

Civile Sent. Sez. 5 Num. 20766 Anno 2021

Presidente: DE MASI ORONZO

Relatore: BALSAMO MILENA

Data pubblicazione: 21/07/2021

SENTENZA

sul ricorso 8619-2014 proposto da:

CINQUE TERRE NEL SOLE DI GARBINI ANDREA & C
SAS, elettivamente domiciliato in ROMA, L.GO
MESSICO 7, presso lo studio dell'avvocato
FEDERICO TEDESCHINI, che lo rappresenta e
difende unitamente all'avvocato DANIELE
GRANARA;

2021

45

- *ricorrente* -

contro

EQUITALIA NORD SPA, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA presso la cancelleria della Corte di Cassazione, rappresentata e difesa dagli avvocati ERSILIO GAVINO e GIOVANNI CALISI;

- **controricorrente** -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI GENOVA;

- **intimata** -

avverso la sentenza n. 61/2013 della COMM.TRIB.REG.LIGURIA, depositata il 26/09/2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 04/05/2021 dal Consigliere Dott. MILENA BALSAMO;

udito il P.M. in persona del Sostituto
Procuratore Generale Dott. STANISLAO DE
MATTEIS che ha concluso per il rigetto del
ricorso. Conseguenze di legge;

RILEVATO CHE:

1. La società "Cinque Terre nel Sole" s.a.s di Garbini Andrea & C", ricorre sulla base di cinque motivi, illustrati nelle memorie difensive, per la cassazione della sentenza n. 61/2913, depositata il 28.09.2013, con la quale la CTR della Liguria, nel confermare la sentenza di primo grado che aveva respinto il ricorso della società, rigettava il gravame proposto da quest'ultima, confermando la legittimità della cartella emessa, ai sensi dell'art. 36 bis d.P.R. n. 633/72, per il recupero dell'Iva, anche se non preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione, nonché la tempestività della notifica della cartella al coobbligato, cessionario dell'azienda, la ritualità della notifica disposta a mezzo posta ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 602/73 e la regolarità della cartella esattoriale sebbene priva della sottoscrizione del responsabile, in quanto emessa in epoca antecedente alla entrata in vigore della l. 31/2008. Con successivo ricorso impugnava l'iscrizione di ipoteca conseguente all'omessa opposizione della cartella da parte della società Michele Heidenreich.

Sia l'ente concessionario che l'Agenzia delle Entrate hanno replicato con controricorso.

La concessionaria ha depositato memorie illustrative in prossimità dell'udienza. Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO CHE:

2. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 36 bis d.P.R. n. 600/73 e degli artt. 54 bis e 60 del d.P.R. n. 633/72, nonché degli artt. 6 e 7 della L. n. 212/2000; per avere i giudici regionali ritenuto la legittimità dell'avviso di accertamento anche se non preceduto dalla notifica della comunicazione dell'esito della liquidazione né alla cedente (società cessata il 19.10.2019) né ad essa, atteso che, ancorchè si trattasse di controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.P.R. 600/73, troverebbe applicazione l'art. 54 bis del d.P.R. n. 633/72, il quale prevede che, se dai controlli automatici emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato ai sensi di cui all'art. 80, comma 6, al contribuente; ribadisce che il comma 6 stabilisce, a sua volta, che *"l'Ufficio prima della iscrizione a ruolo invita il contribuente a versare le somme dovute entro trenta*

giorni dal ricevimento dell'avviso, con applicazione della sopratassa del 30% della somma non versta o versta in meno". Detta disposizione, ad avviso della contribuente, trova conferma nell'art. 6, comma 5, della L. n. 212/2000 che impone all'amministrazione finanziaria, in caso di incertezze su aspetti rilevanti delle dichiarazioni, l'obbligo di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari.

Sostiene che il preventivo invito le avrebbe consentito di predisporre difese in relazione all'erroneo comportamento della società Hotel H di Michele Heidenreich & C s.a.s (predisposizione della dichiarazione in fase di cessazione della società) e sia della ditta individuale di Heidenreich M. (presentazione della dichiarazione Iva senza il modulo relativo alla società estinta), come' si inferirebbe dalle controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate depositate nel giudizio di merito.

