggetto sia l'an che il quantum della pretesa tributaria, comprende anche l'individuazione del soggetto tenuto al versamento dell'imposta o dei limiti nei quali esso, per la sua qualità, sia obbligato; ne consegue che, qualora tra i debiti ereditari rientri un debito di imposta (come l'imposta di registro o l'INVIM) e l'erede abbia accettato con beneficio di inventario, spetta alle commissioni tributarie conoscere dell'impugnazione dell'avviso di liquidazione con cui esso erede con beneficio d'inventario, adducendo la propria responsabilità per il debito fiscale ereditario nei limiti di valore dei beni a lui pervenuti (ex art. 490 , secondo comma, n. 2, cod. civ.), faccia valere il vizio proprio di tale atto impositivo, ad esso destinato, in quanto volto a conseguire il pagamento dell'intera imposta, e non di quanto possibile per effetto della accettazione beneficiata; del resto, se così non fosse, qualsiasi forma di tutela, concernente la ridotta responsabilità dell'erede accettante con beneficio di inventario per il debito d'imposta imputabile al de cuius, sarebbe, nella sede ordinaria, preclusa dalla definitività dell'avviso di liquidazione (Cass., Sez. Un., 15 aprile 2005, n. 7792).

2.10 Né tale principio è stato sconfessato da un parallelo indirizzo della Sezione Tributaria di questa Corte, la quale, discostandosi da un precedente arresto (Cass., Sez. V, 11 novembre 2015, n. 23061) - secondo cui, in tema di contenzioso tributario, l'erede che abbia accettato con

beneficio d'inventario deve far valere il vizio proprio dell'atto impositivo con cui l'amministrazione finanziaria pretenda nei suoi confronti il pagamento dell'intera imposta di successione con l'impugnazione dell'avviso di accertamento o di liquidazione, non potendo più eccepire, nel giudizio avente ad oggetto la cartella di pagamento, la sua ridotta responsabilità derivante dall'accettazione beneficiata, attesa la preclusione connessa alla definitività dell'atto impositivo non impugnato - , ha affermato che, in materia di imposta di successione, la limitazione della responsabilità dell'erede per i debiti ereditari, derivante dall'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario, è opponibile all'Erario anche in sede di impugnazione del diniego di rimborso dell'imposta versata, a prescindere dalla mancata impugnazione del precedente atto impositivo, atteso che l'amministrazione finanziaria, pur potendo notificare l'avviso di liquidazione all'erede che abbia accettato con beneficio d'inventario, può esigere l'imposta da costui solo una volta chiusa la procedura di liquidazione dei debiti ereditari è sempre che sussista un attivo a suo favore (Cass., Sez. V, 24 febbraio 2017, n. 4788 ; Cass., Sez. V, 11 maggio 2018, n. 11458). Difatti, tale principio è stato enunciato con specifico riguardo all'imposta sulle successioni, per la cui liquidazione è imprescindibile la preventiva determinazione dell'attivo ereditario.

2.11 Ad ogni modo, non risulta che l'amministrazione finanziaria abbia dedotto nel corso del giudizio di merito un'eventuale decadenza della contribuente dal beneficio d'inventario ex art. 489 cod. civ. (stante l'accettazione dell'eredità in età minore).

2.12 Ne consegue, in coerenza con la natura di impugnazione - merito del giudizio tributario (tra le tante: Cass., Sez. V, 12 novembre 2014, n. 24092 ; Cass., Sez. VI - 5, 13 gennaio 2017, n. 809 ; Cass., Sez. V, 15 ottobre 2020, n. 22360 ; Cass., Sez. V, 13 dicembre 2022, n. 36429 ; Cass., Sez. V, 4 luglio 2023, n. 18916), che la pronunzia del giudice di appello non poteva esaurirsi nel puro e semplice annullamento dell'atto impositivo, dal momento che l'accettazione con beneficio d'inventario non esimeva l'erede dalla responsabilità per il pagamento dell'imposta di registro sulla sentenza di opposizione allo stato passivo dell'amministrazione straordinaria, ma doveva anche accertare l'assunzione del debito tributario da parte dell'erede intra vires hereditatis.

3. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza per quanto di ragione dei motivi dedotti, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell' art. 384 , primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con il parziale accoglimento del ricorso originario della contribuente nel senso di riconoscerne la responsabilità per il debito tributario nei ristretti limiti del valore dei beni pervenuti per successione mortis causa.

4. Le spese dei giudizi di merito possono essere compensate tra le parti in ragione dell'andamento processuale, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario nei limiti specificati in motivazione; compensa tra le parti le spese dei giudizi di merito; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese

del giudizio di legittimità in favore della ricorrente, liquidandole nella misura di Euro 10.000,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza