

Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 16/12/2020) 17-03-2021, n. 7545

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PERRINO Angelina M. - Presidente -

Dott. TRISCARI G. - rel. Consigliere -

Dott. SUCCIO Roberto - Consigliere -

Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA M.G. - Consigliere -

Dott. GORI Pierpaolo - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7880 del ruolo generale dell'anno 2014 proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici ha domicilio in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

Elepontiggia s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, per procura speciale in calce al controricorso, dagli Avv.ti Tommaso Landi, Simona Montorfano e Luca Vianello, elettivamente domiciliata in Roma, Lungotevere Marzio, n. 1, presso lo studio di quest'ultimo difensore;

- controricorrente -

e nei confronti di:

Equitalia Nord s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Maurizio Cimetti e Sante Ricci per procura allegata al controricorso, elettivamente domiciliata in Roma, via delle Quattro Fontane, n. 161, presso lo studio di quest'ultimo difensore;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 152/38/13, depositata il giorno 25 settembre 2013;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 dicembre 2020 dal Consigliere Giancarlo Triscari.

Svolgimento del processo

che:

la sentenza impugnata ha esposto, in punto di fatto, che: Equitalia Nord s.p.a. aveva notificato a Elepontiggia s.r.l., per conto dell'Agenzia delle entrate, una cartella di pagamento, relativa a somme iscritte a ruolo per Iva e Irap anno di imposta 2001, a titolo di responsabilità solidale in quanto cessionaria del ramo di azienda della società Pontiggia s.r.l.; la contribuente aveva proposto ricorso, deducendo, fra l'altro, la illegittimità della cartella di pagamento in quanto l'obbligato principale (cioè la società cedente) era stata cancellata dal registro delle imprese al momento in cui il ruolo era stato emesso; la Commissione tributaria provinciale aveva rigettato il ricorso; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto l'appello, in particolare ha ritenuto che: la cancellazione della società cedente (quindi la sua estinzione) era avvenuta in data antecedente alla iscrizione a ruolo e alla notifica della cartella di pagamento alla società cedente; nonostante il debito tributario era già sorto al momento della cessione del ramo d'azienda, doveva considerarsi che il titolo della pretesa era costituito dall'iscrizione a ruolo ma, in quanto tale, non poteva essere considerata legittima una volta che il soggetto passivo (obbligato principale) si era estinto; di conseguenza, dovendosi escludere la valida formazione

del titolo verso l'obbligato principale, non poteva procedersi alla notifica del medesimo titolo nei confronti della cessionaria;

avverso la suddetta pronuncia ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza l'Agenzia delle entrate affidato a un unico motivi di censura, cui ha resistito la contribuente depositando controricorso;

si è altresì costituita Equitalia Nord s.p.a. depositando controricorso.

Motivi della decisione

che:

preliminarmente, va disattesa l'eccezione di Equitalia Nord s.p.a. di difetto di legittimazione passiva, posto che la legittimazione processuale dell'agente della riscossione deriva dall'acquisizione della qualità di parte nei gradi di merito e quella sostanziale scaturisce dalle contestazioni mosse col ricorso introduttivo, che hanno investito, come si evince dalla sentenza censurata, anche vizi propri della cartella, ossia l'affermata carenza della sua motivazione, la decadenza e la mancanza di notifica della comunicazione di irregolarità;

con l'unico motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, commi 1 e 2, e del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 14 e 25, per avere erroneamente ritenuto che l'iscrizione a ruolo era illegittima in quanto successiva all'estinzione dell'obbligato principale in conseguenza della cancellazione della società dal registro delle imprese, sicchè, esclusa la valida formazione del titolo verso l'obbligata principale ed accertata la nullità della cartella di pagamento, non poteva essere fatta valere alcuna pretesa nei confronti di Elepontiggia s.r.l., obbligata solidale in quanto cessionaria del ramo di azienda;

il motivo è fondato;

la questione di fondo della presente controversia attiene agli effetti della cancellazione dal registro delle imprese della società cedente Pontiggia s.r.l. sulla iscrizione a ruolo successivamente formato a carico della medesima società;

sul punto, questa Corte (Cass. civ., 28 dicembre 2017, n. 31037) ha precisato che non ha fondamento la tesi per cui, successivamente al verificarsi della estinzione della società per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, non sia più possibile l'iscrizione a ruolo a nome della società medesima di tributi da essa non versati e che, per converso, ove tale iscrizione venga effettuata, la stessa debba considerarsi nulla;

invero, è stato precisato che, a norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, la formazione del ruolo va operata al nome del contribuente, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia oppure no, al momento di tale iscrizione, ancora esistente;