Deduce che, a tal proposito, aveva dedotto l'omessa motivazione della cartella a cui non risultava allegato l'atto richiamato, vale a dire la dichiarazione IVA della cedente e che, se avesse ricevuto la dovuta comunicazione, avrebbe provveduto alla rettifica della dichiarazione Iva delle società cedenti con compensazione del debito IVA della società con il credito IVA maturato dalla ditta individuale, azzerando quasi totalmente il debito iscritto a ruolo.

Ribadisce, altresì, che l'incertezza che impone la notifica della previa comunicazione può riguardare anche l'eventuale risultanza di un omesso pagamento (pag. 29 del ricorso).

3. La seconda censura prospetta la violazione dell'art. 26 d.P.R. 602/73, nonché dell'art. 36 bis d.P.R. n. 600/73, degli artt. 54 bis e 60 del d.P.R. n. 633/72, degli artt. 6 e 7 della L. n. 212/2000, e degli artt. 1310 e 2064 c.c.; per avere i giudici regionali affermato la rilevanza degli effetti della notifica di un atto impeditivo della decadenza anche nei confronti del coobbligato in solido dell'obbligazione tributaria. Rileva la società ricorrente l'intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere di riscossione in quanto la cartella di pagamento, ex art. 25 d.P.R. n. 602/73, deve essere notificata a pena di decadenza entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con la conseguenza che la notifica della cartella doveva essere effettuata entro il 31 dicembre 2005, mentre quella notificata alla società "Cinque Terre nel sole"

risaliva al dicembre 2010. Al riguardo, la società contribuente assume che alcuna disposizione tributaria prevede una deroga alle norme civilistiche, con la conseguenza che l'ente finanziario non può esigere dalla cessionaria i debiti tributari della cedente notificando la cartella solo a quest'ultima.

4. Insiste, con il terzo motivo, nel censurare l'art. 7 della L. n. 212/2000 la ricorrente insiste nell'affermare l'illegittimità dei provvedimenti impugnati per la carente indicazione del responsabile del procedimento sia nella cartella che nella iscrizione ipotecaria.

5. Il quarto mezzo prospetta violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del d.P.R. n. 602/73 per avere la CTR affermato la legittimità della notifica dell'atto impositivo a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento direttamente da parte del concessionario per la riscossione; dovendo, al contrario, il concessionario predisporre le operazioni notificatorie attraverso i soggetti abilitati, i messi comunali e gli ufficiali della riscossione.

6. Con l'ultima censura che deduce violazione dell'art. 53, c.1, del d.lgs n. 546/92, la contribuente contesta l'affermazione del giudicante secondo il quale l'appello era stato formulato genericamente, avendo essa richiamata sia il ricorso introduttivo che le memorie depositate nel primo grado e "tenendo conto delle osservazioni esposte sulla base delle ragioni e dei motivi di opposizione".

7. Il primo motivo è destituito di fondamento.

Dalla sentenza impugnata risulta l'esclusione dell'obbligo della previa comunicazione dell'esito della liquidazione per il caso di recupero di somme non versate sulla base della dichiarazione del contribuente, ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/73, sostenendo che l'art. 6, comma 5, della L. n. 212/2000 fa riferimento alle sole ipotesi in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti delle dichiarazioni, con ciò escludendo che, nel caso di specie, si vertesse in detta ultima fattispecie. Il che trova conferma nell'affermazione della stessa contribuente che si rinviene a pag. 29 del ricorso laddove si afferma la necessità della previa comunicazione anche nelle ipotesi in cui difetti l'incertezza nelle dichiarazioni IVA. Detto assunto trova riscontro alcuna nella giurisprudenza consolidata di questa Corte secondo la quale *"la notifica della cartella di*

pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. "avviso bonario" ex art. 36 bis, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; nè il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall'art. 6, comma 5, l. n. 212 del 2000, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36 bis, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo" (Cass. 33344/2019; n. 17479 del 28/06/2019; n. 8619/2018; n. 4360/2017; n. 11292 del 31/05/2016; n. 3154 del 2015; n. 8342 del 2012).

Peraltro, l'allegazione secondo la quale sarebbe mancata la dichiarazione Iva (in realtà non risultante in modo chiaro dalla sentenza impugnata), non trova conforto nella giurisprudenza di questa Corte laddove afferma che *"In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi nonché da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, ai sensi degli artt. 54-bis e 60 del d.P.R. n. 633 del 1972"* (v. S.U.. n.17758/2016; Cass. n. 4392/2018).