è stato, invero osservato che la giurisprudenza di questa Corte ne ha tratto, con riferimento al contribuente persona fisica, il principio, costantemente affermato, secondo cui la formazione del ruolo va operata al nome del contribuente pur dopo il suo decesso e quindi può ben verificarsi che il ruolo sia intestato al defunto e che tenuti al pagamento siano i suoi eredi (v. Cass. 08/04/2016, n. 6856; Cass. 09/01/2014, n. 228; Cass. 19/10/1988, n. 5691, secondo cui, in tal caso, "la notifica della cartella esattoriale deve essere effettuata agli eredi personalmente e nel loro domicilio nel solo caso in cui essi abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 65, u.c., potendo altrimenti avvenire nei loro confronti, collettivamente ed impersonalmente nel domicilio del defunto, senza limiti di tempo");

si è, quindi ritenuto che non v'è motivo per non affermare altrettanto nell'ipotesi in cui il soggetto estinto sia una società, ancorchè di persone, valendo anche per essa il medesimo rilievo per cui la norma (ossia l'art. 12, comma 3, cit.), non richiede l'attuale esistenza del contribuente al momento della formazione del ruolo a suo carico;

del tutto correttamente, poi, deve ritenersi che il debito tributario validamente iscritto a ruolo nei confronti della contribuente (società estinta) è azionabile nei confronti della società cessionaria;

il cessionario o conferitario d'azienda risponde di una obbligazione propria, perchè subentra al cedente, e ne risponde in via sussidiaria, in base al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 14, pur non avendo realizzato il fatto indice di capacità contributiva;

in tale caso, l'ente creditore agisce, per mezzo dell'agente della riscossione, azionando un titolo, ossia il ruolo, che si è formato nei confronti del proprio debitore d'imposta, ossia dell'obbligato

in via principale, ma è pur sempre quel titolo che diviene riferibile al cessionario quale coobbligato in via sussidiaria, anche se in base a presupposti distinti;

la circostanza che, dunque, la responsabilità del cessionario sia conseguente alla cessione dell'azienda e sia attivata in caso di mancato pagamento del debito tributario da parte del cedente non comporta che, nel caso di cancellazione dal registro delle imprese della società cedente, sia illegittima l'iscrizione a ruolo eseguita nei confronti della società estinta, con conseguente illegittimità della cartella di pagamento notificata nei confronti della società cessionaria;

non contrasta, peraltro, con la legittimità della pretesa fatta valere nei confronti della società cessionaria la sussistenza del beneficio della preventiva escussione, previsto dal [D.Lgs. n. 472 del 1997](#), art. 14;

va quindi precisato, con riferimento ai limiti di applicazione del beneficio della preventiva escussione (nei confronti dell'obbligato solidale, che questa Corte (Cass., Sez. U., 16 dicembre 2020, n. 28709), ha, in primo luogo, affermato che, in tema di riscossione ed esecuzione a mezzo ruolo di tributi il coobbligato sussidiario può, impugnando la cartella di pagamento allo stesso notificata, contestare dinanzi al giudice tributario l'intera gamma delle contestazioni che gli spettano, quindi anche l'eventuale inosservanza del beneficium excussionis;

con la medesima pronuncia si è, tuttavia, altresì, precisato che la responsabilità sussidiaria può operare soltanto quando il creditore non riesca a soddisfarsi, in tutto o in parte, sui beni dell'obbligato principale e che si tratta, quindi, di una questione di prova di esistenza, o di inesistenza, di quella capacità;

si è, pertanto, ribadito il principio secondo cui quando risulti aliunde dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito (ad esempio, in caso in cui la società sia cancellata), non c'è necessità per il creditore di sperimentare l'azione esecutiva sul patrimonio della società (Cass. n. 4606/83, cit.);

invero, l'onere della preventiva escussione del patrimonio della società cedente non comporta la necessità per il creditore di sperimentare in ogni caso l'azione esecutiva sul patrimonio della società, tale necessità venendo meno quando risulti aliunde dimostrata, da parte del creditore, l'insufficienza di quel patrimonio per la realizzazione del credito, il che è in re ipsa quando si sia verificata la cancellazione della società dal registro delle imprese, posto che, in tal caso, si è verificata 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;

sotto tale profilo, non è necessario, pertanto, che il creditore sperimenti l'azione esecutiva allorchè l'insufficienza del patrimonio sociale risulti aliunde, in qualunque modo certo, a fronte del quale 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;

diversamente, 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;

sicchè, nel caso, quale quello di specie, proprio la cancellazione dal registro delle imprese dell'obbligato principale (la società cedente), da cui deriva la liquidazione del patrimonio sociale, comporta il venire meno della condizione della preventiva escussione ai fini della legittima pretesa nei confronti dell'obbligato solidale dipendente (la società cessionaria);

devono, dunque, essere affermati i seguenti principi di diritto:

a) "In tema di responsabilità solidale del cessionario di azienda o di un ramo di azienda, la iscrizione a ruolo del debito tributario della società cedente deve essere eseguita nei confronti di quest'ultima, in quanto soggetto passivo del tributo, anche in caso di cancellazione dal registro delle imprese e conseguente estinzione";

b) "In tema di responsabilità solidale del cessionario di azienda o di un ramo di azienda e di beneficium excussionis, la cancellazione della società cedente dal registro delle imprese e la sua conseguente estinzione costituiscono dimostrazione certa dell'insufficienza del patrimonio sociale

per la realizzazione del credito, con conseguente immediata operatività della responsabilità sussidiaria della società cessionaria;

ne consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza censurata con rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza censura e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della quinta sezione civile, il 16 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 17 marzo 2021