8. Parimenti destituito di fondamento è il secondo motivo di ricorso.

È orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità quello che alla stregua della disciplina dettata dal codice civile con riguardo alla solidarietà fra coobbligati, applicabile - in mancanza di specifiche deroghe di legge - anche alla solidarietà tra debitori d'imposta, l'avviso di accertamento (ovvero l'atto impositivo) validamente notificato solo ad alcuni condebitori spiega, nei loro confronti, tutti gli effetti che gli sono propri, mentre, nei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e gli altri condebitori, cui non sia stato notificato o sia stato invalidamente notificato, lo stesso, benchè inidoneo a produrre effetti che possano comportare pregiudizio di posizioni soggettive dei contribuenti,

quali il decorso dei termini di decadenza per insorgere avverso l'accertamento medesimo, determina pur sempre l'effetto conservativo d'impedire la decadenza per l'Amministrazione dal diritto all'accertamento, consentendole di procedere alla notifica, o alla sua rinnovazione, anche dopo lo spirare del termine all'uopo stabilito(v. Cass. n. 2545/2018; n. 13248 del 25/05/2017; n. 1463/2016; N. 16945 del 2008).

Pur riferendosi all'ipotesi dell'emanazione di un atto impositivo, il principio di diritto di cui a tale arresto giurisprudenziale è evidentemente riferibile anche alla diversa ipotesi, quale quella in esame, del termine decadenziale previsto per l'emissione della cartella esattoriale dall'art. 25, d.P.R. 602/1973.

Evidente ne è infatti *l'eadem ratio legis et juris*. Pacifico e comunque accertato in fatto dal giudice tributario di appello, che nel caso di specie il termine decadenziale è stato rispettato nei confronti dell'obbligato principale. Del resto nell'analoga fattispecie concreta della dichiarazione congiunta dei redditi dei coniugi, questa Corte ha già avuto modo di affermare, conformemente, l'equiparabilità dell'atto della riscossione a quello impositivo rispetto al termine decadenziale, nello specifico senso -che qui rileva- della sufficienza anche ad uno soltanto dei coobbligati solidali, della notifica dell'uno ovvero dell'altro entro tale termine, trovando applicazione l'art. 1310, primo comma, cod. civ., ancorchè si tratti di decadenza e non di prescrizione (v. Sez. 5, n. 27005 del 21/12/2007 e n. 1463 del 27/01/2016). Vero è tuttavia che altra giurisprudenza di questa stessa Corte in campo civilistico ha diversamente affermato che «*In tema di solidarietà tra coobbligati, il primo comma dell'art. 1310 cod. civ., dettato in materia di prescrizione, non è applicabile anche in tema di decadenza, non solo per la chiarezza del testo normativo, riferito solo alla prescrizione, ma anche per la profonda diversità dei due istituti*» (Sez. 2, Sentenza n. 16945 del 20/06/2008, Rv. 604067 – 01; conforme, Sez. 2, Sentenza n. 8288 del 19/06/2000, Rv. 537735 - 01).

Vi è però da tener conto della diversità e della specialità della disciplina tributaria, in particolare procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico (dunque ben diversa da quella di diritto privato sicuramente de-procedimentalizzata) regolata da sue proprie norme, quali appunto quella che

4

risulta applicabile nel caso di specie (art. 25, primo comma, d.P.R. 602/1973), secondo l'interpretazione che sopra si è profilata, ovvero quella analoga in materia sanzionatoria di cui all'art. 20, comma 2, d.lgs. 472/1997.

Pertanto, la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, in quanto, in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in detta ipotesi, l'art. 1310, comma 1, c.c., sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie.

Infine, in caso di cessione di azienda, l'art. 2650, secondo comma, cod. civ. - che prevede che dei debiti dell'azienda risponda anche l'acquirente, purché essi risultino dai libri contabili obbligatori - non trova applicazione con riferimento ai debiti tributari, atteso che, data la loro particolare natura, i medesimi non sono equiparabili a quelli di diritto comune. Ne discende che l'acquirente dell'azienda non può sottrarsi alla responsabilità per i debiti inerenti all'azienda ceduta, deducendo che i medesimi non siano stati iscritti nei registri contabili obbligatori (Cass. n. 16473/2008).

9. La terza censura è infondata.

Giova sottolineare come questa Corte si è assestata sul principio secondo il quale *"la cartella esattoriale che ometta di indicare il responsabile del procedimento, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008, non è affetta da nullità, atteso che l'art. 36, comma 4-ter, del d.l. n. 248 del 2007 - convertito dalla legge n. 31 del 2008 - ha previsto tale sanzione solo in relazione alle cartelle di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 riferite ai ruoli consegnati a decorrere dalla predetta data"* (ex pluribus, Cass. n. 27856/2018)

Se il medesimo vizio è riferito non già solo alla cartella di pagamento, ma altresì ad atto affatto diverso, segnatamente, alla iscrizione ipotecaria notificata dalla concessionaria, peraltro in epoca anteriore al 1° giugno 2008, non è consentito estendere il disposto dall'art. 36, comma 4-ter, del d.l. n. 248 del 2007, conv.,

con modif., in l. n. 31 del 2008 ad atti diversi dalle cartelle; pertanto, non trova alcuna base giuridica la proposta estensione dell'obbligo in questione ad un atto diverso, quale è l'iscrizione ipotecaria, funzionalmente distinto dalla cartella di pagamento, disciplinata dagli artt. 25 e 26, d.p.r. n. 602 del 1973, atto quest'ultimo destinato a portare a conoscenza del contribuente il ruolo, limitatamente alla partita iscritta a suo carico, e con il quale si avanza la pretesa impositiva(v. Cass. n. 23672/2018).

L'indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'agente della riscossione non è richiesta dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente) a pena di nullità, in quanto tale sanzione è stata introdotta per le sole cartelle di pagamento dall'art. 36, comma 4-ter, del d.l. n. 248 del 2007, conv., con modif., in l. n. 31 del 2008 (Cass. n. 1150/2019; n. 11856/2017).

10. Il quarto mezzo non merita accoglimento.

In relazione alla notifica a mezzo del servizio postale, la Suprema Corte - con sentenza della Sezione tributaria n. 16949/2014 - ha ribadito che la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, rispondendo tale soluzione alla previsione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, che prescrive altresì l'onere per il concessionario di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione di notifica o l'avviso di ricevimento, con l'obbligo di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione(v, Cass. n. 9240/2019).

Quando il predetto ufficio si avvale di tale facoltà di notificazione semplificata, alla spedizione dell'atto si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle previste dalla L. n. 890 del 1982 (Cass. n. 17598/2010; n.911/2012; n.19771/2013; 22151 del 2013; n. 16949/2014; n. 14146/2014; Cass. n. 3254/2016; 7184/2016; Cass. n. 10232/2016; n. 12083 del 2016 Cass. n. 14501/2016, Cass. n. 1304/2017; n. 704/2017;; n. 19795 e n. 14501/2017; n. 8293/2018 v. anche Corte costituzionale del 23 luglio 2018 n. 175 che, nel rigettare le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 26, primo comma, del DPR n. 602/73 - Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito - ha affermato la legittimità della notificazione diretta, da parte dell'agente della

riscossione, della cartella di pagamento mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento).

Da tale impostazione, la stessa Corte fa discendere la conseguenza che, in tutti i casi di notifica postale diretta di un atto tributario, non deve essere redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento, e quindi in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico; l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se lo stesso dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prendere cognizione della notifica, anche laddove eseguita mediante consegna a persona diversa dal diretto interessato, ma comunque abilitata alla ricezione per conto di questi, si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal consegnatario.

11. L'ultimo mezzo non supera il vaglio di ammissibilità, in assenza di trascrizione dei motivi dell'appello ovvero della localizzazione dell'atto di gravame nel fascicolo del giudizio di merito, non essendo idonea a confutare la statuizione del giudice di appello la mera affermazione della ricorrente di aver richiamato le attività difensive del primo grado(Cass. n. 122664/2012).

In conclusione, il ricorso deve essere respinto.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione

Rigetta il ricorso;

condanna parte ricorrente alla refusione delle spese sostenute dalla concessionaria che liquida in euro 7.000,00, oltre rimborso forfettario, euro 200,00 per esborsi, e accessori come per legge; euro 6.000,00 in favore dell'Agenzia delle Entrate, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.p.r. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente,

dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, ove dovuto. Così deciso in Roma all'udienza del 4 maggio 2021, tenuta mediante collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 23, comma ~~2~~^{bit} del D.L. 28 ottobre 2020 n. 137, conv. con modif. dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176..

Il Consigliere estensore

Milena Balsamo

